



Kamu Gözetimi Kurumu

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

Bağımsız Denetime Tabi Olup
TMS Uygulamayan İşletmeler İçin

Modül 6

STOKLAR

Bu doküman, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Muhasebe Standartları Dairesi tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS'nin) tutarlı bir şekilde uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu dokümanın üzerinde veya içinde yer alan KGK logosu kullanılamaz ve çoğaltılamaz.

Bu dokümanın tamamı ve bir kısmından alıntı yapılması durumunda, yapılan alıntının kaynağının "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülü*" olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülleri*" için yapılması planlanan herhangi bir başka kullanım KGK'nın yazılı onayını gerektirmektedir.

Bu dokümandan yapılacak herhangi bir alıntının doğru bir şekilde çoğaltıldığından ve yanıltıcı bir bağlamda kullanılmadığından emin olunması gerekmektedir.

MODÜL 6 - STOKLAR

1. GİRİŞ

Stoklar, bir işletmenin üretim ya da tedarik yoluyla sahip olduğu ve elinde bulundurduğu malların tümünü ifade eder. İşletmeler, faaliyetlerini düzenli bir şekilde sürdürebilmek ve müşterilerin ihtiyaçlarını zamanında karşılayabilmek için stok bulundurlar. Dolayısıyla, ister üretim işletmesi olsun ister ticaret veya hizmet işletmesi olsun hemen hemen her işletmenin finansal durum tablosunda stok kalemi yer alır.

Stoklar, işletmenin esas faaliyetleri kapsamında satışı yapılan mal ya da hizmetleri oluşturduğundan, stokların satışından elde edilen hasılat ve bunların maliyetleri işletmelerinin esas faaliyet kârının belirlenmesinde ana unsur olmaktadır. Stoklarla ilgili muhasebe ilkeleri ise söz konusu maliyetlerin nasıl belirleneceğini ve kapsamını düzenlemektedir. Bununla birlikte, işletmelerin esas faaliyetlerini düzenli bir şekilde yürütülebilmesi için belirli ölçüde stok bulundurması gerekli olmakla birlikte, fazla tutulan stoklar işletme sermayesinin etkinliğini azaltan en önemli kalemlerden birini oluşturmaktadır.

BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar'da;

- Stokların tanımı yapılmakta,
- Stokların ölçümü ele alınmakta ve
- Stokların gider olarak kayda alınması düzenlenmektedir.

Stokların tanımı, olağan işletme faaliyetleri kapsamında satışı yapılan varlıklar üzerinden yapılmış ve hangi varlıkların stok tanımını karşılamayacağı belirtilmiştir.

Stokların ölçümüyle ilgili hükümlerde, stokların maliyetinin nelerden oluştuğu, bu maliyetlerin nasıl belirlenmesi gerektiği, ortak ürün ve yan ürün söz konusu olduğunda bunların maliyetlerinin belirlenme şekli, maliyet ölçüm teknikleri, maliyet hesaplama yöntemleri ve değer düşüklüğüyle ilgili hususlar düzenlenmektedir.

Stokların gider olarak kayda alınmasında, stoklar satıldığında veya başka bir şekilde kullanıldığında tespit edilen maliyetlerin ne ölçüde ve hangi kalem kullanılarak giderleştirileceği ele alınmaktadır.

2. BÖLÜM ÖZETİ

TANIM		İLK ÖLÇÜM
<p>Stoklar;</p> <ul style="list-style-type: none"> Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak için elde tutulan, Satılmak üzere üretilmekte olan ya da Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır. 		<p>Stoklar, ilk defa kayda alınırken maliyet bedeliyle ölçülür.</p>
STOKLAR MALİYET VE NET GERÇEKLEŞEBİLİR DEĞERİN DÜŞÜK OLANI ÜZERİNDEN DEĞERLENİR.		
MALİYET		NET GERÇEKLEŞEBİLİR DEĞER
<p>Stokların maliyeti:</p> <ul style="list-style-type: none"> Tüm satın alma maliyetlerini, Dönüştürme maliyetlerini ve Stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir. <p>Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yöntemi kullanılır.</p> <p>Ancak isteyen işletmelerin normal maliyet yöntemini kullanmasına da izin verilmiştir.</p>	<p>Stokların maliyetine:</p> <ul style="list-style-type: none"> Normalin üstünde gerçekleşen üretim maliyetleri, Bir sonraki üretim için gerekli olanlar hariç depolama giderleri, Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri, Satış giderleri ve Bir yıldan uzun vadeli alımlarda vade farkları dâhil edilmez. 	<p>İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutardır.</p>
		DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
		<p>Her raporlama dönemi sonunda, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. Stokların değer düşüklüğüne uğraması durumunda, stokların defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir.</p>
MALİYET ÖLÇÜM YÖNTEMLERİ	MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	<p>Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları satışların maliyeti kaleminde gider olarak muhasebeleştirilir.</p> <p>Net gerçekleşebilir değer artışı nedeniyle iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satışların maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.</p>
<p>Esas olan fiili maliyet yönteminin kullanılmasıdır.</p> <p>Ancak sonuçların fiili maliyete yakın olması şartıyla, standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi stok maliyeti ölçüm yöntemlerinin kullanılması mümkündür.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Gerçek parti maliyet yöntemi, FIFO ve Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi. <p>LIFO yöntemi yasaklanmıştır.</p>	
GİDER OLARAK KAYDETME		
<p>Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.</p>		

3. BÖLÜM HÜKÜMLERİNİN AÇIKLANMASI VE ÖRNEKLENDİRİLMESİ

3.1. Bölümün Amacı

Paragraf 6.1 - Stoklar Bölümünde Düzenlenen Konular

Bu bölümde, stoklara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu kapsamda stokların ilk kayda alınması, maliyetlerinin belirlenmesi ve stok değer düşüklüğüne uğradığında ve ilgili hasılat elde edildiğinde bu maliyetlerin giderleştirilmesi konuları ele alınmaktadır.

3.2. Kapsam ve Ölçüm

Paragraf 6.2 - Stok Tanımı

Stoklar, aşağıdaki niteliklerden birine sahip olan varlıklardır:

- Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan varlıklar,
- Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere üretilmekte olan varlıklar,
- Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzeme.

Açıklama:

Bir varlığın stok olarak değerlendirilebilmesi için esas olarak niteliği ve kullanım amacı dikkate alınmalıdır. Bu kapsamda bir varlığın; **satış amacıyla** elde tutuluyor olması ya da satış amacıyla üretilmekte olan ürünün bünyesine dâhil edilecek olması veya üretime katkı sağlaması durumunda, söz konusu varlık stok olarak değerlendirilir.

Satış amacıyla elde tutulan stoklar, hem perakendeciler tarafından elde tutulan ticari malları hem de üreticilerin nihai ürünlerini kapsar. Satış amacıyla üretilmekte olan stoklar ise; üretim işletmeleri için yapılmakta olan çalışmaları, hizmet işletmeleri için ise henüz hasılatın finansal tablolara alınmamış olduğu projeler için işçilik maliyetlerini içerebilir.

Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda tüketilecek malzemeler ise ham madde veya malzeme olarak adlandırılır.

Dolayısıyla, aşağıdaki kalemler BOBİ FRS kapsamında stok olarak raporlanacak kalemlerdir:

- Üretimde kullanılan ilk madde ve malzemeler,
- Üretim sürecinde oluşan yarı mamuller ve mamuller,
- Satmak için elde tutulan ticari mallar,
- Verilen sipariş avansları ve
- Diğer stoklar.

Soru 6.1:

Bir işletme üretimde kullandığı makinalarında tüketmek üzere makine yağı bulundurmaktadır. Söz konusu makine yağları stok tanımını karşılar mı?

Makine yağı, üretim sürecinde tüketilecek bir malzeme olduğundan stok olarak sınıflandırılmalıdır.

Soru 6.2:

Kripto paralar stok olarak muhasebeleştirilebilir mi?

Olağan iş akışı içerisinde; kripto para madenciliği kapsamında üretilen ya da alım satım kapsamında elde tutulan kripto paralar stok olarak muhasebeleştirilebilir.

İşletme, bir aracı gibi hareket ediyorsa; söz konusu paraları fiyat dalgalanmalarından kâr elde etmek amacıyla kısa vadede elden çıkaracağı için bu bölüm kapsamındaki ölçüm hükümlerini uygulamak yerine, TMS 2 Stoklar'ın 3 (b) ve 5'inci paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değerinden satış giderlerini düşerek değerler.

Soru 6.3:

Bir perakendecinin bir üretici ile yapmış olduğu sözleşme kapsamında elde tuttuğu konsinye mallar perakendeci tarafından stok olarak muhasebeleştirilebilir mi?

Konsinye mal olarak elde tutulan mallar için henüz risk ve getiri perakendeciye geçmediğinden, perakendeci söz konusu konsinye malları stok olarak muhasebeleştirmez. Ancak perakendeci konsinye malları finansal tablo dışı bir bilgi hesabında takip edebilir.

Örnek 6.1:

Stok olarak nitelendirilen yedek parçalar

Otomobil üreticisi olan bir firma, bünyesinde yedek parçalar bulundurmaktadır. Söz konusu yedek parçaların bir kısmı bir hesap döneminden daha kısa bir periyotta olağan iş akışı içerisinde araçların üretiminde, diğer bir kısmı ise bir hesap döneminden daha uzun bir periyotta maddi duran varlıkların bakım ve onarımlarında kullanılmaktadır.

Bu durumda araçların üretiminde bir hesap döneminde daha kısa bir periyotta kullanılan yedek parçalar stok olarak sınıflandırılırken, bir hesap döneminden daha uzun bir periyotta kullanılan yedek parçalar ise maddi duran varlık olarak sınıflandırılacaktır.

Örnek 6.2:

Stok olarak sınıflandırılabilir bir varlık, kullanım amacına ve niteliğine göre BOBİ FRS uyarınca aşağıda belirtilen farklı varlık gruplarında da sınıflandırılabilir.

Canlı Varlık Grubunda → Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler

- *Duran Varlık: Büyük baş hayvan, meyve ağaçları*
- *Dönen Varlık: Kümes hayvanları, su canlıları*

Maddi Duran Varlık Grubunda → Bölüm 14 Maddi Duran Varlıklar

Maddi Olamayan Duran Varlık Grubunda → Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Grubunda → Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

- Kira geliri veya sermaye kazancı elde etmek için elde tutulan varlıklar
 - Kira geliri elde etmek amacıyla alınıp başka bir işletmeye kiraya verilen bir bina
 - İşletmenin sahip olduğu ve gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsası

Üçüncü Kişiler Adına İnşa Edilmekte Olan Varlık → Bölüm 5 Hasılat

Örnek 6. 3:

İnşaat sektöründe faaliyet gösteren bir işletme, satmak amacıyla inşa ettiği ve yeni tamamladığı 8 bloklu bir sitenin tüm bloklarını stok olarak sınıflandırmıştır. İşletme yönetimi daha sonra bu bloklardan birini yönetim binası olarak kullanmaya, bir diğerini ise satmaktan vazgeçip kiraya vermeye karar vermiştir.

Bu durumda işletme, yönetim binası olarak kullanmaya karar verdiği bloğu maddi duran varlık olarak; kiraya vermeye karar verdiği bloğu ise yatırım amaçlı gayrimenkul olarak yeniden sınıflandırır.

Paragraf 6.3 - Bölüm Kapsamı Dışında Kalan Stoklar

Bu bölüm, “*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*” bölümü kapsamındaki finansal araç niteliğindeki stoklar, “*Tarımsal Faaliyetler*” bölümü kapsamındaki canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler hariç olmak üzere tüm stoklara uygulanır.

Açıklama:

Paragraf 6.3'te belirlenmiş olan stok kalemleri için bu bölümde yer alan finansal tablolara alma, ölçüm ve diğer hükümlerin uygun olmaması sebebiyle söz konusu stok kalemleri bu bölümün kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu stok kalemleri için kapsamına girdiği bölümler özel hükümler içermektedir.

Paragraf 6.4 - Stokların Ölçümünde Maliyet Bedeli - Net Gerçekleşebilir Değer

Stoklar, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür. Net gerçekleşebilir değer; olağan işletme faaliyetleri kapsamında tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutardır.

Açıklama:

Stokların finansal tablolarda, kullanılmaları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenmesinin önüne geçmek amacıyla; maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden (NGD) düşük olanı üzerinden izlenmesi gerekmektedir.

Stokların maliyet ile NGD'den düşük olanıyla izlenmesi; ortaya çıkabilecek herhangi bir zararın hemen finansal tablolara alınmasını sağlarken, satış sonucu elde edilebilecek kârın satıştan önce finansal tablolara yansıtılmasının önüne geçmektedir.

Net Gerçekleşebilir Değerin Hesaplanması

Net gerçekleşebilir değer tahmini, stokun normal piyasa koşulları içinde kolaylıkla elden çıkarılabileceği varsayımına dayanmaktadır ve bu tahmin yapılırken, ihtiyatlılık kavramı gereği işletmenin karşılaşılabileceği risk ve belirsizlikler dikkate alınmalıdır.

Net gerçekleşebilir değer aşağıdaki şekilde formüle edilebilir:

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

Soru 6.4:

Net gerçekleşebilir değer ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark nedir?

Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle bulunan tutardır. Gerçeğe uygun değer ise karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutardır.

Net gerçekleşebilir değer, işletmenin olağan iş akışı içerisinde stokun satışından elde etmeyi beklediği tutara dayanırken; gerçeğe uygun değer, stokun karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında değiş tokuş edilebileceği tutarı ifade eder.

Diğer bir ifadeyle, net gerçekleşebilir değer işletmeye özgü bir değerken, gerçeğe uygun değer piyasa bazlı bir değerdir.

Örnek 6.4:

Gerçeğe uygun değer - Net gerçekleşebilir değer

Bir işletme maden stoklarına sahiptir. Söz konusu maden stokunun mevcut piyasa fiyatı ton başına 100 USD'dir. İşletme, söz konusu stoklarını satmak için ton başına 120 USD üzerinden bir vadeli işlem sözleşmesi gerçekleştirmiştir.

Böyle bir durumda stokların;

- Gerçeğe uygun değeri 100 USD iken,
- Net gerçekleşebilir değeri 120 USD'dir.

Tahmini Satış Maliyetlerinin Tespiti

Tahmini satış maliyetlerinin tespitine ilişkin hem BOBİ FRS'de hem de TMS 2'de açık bir hüküm bulunmamaktadır. Tahmini satış maliyetlerinin hesaplanmasında; işletmelerin, geçmiş verilerinden hareketle bir yöntem belirleyerek bu yöntemi tutarlı bir şekilde kullanması uygun olacaktır.

Paragraf 6.5 - Teşkilatlanmış Piyasalarda İşlem Gören Kıymetli Madenler

Borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören stok niteliğindeki altın ve diğer kıymetli madenler, raporlama dönemi sonlarında piyasa değerleri üzerinden ölçülür.

Açıklama:

Bu tür stokları, kısa vadeli fiyat dalgalanmaları çok fazla olduğu ve hâlihazırda teşkilatlanmış bir piyasada fiyatları oluştuğu için maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile izlemek anlamlı olmayacaktır. Zira amaç, olduğundan yüksek bir değerle izlemenin önüne geçmek ve gerçeğe uygun sunum sağlamak olduğundan ve aynı zamanda bu stokların mevcut piyasada değeri belirlendiğinden, bu tür stoklar için en güvenilir değer piyasa değeri olacaktır.

3.3. Stokların Maliyetinin Belirlenmesi

Paragraf 6.6- Stok Maliyetlerinin Belirlenmesi

Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.

Açıklama:

Stok Maliyeti = Satın Alma Maliyetleri + Dönüştürme Maliyetleri + Stokların Bulunduğu Yere ve Mevcut Durumuna Getirilmesi İçin Katlanılan Diğer Maliyetler

3.3.1. Satın Alma Maliyetleri

Paragraf 6.7 - Satın Alma Maliyetleri

Stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatını, ithalat vergilerini ve iade alınamayan diğer vergileri, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetlerini ve mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzeri kalemler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılıır.

Açıklama:

Satın alma sırasında katlanılan maliyetlerin mal veya hizmetin maliyetine eklenip eklenmeyeceği değerlendirilirken aşağıdaki hususların dikkate alınması gerekir:

- Katlanılan maliyetin mal veya hizmetin elde edilmesiyle doğrudan ilgili olup olmadığı,
- Katlanılan maliyetin mal veya hizmetin elde edilmesi için zaruri olup olmadığı ve
- Katlanılan maliyetin iadesinin olup olmadığı.

Dolayısıyla, mal veya hizmetin elde edilmesiyle doğrudan ilgili olan, iadesi mümkün olmayan zaruri maliyetler, mal veya hizmetin maliyetine dâhil edilmelidir.

Soru 6.5:

Depolama maliyetleri stok maliyetine dâhil edilir mi?

Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama maliyetleri stok maliyetine dâhil edilmeyip gider olarak muhasebeleştirilir.

Örnek 6.5:

Aktifleştirilen depolama maliyetleri

Peynir üretimi yapan bir işletmenin üretmiş olduğu peynirleri paketlemeden önce belli bir süre olgunlaştırması gerekmektedir. İşletmenin bu olgunlaştırma süreci içerisinde yapmış olduğu harcamalar aktifleştirilerek mamulün maliyetine dâhil edilmelidir.

Soru 6.6:

Stokların bir satış noktasından diğer bir satış noktasına taşınması için yapılan harcamalar stok maliyetine dâhil edilebilir mi?

Bir satış noktasında, satışa hazır halde bulunan bir stokun başka bir satış noktasına taşınması için yapılan harcamalar, stokun maliyetine dâhil edilmeyerek giderleştirilir.

Ancak stokları bir depodan satış noktasına getirmek için yapılan harcamalar, stokları satışa uygun bir konuma ve duruma getirmek amacıyla yapıldığından stok maliyetine dâhil edilmelidir.

Örnek 6.6:

Sevkiyat için katlanılan maliyetlerin gider olarak kaydedilmesi

İşletme, hâlihazırda sattığı ürünlerin Marmara Bölgesinde popülerliğini yitirdiği

gerekçesiyle Doğu ve Güneydoğu Anadolu Bölgelerine sevk edilmesine karar vermiştir. Bu durumda, sevk için katlanılan maliyetler, ürünlerin bir satış noktasından başka bir satış noktasına taşınmasından kaynaklandığından, stokun maliyetine eklenmemeli doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Ticari İskonto ve İndirimler

Satın alma maliyetlerinin belirlenmesinde dikkate alınması gereken bir diğer husus, ticari iskonto ve benzeri diğer indirimlerdir. Bunlar fiyat iskontosu, miktar iskontosu ya da erken ödeme indirimi gibi çeşitli indirim ve iskontolardır.

BOBİ FRS'de ticari iskonto ve benzeri diğer indirimlerin satın alma maliyetlerinin belirlenmesinde indirim konusu yapılacağı açıkça ifade edilmekle birlikte, bu iskonto ve indirimlerin ne zaman muhasebeleştirileceğine ilişkin net bir açıklama yapılmamıştır. Stokların aktife alınmasıyla birlikte kazanılan iskonto ve indirimlerin, satın alma maliyetinin belirlenmesinde dikkate alınacağı ve aynı tarihte stokun maliyetinden düşüleceği açıktır.

Aktife alınmış stoklar için henüz kazanılmamış ancak kazanılması muhtemel bir indirim ya da iskontonun muhasebeleştirilmesine ilişkin BOBİ FRS'de kesin bir hüküm bulunmamaktadır. Böyle bir durumda, iskonto ya da indirimin kazanılması muhtemelse ve güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, stokun alındığı tarihte indirim veya iskontonun stok maliyetinden düşülmesi uygun olacaktır.

Örnek 6.7:

Ticari iskontonun satın alma maliyetinden düşülmesi

Bir perakendeci, tedarikçisinden 60 gün vadeli mal almaktadır. Tedarikçi, ödemenin 30 gün içinde yapılması durumunda %10 oranında bir iskonto uygulamaktadır. Perakendeci, 15 Aralık tarihinde 30.000 TL'lik mal almıştır. Perakendeci, genel olarak ödemelerini 30 gün içinde yapmakta olup, bu alım için de ödemeyi 30 gün içinde yapmayı planlamaktadır. Buna göre, dönem sonunda stoklar hangi değerden gösterilmelidir?

Perakendecinin 30 günlük iskonto süresi içinde ödeme yapmasına yönelik önceki uygulamalarında bir değişikliğe gitmesini gerektirecek bir durum söz konusu olmadığından, stoklar daha önce belirlenmiş olan %10 iskonto oranı üzerinden, yani $30.000 \times 0,9 = 27.000$ TL üzerinden finansal tablolarda gösterilmelidir.

Örnek 6.8:

Ticari iskontonun finansal tablolara yansıtıldığı zaman

Bir işletme, üretici firmadan birim fiyatı 50 TL'den kazak alacaktır. Üretici firma, işletmeye 12 aylık dönemde 500 adet kazak alması durumunda tüm ürünlerde geçerli olacak %20 iskonto sağlamaktadır. İşletme, 300 adet kazak siparişi vermiş olup, ilgili

hesap dönemi içinde en az 200 adet kazak daha almayı öngörmektedir. Bu durumda, işletmenin, kazakları birim fiyatı 40 TL'den (%20 iskonto uygulayarak) stoklarına alması uygun olacaktır.

Bir diğer durumda ise işletme, 300 adet kazak satın almıştır ancak ilgili hesap döneminde ilave alım yapmayacağını öngörmektedir. Bu nedenle, kazakları birim fiyatı 50 TL'den kayıtlarına almıştır. 8 ay sonra işletme, kazakların 200 tanesini satmış ve üretici firmadan ilave 200 adet kazak satın almış ve bunun üzerine üretici firma tüm ürünlerde geçerli olmak üzere %20 iskonto yapmıştır.

Bu durumda işletmenin, yeni aldığı 200 adet kazağı birim fiyatı 40 TL'den kayıtlarına alması ve önceden edindiği ve henüz satılmamış olan 100 adet kazak için;

$50 \times 0.20 \times 100 = 1.000$ TL'yi stok maliyetinden düşmesi,

Satışını yaptığı ve satış maliyetini 10.000 TL olarak kayıtlarına aldığı 200 adet kazak içinse;

$50 \times 0.20 \times 200 = 2.000$ TL'yi ise stokların satış maliyetinden düşülmesi uygun olacaktır.

Stok Temini İçin Katılan Kur Farkları

Stok temini için ödenen döviz cinsinden avanslar ya da yapılan ön ödemeler, ödemenin yapıldığı tarih itibarıyla verilen sipariş avansı olarak değerlendirilir. Bu kapsamda stok, yönetim tarafından amaçlanan kullanım ve duruma geldikten sonra verilen sipariş avanslarıyla ilgili olarak finansal tablolara herhangi bir kur farkı yansıtılmaz.

Örnek 6.9:

İşletme, 3.1.2020 tarihinde yurtdışındaki bir tedarikçiden bedelinin tamamını avans olarak ödeyerek birim fiyatı 7USD'den 2.000 adet mal siparişi vermiştir. Söz konusu tarih itibarıyla döviz kuru 1USD = 5,96 TL'dir.

Stokun teslim alınıp amaçlanan kullanıma hazır hale geldiği tarih olan 3.4.2020 tarihi itibarıyla ise döviz kuru 1USD = 6.69 TL'dir.

İşletme, söz konusu stokları sipariş avansını verdiği tarihteki kurdan finansal tablolarına alacak, ödenen tutarla ilgili stokun teslim alındığı tarihte finansal tablolara herhangi bir kur farkı yansıtmayacaktır.

3.1.2020 tarihli muhasebe kaydı

Verilen Sipariş Avansları	83.440 TL*	
Bankalar		83.440 TL

3.4.2020 tarihli muhasebe kaydı

Ticari Mallar	83.440 TL	
Verilen Sipariş Avansları		83.440 TL

* $5,96 \times 7 \times 2000 = 83.440$ TL

Paragraf 6.8 - Stok Maliyetlerinden Vade Farkının Ayrıştırılması

Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, “*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*” bölümünün 9.14 - 9.19 paragrafları uyarınca etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak, faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Açıklama:

Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar için katlanılan vade farkı giderleri stokun maliyetine dâhil edilmez. Buradaki amaç, satın alma fiyatında yer alan vade farkı giderinin stokun maliyetine dâhil edilerek stokların aşırı değerlenmesinin önüne geçmektir. Bu sebeple, vade farkı, stokun maliyetinden ayrıştırılarak söz konusu stoklar peşin fiyatları üzerinden ölçülür.

Ancak BOBİ FRS, uygulamada kolaylık sağlanması amacıyla stoklara ilişkin vade farkı ayrıştırmasına bir istisna getirmiş ve bir yıldan kısa vadeli bir ödeme karşılığında alınan stoklar için vade farkı ayrıştırmasına gerek olmadığını belirtmiştir. Zira bir yıllık süre içerisinde katlanılacak vade farkı gideri, stokun değerinde önemli bir artışa neden olmayacak kadar önemsiz kabul edilebilir.

Soru 6.7:

15 ay vadeli olarak alınmış bir stok için vade farkı ayrıştırması nasıl yapılmalıdır?

15 ay vadeli bir stok satın alındığında söz konusu stokların peşin fiyatları belirlenerek bu tutar üzerinden maliyeti hesaplanır. Dolayısıyla, ayrıştırılması gereken vade farkı hesaplanırken 15 aylık sürenin tamamı göz önünde bulundurulur.

Örnek 6.10:

Vade farkının stokun maliyetinden ayrıştırılması

Bir işletme, 2 yıl vadeli olarak 100.000 TL'ye bir ticari mal satın almıştır. Her yıl için uygun reeskont oranının %10 olduğu kabul edilirse, işletme için stokun maliyeti 82.645 TL $(100.000/(1,10)^2)$ olacaktır.

Geriye kalan 17.335 TL finansman unsurdur ve dönemsellik ilkesi gözetilerek ilgili dönemler boyunca sistematik olarak giderleştirilmelidir.

Paragraf 6.9 - Borçlanma Maliyetleri

Stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Ancak “*Borçlanma Maliyetleri*” bölümünün 17.2 paragrafı uyarınca, üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dâhil edilir.

Açıklama:

Borçlanma maliyetlerinin stok maliyetine dâhil edilmesi, ancak üretim işletmelerinde söz konusu olacaktır. Ticaret işletmelerinde ise üretim yapılmadığı için borçlanma maliyetlerinin stokun maliyetine dâhil edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Yat, uçak, yap-sat kapsamında inşa edilen konut, işletmenin kendi inşa ettiği üretim tesisleri gibi varlıklar, üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stok kapsamında değerlendirilebilir.

Soru 6.8:

BOBİ FRS’de özellikli varlık tanımı yapılmış mıdır?

BOBİ FRS’de, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında (TFRS) yer verilen bir özellikli varlık tanımı gibi bir tanım söz konusu değildir. Bununla birlikte, Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri’nin 2’nci paragrafında yer alan hüküm uyarınca, üretilmesi, inşası ya da oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stokların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri, stokun satışa hazır hale getirildiği tarihe kadar varlığın maliyetine dâhil edilir.

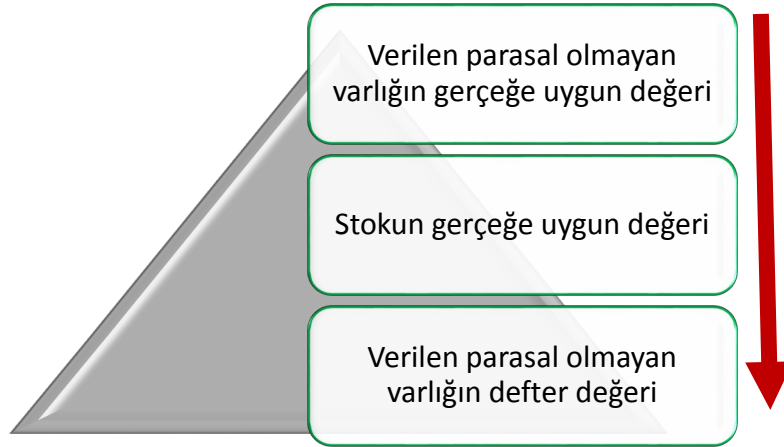
Paragraf 6.10 - Stokun Parasal Olmayan Bir Kalem Karşılığında Alınması

Stok alımında bedelin, alınan stoktan farklı özellik ve niteliklere sahip parasal olmayan varlıklarla ödenmesi durumunda satın alma maliyetleri verilen parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Verilen parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülememesi durumunda satın alma maliyeti, alınan stokun gerçeğe uygun değeri esas alınarak belirlenir. Alınan stokun gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda ise verilen parasal olmayan varlığın defter değeri dikkate alınır.

Açıklama:

Satın alınan stokun bedelinin parasal olmayan bir varlıkla ödenmesi durumunda, finansal tablolara alınacak olan stokun değerinin tespiti için bir değer belirleme hiyerarşisi söz konusu olacaktır. Bu hiyerarşiyi aşağıdaki gibi göstermek mümkündür:

Şekil 1: Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi



3.3.2. Dönüştürme Maliyetleri

Paragraf 6.11- Dönüştürme Maliyetleri Neleri Kapsar

Dönüştürme maliyetleri, ham madde ve malzemelerin yarı mamul ve mamul haline getirilmesi sürecinde, direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri ve bu süreçte katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları içerir. Faaliyet giderleri, dönüştürme maliyeti olarak dikkate alınmaz ve bu giderlerden dönüştürme maliyetine pay verilmez.

Açıklama:

Dönüştürme maliyetleri;

- Direkt işçilik ve direkt ilk madde malzeme giderleri ve
- İlk madde ve malzemenin mamul haline getirilmesi sürecinde katlanılan **sabit ve değişken** genel üretim giderlerinden stok maliyetlerine dağıtılan tutarları

içerir.

Sabit genel üretim giderleri, üretim hacmindeki değişimlerden etkilenmeyen; amortisman, fabrika binası ve teçhizatın bakım onarımı, fabrikanın yönetim ve idaresiyle ilgili maliyetlerken; değişken genel üretim giderleri ise endirekt işçilik ve endirekt malzeme gibi üretim miktarıyla doğru orantılı olarak değişen dolaylı maliyetlerdir.

Dönüştürme maliyetlerinin hesaplamasında, üretimle doğrudan ilişkili olan direkt üretim maliyetleri hiçbir değişikliğe uğramadan dönüştürme maliyetine dâhil edilirken; genel üretim giderlerinden hangi giderlerin ya da bu giderlerin ne kadarlık bir kısmının dönüştürme maliyetine dâhil edileceği, kullanılan yöntemle göre değişkenlik gösterecektir.

Genel Üretim Giderlerinin Mamul Maliyetine Yüklenmesi

Genel üretim giderlerinin mamul maliyetlerine yüklenmesi konusunda Maliyet Muhasebesinde 3 temel yöntem bulunmaktadır. Bunlar:

- Tam maliyet yöntemi,
- Normal maliyet yöntemi ve
- Değişken maliyet yöntemi'dir.

BOBİ FRS kural olarak, genel üretim giderlerinin mamul maliyetlerine yüklenmesinde tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerini benimsemiştir.

Dönüştürme Maliyetlerinin Belirlenmesi

Paragraf 6.12 - Tam Maliyet Yöntemi

Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yöntemi kullanılır. Tam maliyet yönteminde, sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine dâhil edilir. Ancak faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine dâhil edilmez, gider olarak "Satışların Maliyeti" kaleminde gösterilir.

Açıklama:

Tam maliyet yöntemi, herhangi bir kapasite kullanımı gözetmeksizin cari dönemde gerçekleşen sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamının mamul maliyetine yüklendiği yöntemdir.

Soru 6.9:

TFRS'ler tam maliyet yöntemine izin vermezken BOBİ FRS'de neden tam maliyet yöntemine izin verilmiştir?

BOBİ FRS'nin uygulama alanı göz önünde bulundurulduğunda, kolaylaştırıcı bir uygulama olması açısından tam maliyet yöntemine izin verilmiştir. Ancak bu durum, işletmelerin normal maliyet yöntemini uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

Paragraf 6.13 - Normal Maliyet Yöntemi

Bununla birlikte, sabit genel üretim giderlerinin, normal üretim kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dâhil edilmesi de mümkündür (normal maliyet yöntemi). Bu durumda normal üretim kapasitesi, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal şartlarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Fiili üretim düzeyi normal üretim kapasitesine yakınsa, söz konusu üretim düzeyi normal üretim kapasitesi olarak dikkate alınabilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim gideri, gerçekleştiği dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir. Normalin üstünde üretim gerçekleşen dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri, toplam sabit genel üretim giderinin toplam üretim sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanır. Normal maliyet yönteminin kullanıldığı durumda, değişken genel üretim giderleri de üretim tesislerinin fiili kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

Açıklama:

Normal kapasite yaklaşımında; sabit genel üretim giderlerinin belli bir kapasite oluşturmak veya mevcut kapasiteyi sürdürmek için yapıldığı varsayılır. Bu nedenle, söz konusu giderlerin üretim maliyetlerine kapasiteden yararlanma oranına göre yüklenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, sabit genel üretim giderlerinin sadece kullanılan kapasiteye düşen kısmı mamul maliyetine yüklenir.

Soru 6.10:

Normal üretim kapasitesi nedir?

Normal üretim kapasitesi; işletmelerin normal maliyet yöntemini uygulamayı tercih etmeleri durumunda hesaplayacakları kapasite kullanım oranını temsil eder.

BOBİ FRS’de, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanan kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarı şeklinde tanımlanmaktadır.

Soru 6.11:

Kapasite kullanım oranı nasıl hesaplanır?

Kapasite Kullanım Oranı = Fiili Kapasite / Normal Kapasite şeklinde hesaplanır.

Soru 6.12:

Üretim kapasitesinin hesaplanmasında işletme tarafından dışarıda yaptırılan üretimler dikkate alınır mı?

Yıllık üretim kapasitesinin hesaplanmasında, işletme dışında yaptırılan (fason) üretimler dikkate alınmaz.

Sabit genel üretim giderlerinin dağıtılmayan kısmı gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilir ve bu şekilde birim başına düşen sabit genel üretim gideri değişiklik göstermez. Bu yöntemle göre yapılan maliyet hesaplaması, üretim hacmindeki dalgalanmaların birim üretim maliyetlerini etkilemesine izin vermediği için girdi fiyatları ve verimlilik değişmediği sürece, birim üretim maliyetleri aynı kalmakta ve dolayısıyla dönemler arasında maliyet karşılaştırması yapılmasına olanak sağlamaktadır. Üretim yüksek olduğu dönemlerde ise her bir birime yüklenecek olan sabit genel üretim gideri payı düşeceği için stoklar olduğundan yüksek bir değerde gösterilmeyecektir.

Örnek 6.11:

Normal maliyet yönteminin birim maliyetlere etkisi

Bir beyaz eşya üreticisi, normal şartlar altında yılda 1.000 adet buzdolabı üretmektedir. Yıl boyunca katlandığı sabit genel üretim giderleri 800.000 TL'dir. Dolayısıyla, normal kapasite varsayımı altında işletmenin mamul başına birim sabit maliyeti 800 TL olacaktır.

Birinci varsayımda; işletme, talepte yaşanan düşüş nedeniyle o yıl sadece 800 adet buzdolabı üretmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, düşük kapasite nedeniyle birim başına sabit maliyetlerin artıramayacak olmasıdır. Bu nedenle, birim başına sabit maliyet yine 800 TL kabul edilir ve toplam sabit maliyetlerden yalnızca üretime düşen kısım kadar mamulün maliyetine pay verilir. Bu durumda, 800.000 TL olan sabit genel üretim giderinden 640.000 TL* mamul maliyetine yüklenirken, geriye kalan 160.000 TL dönem gideri olarak ("Satışların Maliyeti" kalemine) kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır.

İşletmenin, talepte yaşanan artış nedeniyle 1.600 adet buzdolabı ürettiği varsayımı altında ise; birim başına sabit maliyet düşecektir. Bu durumda, birim başına sabit maliyet 500 TL** olacak ve dolayısıyla stokların yüksek değerlenmesi önlenmiş olacaktır.

* Bu hesaplama kapasite kullanım oranı formülü uygulanarak da bulunabilir. $KKO=800/1000=0.80$

Sabit maliyetlerin mamulün maliyetine yüklenecek kısmı: $800.000 \times 0.80 = 640.000$

** $800.000/1.600=500$

3.3.3. Diğer Maliyetler

Paragraf 6.14 - Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler, sadece stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesiyle ilişkili oldukları takdirde stok maliyetine dâhil edilir.

Açıklama:

Stok maliyetine dâhil edilebilecek diğer maliyetlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- Müşterinin özel bir siparişine ilişkin tasarım ve fizibilite çalışması,
- Üretimle ilgisi kurulabilen genel yönetim giderleri,
- İlk madde ve malzemenin üretime hazırlanma maliyetleri ve
- Makineleri yeni bir işleme hazırlama maliyetleri.

Örnek 6.12:

İşletme, bir müşterisinden yeni yıl hediyesi olarak 100 adet kişiye özel ajanda siparişi almıştır. İşletme, daha önceden elinde birim maliyeti 50 TL olan ajandaları kişiye özel tasarlamak için bir tasarımcıyla anlaşarak, tasarım ücreti olarak 1.000 TL ödemiştir. Söz konusu tasarımların ajandalara işlenmesi için 1.500 TL işçilik ve diğer giderlere katlanmıştır.

Tasarım ücreti ile işçilik ve diğer giderler, stokun mevcut durumuna getirilmesiyle ilişkili olduğu için stok maliyetine dâhil edilir. Bu kapsamda, kişiye özel tasarlanmış ajandaların birim maliyeti 75 TL* olarak hesaplanır.

$$*50+(1000/100)+(1500/100)=75 \text{ TL}$$

Örnek 6.13:

Toplu konut işiyle uğraşan bir işletme, yeni bir proje için ruhsat başvurusunda bulunmuştur. Ruhsat için başvuru toplu konut inşası için devlet tarafından ön şart olarak okul, ibadethane, çocuk parkı gibi kamuya hibe edilecek çeşitli alanların yapımı zorunlu tutulmaktadır.

İşletmenin bu inşaatı yapacak olması durumunda, kamuya hibe edilecek alanların yapımı için katlanacağı maliyetler, yönetim tarafından toplu konut inşaatının istenilen duruma getirilmesi için katlanması zorunlu olan maliyetler olduğu için inşaatın maliyetine dâhil edecektir.

3.3.4 Stok Maliyetlerine Dâhil Edilmeyen Giderler

Paragraf 6.15 - Kâr veya Zarara Yansıtılacak Maliyetler

Aşağıdaki maliyetler, stokların maliyetine dâhil edilemeyen maliyetlere örnek olarak gösterilebilir. Bu tür maliyetler, oluştukları dönemde gider olarak kâr veya zarara yansıtılır.

- a) Normalin üstünde gerçekleşen; fire ve kayıplar, işçilik ve diğer dönüştürme maliyetleri.
- b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri.
- c) Stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri.
- ç) Satış giderleri

Soru 6.13:

Stokların satışını artırmak için katlanılan reklam maliyetleri stok maliyetine dâhil edilebilir mi?

Reklam maliyetleri satış gideri olduğu için stokun maliyetine dâhil edilemez.

Örnek 6.14:

Normalin üstünde gerçekleşen fireler

Bir kurşun kalem üreticisi, birim maliyeti 0.25 TL olan kalemlerden her partide 200.000 adet üretmektedir. Her parti için normal fire 3.000 adet kabul edilmekte olup, normal fire maliyeti 750 TL olarak hesaplanmıştır. Ancak üretim hattındaki bir arıza sebebiyle, son partideki fire miktarı 10.000 adede çıkmış ve fire maliyeti 2.500 TL olarak hesaplanmıştır.

Anormal fire maliyeti olan 1.750 TL (2.500-750) stok maliyetine dâhil edilmez, gider olarak muhasebeleştirilir.

Örnek 6.15:

İşletme mamullerini kiraladığı bir depoda tutmaktadır. Deponun kira gideri stok maliyetine dâhil edilmez çünkü sonraki bir üretim aşaması için zorunlu olmayan bir giderdir.

Örnek 6.16:

Bir işletme, bir binanın dört katını kiralamıştır. Birinci ve ikinci katlar üretim personeli tarafından kullanılmaktadır. Üçüncü kat, işletmenin satış ve pazarlama personeli, dördüncü kat ise işletme yönetimi tarafından kullanılmaktadır.

İlk iki katın kira gideri stokların maliyetine dâhil edilir.

Üçüncü ve dördüncü katların kira giderleri ise stokların maliyetine dâhil edilmez. Genel yönetim giderleri ve satış giderleri, stokların satış için gerekli konum ve duruma getirilmesine katkısı olmadığından, stokların maliyetine dâhil edilmez.

3.4. Ortak Ürünler ve Yan Ürünler

Paragraf 6.16 - Ortak ve Yan Ürün

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Ortak ürünlerin üretildiği veya bir ana ürün ile bir yan ürünün üretildiği durum buna örnektir. Her bir ürünün hammadde veya dönüştürme maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin; her bir ürünün ayrı olarak belirlenebilir hale geldiği üretim aşamasındaki veya üretimin tamamlandığı andaki nispi satış değerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla, yapıları gereği önemsizdirler. Önemsiz olması durumunda, söz konusu yan ürünler net gerçekleşebilir değeri üzerinden ölçülür ve bu tutar ana ürünün maliyetinden indirilir.

Açıklama:

Ortak Ürün

Aynı üretim döneminde, aynı üretim işlemi veya işlemleri sonucunda ortaya çıkan ve her biri başlı başına bir ana ürün olabilecek çeşitli mamullere ortak ürün denir. Örneğin; ham petrolden ayırım noktasına geldikten sonra ortaya çıkan mamuller benzin, mazot, jet yakıtı ve diğer ortak ürünlerdir.

Üretim sürecinde, birden fazla ürünün üretildiği ve her bir ürünün hammadde ya da dönüştürme maliyetleri ayrı ayrı belirlenemediği durumlarda; oluşan ortak maliyetler ürünler arasında ayrılma noktasında veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre dağıtılacaktır. Oluşacak ortak maliyetlerin ürünler arasında nispi satış değerine göre dağıtılmasında;

- Piyasa değeri ya da
- Net satış hasılatı

yöntemlerinden biri kullanılabilir.

Soru 6.14:

Piyasa değeri yöntemi nedir?

Piyasa değeri yöntemi; her bir ürünün ortak maliyetten, kendi satış hasılatının toplam satış hasılatına oranı ölçüsünde pay aldığı yöntemdir.

Örnek 6.17:

Ortak maliyetlerin ortak ürünlere dağıtımı (Piyasa değeri yöntemi)

İşletme A,B ve C ürünü olmak üzere üç ürün üretmekte olup, bunların ortak maliyetleri toplamı 80.000 TL, satış hasılatları toplamı ise 100.000 TL'dir. Her bir ürünün satış hasılatı sırasıyla 20.000, 30.000 ve 50.000 TL'dir. Buna göre ürünler aşağıdaki tabloda gösterildiği oranda ortak maliyetten pay alacaktır.

<i>Ürünler</i>	<i>Satış Hasılatı</i>	<i>Satış Hasılatındaki Payı %</i>	<i>Ortak Maliyetten Aldığı Pay</i>
A*	20.000	20	16.000
B	30.000	30	24.000
C	50.000	50	40.000
TOPLAM	100.000	100	80.000

*A ürünün ortak maliyetten alacağı pay oranı; $20.000 (A'nın\ satış\ hasılatı)/100.000 (toplam\ satış\ hasılatı) = \%20$ 'dir. A ürünü ortak maliyetten bu oran ölçüsünde $80.000 \times 0.20 = 16.000$ TL pay alır.

Soru 6.15:

Net satış hasılatı yöntemi nedir?

Net satış hasılatı yöntemi, ayrılma noktasına gelindiğinde ürünler için ayrı bir tamamlanma maliyetine katlanması durumunda, yapılan ek tamamlanma maliyetlerinin ürünün satış hasılatından düşülerek ürünün net satış hasılatının bulunduğu ve her bir ürünün ortak maliyetten; kendi net satış hasılatının, toplam net satış hasılatına oranı kadar pay aldığı yöntemdir.

Örnek 6.18:

Ortak maliyetlerin ortak ürünlere dağıtımı (Net satış hasılatı yöntemi)

Veriler Örnek 6.17'yle aynı olmakla birlikte, ürünlerin ayrılma noktasından itibaren her bir ürünün tamamlanması için sırasıyla; 5.000 TL, 10.000 TL ve 15.000 TL ek gider yapılmıştır. Buna göre, ürünler aşağıdaki tabloda gösterildiği oranda ortak maliyetten pay alacaklardır.

Ürünler	Satış Hasılatı (TL)	Ek Giderler (TL)	Net Satış Hasılatı (TL)	NSH Pay%	Ortak Maliyetten Aldığı Pay (TL)
A	20.000	5.000	15.000	21,43	17.144*
B	30.000	10.000	20.000	28,57	22.856
C	50.000	15.000	35.000	50,00	40.000
TOPLAM	100.000	30.000	70.000	100	80.000

*A ürününün Net Satış Hasılatı: 20.000- 5.000=15.000

A ürünü birleşik maliyetten pay alma oranı: 15.000/70.000=%21.43

A ürünü birleşik maliyetten bu oran ölçüsünde: 80.000×0.2143=17.144 TL pay alır.

Yan Ürün

Üretim sürecinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve ana ürüne göre genellikle önemsiz olan üründür. Ortak üründen farklı olarak asıl amaç yan ürünü üretmek değildir. Örneğin, kereste üretiminde ortaya çıkan talaş veya demir üretiminde ortaya çıkan cüruf yan ürün olarak değerlendirilir.

Yan ürünler önemsiz olması durumunda, genellikle net gerçekleşebilir değer üzerinden ölçülür ve bu değer ana ürünün maliyetinden düşülür.

Örnek 6.19:

Yan ürünün satışı

Demir çelik sektöründe faaliyet gösteren bir işletme, inşaat demiri üretmekte olup, demirin eritilmesi safhasında ortaya çıkan ve yan ürün olarak değerlendirilen cürufun da satışını yapmaktadır. İşletme, cüruf satışı için ilave herhangi bir maliyete katlanmamaktadır. Cürufun tonu 50 TL'den satılmakta olup, işletmenin 100.000 ton demir üretimi sonucu, 10.000 ton cüruf ortaya çıkmaktadır. Bu üretimin işletmeye toplam maliyeti 100.000.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Buna göre;

Cürufun net gerçekleşebilir değeri = 500.000 TL

Ana ürünün maliyeti = 99.500.000 TL'dir.

Örnek 6. 20:

Yan ürünün maliyetten pay alması (Satış için ek maliyete katlanıldığı durum)

Peynir üreten bir işletmenin üretim sürecinde yan ürün olarak peynir altı suyu meydana gelmektedir. Peynir ve peynir altı suyu için katlanılan ortak maliyet 600.000 TL ve peynir altı suyunun satış değeri 10.000 TL olup, satılması için ayrılma noktasından sonra ek 3.000 TL maliyete katlanılmaktadır. Buna göre yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir:

Yarı Mamuller	603.000 TL	
Yansıtma Hesapları		603.000 TL

Mamuller (Peynir)*	596.000 TL	
Diğer Stoklar (Peynir altı suyu)	7.000 TL	
Yarı Mamuller		603.000 TL

*Ana ürün olan peynir, yan ürün olan peynir altı suyunun net gerçekleşebilir değeri düşüldükten sonra kayıtlara alınır ve yan ürün olan peynir altı suyu önemsiz kabul edildiği için stoklarda net gerçekleşebilir değeri ile izlenir. Buna göre; Peynir altı suyunun net gerçekleşebilir değeri = 10.000-3.000 = 7.000 (Aktife alınacağı değer)
Peynirin aktife alınacağı değer = 603.000- 7.000 = 596.000 TL olacaktır.

3.5. Hizmet Sağlayan İşletmelerin Stok Maliyeti

Paragraf 6.17- Hizmet Sağlayan İşletmeler için Stok Maliyetleri

Hizmet işletmeleri, eğer varsa stoklarını bunların üretimi için katlanılan maliyetler üzerinden ölçer. Bu maliyetler esas olarak, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan çalışanların ücret ve diğer maliyetleri ile hizmet sunumuyla ilişkilendirilebilen giderleri içerir. Satış ve genel yönetimle ilgili işçilik ücretleri ve diğer giderler, hizmetin maliyetine dâhil edilmez; bunlar gerçekleştikleri dönemde gider olarak kayda alınır.

Açıklama:

Hizmet işletmeleri için hizmet stoku, henüz teslim edilmemiş yapılmakta olan işler şeklinde ortaya çıkar. Bu maliyetler esas olarak, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan çalışanların ücret ve diğer maliyetleri ile hizmet sunumuyla ilişkilendirilebilen giderleri içerir.

3.6. Canlı Varlıklardan Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

Paragraf 6.18 - Tarımsal Ürünlere İlişkin Maliyetler

“*Tarımsal Faaliyetler*” bölümü, canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda almada (hasat zamanında) ne şekilde ölçüleceğini belirlemektedir. Hasat zamanından sonra stok tanımını karşılayan tarımsal ürünlerin bu bölüm hükümleri uyarınca maliyet bedeli olarak, “*Tarımsal Faaliyetler*” bölümüne göre ilk kayda almada belirlenen değeri dikkate alınır.

Açıklama:

Canlı varlıkların hasatından elde edilen ürünler, örneğin sığırdan elde edilen süt, koyundan elde edilen yün ya da meyve ağaçlarından toplanan meyveler, BOBİ FRS Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler uyarınca hasat zamanında, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür ve ilk kayda alma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılır.

Tarımsal ürünün hasat zamanından sonra stok tanımını karşılaması durumunda, söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan tutar, bu tarihten itibaren bu stokların maliyet bedeli olarak dikkate alınır ve bu tutar üzerinden finansal tablolara alınır.

Örnek 6.21:

Bir peynir imalatçısı, mandıracılık faaliyetinden elde ettiği sütü kullanarak peynir üretmektedir. Hasat noktasındaki (sağımda) süt, stok olarak muhasebeleştirilir. Stok olarak ilk muhasebeleştirilmesi sırasında (hasat noktasında) süt, gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyeti düşülerek muhasebeleştirilir. Bu durumda maliyet, satılan sütün piyasa fiyatı referans alınarak belirlenir.

3.7. Maliyet Ölçüm Teknikleri

Paragraf 6.19 - Stok Maliyetlerinin Ölçümü

Mamul maliyetleri üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenir. Ancak sonuçlar fiili maliyete yakınsa, standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi stok maliyeti ölçüm yöntemleri kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, ham madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler, düzenli olarak gözden geçirilir ve gerektiği takdirde mevcut şartlara göre yeniden belirlenir. Perakende yönteminde maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunur.

Açıklama:

BOBİ FRS'de maliyetler esas olarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenir. Bu yöntemle göre mamul maliyetleri, üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak belirlenir. Fiili maliyet yöntemi gerçek verilere dayandığı için maliyet hesabında kullanılacak rakamların gerçekleşmiş olması gerekmektedir ve maliyetler ancak üretim tamamlandıktan sonra fiili tutarlar kullanılarak hesaplanmaktadır. Bu nedenle sonuçlar fiili maliyete yakınsa, standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi stok maliyeti ölçüm yöntemleri kullanılabilir.

Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler dikkatli incelemeler sonucu saptanan ve öngörülen koşullar altında maliyetlerin ne kadar olması gerektiğini gösteren değerlerdir.

Teknolojideki hızlı gelişmeler ya da ekonomideki dalgalanmalar sebebiyle maliyete konu olan ölçütler değişebilmekte; bu nedenle standart maliyetlerin düzenli olarak gözden geçirilmesi ve gerekli olduğu takdirde mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenmesi gerekmektedir.

Perakende satış yapan işletmeler;

- Sonuçların maliyete yakın olduğu,
- Diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı,
- Benzer kâr oranlarına sahip ürünlerin olduğu,
- Stok sirkülasyonunun hızlı ve çok sayıda stok kaleminin olduğu

durumlarda stokların değerlemesinde perakende yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemde stokların maliyeti, aşağıdaki formül kullanılarak hesaplanır:

$$\text{Stok maliyeti} = \text{Stok Satış Değeri} - \text{Brüt Kâr Marjı} (\text{Stok Satış Değeri} \times \text{Brüt Kâr Oranı})$$

Yani stokun satış değerinden, uygun bir brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle stok maliyeti hesaplanacaktır. Genelde her perakende satış bölümü için ortalama bir oran hesaplanır.

Perakende yönteminin kullanılmasının uygun olabileceği sektörlere aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Eczacılık sektörü: Devlet tarafından tüm ilaçların ancak %7 kâr marjı ile satılması zorunluluğu getirildiği dikkate alındığında, satışların toplam tutarından kâr marjı çıkarıldığında satışların maliyetine ulaşılabilecektir.
- Marketlerin belirli reyonlarında belirli marjlarla satılan ürünler (şarküteri, kuruyemiş, fırın, kasap, içecek), akaryakıt satış bayilerinde yasal sınırlaması olan kâr marjları çerçevesinde satılan ürünler.

3.8. Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Paragraf 6.20 - Stok Maliyetlerinin Hesaplanması

Stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanır. Benzer niteliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılır. Nitelikleri veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir. Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanımına ise izin verilmemektedir.

Açıklama:

BOBİ FRS, stok maliyetlerinin FIFO veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanmasına izin vermektedir. Bu kapsamda işletmeler, faaliyet alanlarını göz önünde bulundurarak, hangi yöntemin gerçeğe uygun sunuma daha uygun olacağını düşünüyorsa o yöntemi seçebilir. Benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılmalıdır. Türü veya kullanım alanları farklı olan stoklar içinse farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir. Ancak aynı nitelikteki stokların coğrafi konumlarının farklı olması sebebiyle farklı vergi uygulamalarına tabi olması durumu, farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanımı için tek başına geçerli bir sebep değildir.

FIFO Yöntemi

Bu yöntemde, stok çıkışları alış sırasına göre yapılır; yani bu yöntem ilk partide alınan/üretilen malların daha sonra alınanlara/üretilenlere göre daha önce elden çıkacağı varsayımına dayanır. Dolayısıyla, dönem sonunda stokta kalan kalemler en son satın alınan ya da üretilen kalemlerdir.

Örnek 6.22:

FIFO yöntemine göre maliyet hesaplama

Stokların maliyetini FIFO yöntemi kullanarak ölçen bir üretim işletmesinin 2020 yılına ilişkin hammadde stoklarının dönem başı mevcudu ile dönem içi alışları ve dönem içi çıkışlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

<i>Tarih</i>	<i>Açıklama</i>	<i>Birim (KG)</i>	<i>Toplam Maliyet (TL)</i>	<i>Birim Maliyet (TL/KG)</i>
1 Ocak	Açılış Bilançosu	500	10.000	20
20 Ocak	Alış	400	10.000	25
15 Şubat	Çıkış	(600)	?	?
10 Mart	Alış	500	7.500	15
15 Mart	Alış	400	8.000	20
25 Mart	Çıkış	(700)	?	?
Dönem Sonu Stok		500	?	?

FIFO maliyet yöntemini kullanarak, dönemde çıkışı yapılan stokların ve dönem sonu stoklarının maliyeti sırasıyla, ilk alınan stokun ilk olarak çıkarıldığı varsayımıyla aşağıda açıklandığı gibi 12.500 ve 13.500 TL olarak belirlenmektedir:

<i>Tarih</i>	<i>Açıklama</i>	<i>Adet</i>	<i>Birim Başına Maliyet (TL)</i>	<i>Stok Maliyeti (TL)</i>
1 Ocak	Açılış Bilançosu	500	20	10.000
20 Ocak	Alış	400	25	10.000
15 Şubat	Çıkış	(600)		(12.500)*
	Kalan	300	25	7.500

10 Mart	Alış	500	15	7.500
15 Mart	Alış	400	20	8.000
25 Mart	Çıkış	(700)		(13.500)**
	Kalan	500		9.500***

*600 adet stok için toplam maliyet = (500 ad. × 20 TL) + (100 ad. × 25TL) =12.500 TL

**700 adet stok için toplam maliyet = (300 ad. × 25 TL)+ (400 ad. ×15 TL) =13.500 TL

*** (100 ad. × 15 TL) + (400 ad. ×20 TL) =9.500 TL

Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde, her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başı stokların ağırlıklı ortalaması ile dönem içi alışların ağırlıklı ortalamasının alınmasıyla tespit edilir.

Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, hesaplanma zamanına göre dönem sonu ağırlıklı ortalama ve hareketli ağırlıklı ortalama şeklinde ikiye ayrılır. Maliyet ortalamaları yalnızca dönem sonunda hesaplanıyorsa bu yöntem dönem sonu ağırlıklı ortalama; her yeni stok girişinden sonra hesaplanıyorsa bu yöntem hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi denir.

Örnek 6.23:

Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi

Veriler Örnek 6.22.'deki gibidir. Diğer yandan bu örnekte işletme, stokların maliyetini ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ile dönem sonunda hesaplayarak (yani dönemsel bazda) stoklara dağıtmaktadır.

Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılarak dönem içinde çıkışı yapılan stokların ve dönem sonu stoklarının maliyeti sırasıyla, aşağıda açıklandığı gibi 25.640 TL ve 9.860 TL olarak belirlenmektedir.

Tarih	Açıklama	Adet	Birim Başına Maliyet (TL)	Stok Maliyeti (TL)
1 Ocak	Açılış Bilançosu	500	20	10.000
20 Ocak	Alış	400	25	10.000
10 Mart	Alış	500	15	7.500
15 Mart	Alış	400	20	8.000
<i>Dönemde satışa hazır toplam mal</i>		1800	19.72*	35.500
<i>Dönemde çıkışı yapılan toplam mal</i>		(1300)	19.72	25.640**
Dönem sonu stok		500	19.72	9.860***

*35.500TL / 1800 adet = 19.72 TL birim maliyet

**1300 adet × 19,72 = 25.640TL dönemde çıkışı yapılan ham madde stoklarının maliyeti

*** 500 adet × 19,72 = 9.860 TL dönem sonunda eldeki malların maliyeti

Soru 6.16:

LİFO yönteminin uygulanmasına neden izin verilmemektedir?

Stoktaki varlıkların normal fiziksel akışını yansıtmadığı gerekçesiyle LİFO yönteminin uygulanmasına izin verilmemektedir. Normal koşullar altında fiziksel stok akışı en eski stokun kullanımını öngörmektedir. LİFO yönteminin uygulanması durumunda ise stokta kalan ve henüz satılmamış olan stokların tamamı en eski ve en düşük maliyete sahip olan stoklardan oluşacaktır. Bu durum da finansal durum tablosunu ve satışların maliyeti özelinde gelir tablosunu bozucu bir etki yaratacaktır.

Soru 6.17:

Seçilmiş olan maliyet hesaplama yöntemi daha sonra değiştirilebilir mi?

Seçilmiş olan maliyet hesaplama yöntemi geçerli bir neden olmaksızın değiştirilemez, zira seçilen yöntem işletmenin finansal tabloları üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Ancak başka bir yöntemin işletmenin seçmiş olduğu mevcut yöntemle kıyasla daha uygun olduğu düşünülüyor ve bu yöntem finansal bilgilerin daha güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlıyorsa, işletme seçmiş olduğu maliyet hesaplama yöntemini BOBİ FRS Bölüm 3'e uygun olarak değiştirilebilir.

Soru 6.18:

Maliyet hesaplama yöntemleri arasındaki geçişler bir muhasebe politikası değişikliği mi yoksa muhasebe tahmini değişikliği midir?

BOBİ FRS Bölüm 3'ün 2'nci paragrafında "... Muhasebe politikalarına örnek olarak; finansal tablo kalemlerinin ölçüm ve sınıflandırma esasları, amortisman yöntemleri ve **stokların maliyet hesaplama yöntemleri** verilebilir." hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla, söz konusu durumun bir muhasebe politikası değişikliği olarak değerlendirilmesi ve değişiklik olması halinde değişikliğin geriye dönük olarak uygulanması gerekmektedir.

Paragraf 6.21 - Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Bununla birlikte, normal şartlarda birbirleriyle aynı olmayan stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin maliyetler ayrı ayrı dikkate alınarak hesaplanır.

Açıklama:

Gerçek parti maliyeti yönteminde, her bir stokun hangi fiyattan alındığı bilinmektedir. Dolayısıyla, stokun hangi fiyattan çıkışının yapılacağı rahatlıkla tespit edilebilir. Bu yöntem, sirkülasyonun çok hızlı olmadığı, genellikle büyük tip stoklar için uygulanmaktadır. Örneğin; ikinci el otomobil alım satımı ile uğraşan işletmeler, her bir otomobilin gerçek maliyetini rahatlıkla takip edebileceği için söz konusu işletmelerin bu yöntemi uygulaması uygundur.

3.10. Değer Düşüklüğü

Paragraf 6.22 - Değer Düşüklüğü Testi, Zamanı ve Sunumu

Her raporlama dönemi sonunda, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. Stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi, tamamlanma maliyetinin artması ya da tahmini satış maliyetlerinin yükselmesi gibi nedenlerle stoklar değer düşüklüğüne uğrayabilir. Stokların değer düşüklüğüne uğraması durumunda, stokların defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir. Bu indirim tutarı, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve **Kâr veya Zarar Tablosunda** "Satışların Maliyeti" kalemine yansıtılır.

Açıklama:

Stoklar BOBİ FRS'ye göre maliyet bedeliyle net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür. Bu ölçüm hükmü, stokların finansal tablolarda, kullanılmaları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenmemesini sağlar. Net gerçekleşebilir değer maliyet bedelinin altına inmesi, stokların değer düşüklüğüne uğradığını gösterir. Maliyet bedelinin geri kazanılamayacağı, yani net gerçekleşebilir değer maliyet bedelinden düşük olduğu durumlarda stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekir.

Stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının değerlendirilmesi, her bir raporlama dönemi sonunda gerçekleştirilir. İşletme bu değerlendirmeyi stokların defter değeriyle net gerçekleşebilir değerini karşılaştırarak yapar. Diğer varlıklara için yapılan değer düşüklüğü testinden farklı olarak, dönem sonu itibarıyla herhangi bir değer düşüklüğü göstergesi olmasa da stokların raporlama dönemi sonu itibarıyla değer düşüklüğü testinin yapılması esastır. Stokların zarar görmediği, satış fiyatlarında düşüşlerin gözlemlenmediği, tamamlanma veya satış maliyetlerinde artış görülmediği durumda net gerçekleşebilir değere yönelik kesin bir belirleme yapılmadan da stokların değer düşüklüğüne uğramadığı sonucuna varılabilir.

Soru 6.19:

Net gerçekleştirilebilir değerin tahmininde hangi hususlar dikkate alınmalıdır?

Daha önce de belirtildiği üzere tahmini bir değer olan net gerçekleştirilebilir değer; işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde edilmesi beklenen net tutardır. Net gerçekleştirilebilir değerin tahminine ilişkin hesaplamalar yapılırken; tahminin yapıldığı tarihteki (raporlama dönemi sonunda) mevcut sağlam ve güvenilir göstergeler temel alınmalı ve aynı zamanda raporlama dönemi sonrasında meydana gelebilecek olan fiyat ve maliyet dalgalanmaları göz önünde bulundurulmalıdır. Dolayısıyla, net gerçekleştirilebilir değerin tahmini yapılırken, stoklarla ve işletmenin faaliyet çevresiyle ilgili tüm koşullar dikkate alınır.

Örnek 6.25:

Net gerçekleştirilebilir değerin tahmini

A işletmesinin, raporlama dönemi sonu itibarıyla birim maliyeti 10.000 TL olan 100 adet ticari malı bulunmaktadır. A işletmesi söz konusu stokların satışı için herhangi bir ek maliyete katlanmamaktadır. Dönem sonu itibarıyla bu ticari malların tahmini satış fiyatı birim başına 9.000 TL'dir. A işletmesi, B işletmesiyle birim fiyatı 11.000 TL'den 60 adet ticari malın kesin satışına ilişkin bağlayıcı bir sözleşme imzalamıştır.

Kesin satış sözleşmesine konu olan 60 adet ticari mal, maliyet bedeli sözleşme fiyatından daha düşük olmasından dolayı maliyet değeriyle izlenmeye devam edecektir.

Ancak işletme geri kalan 40 adet ticari mal için 9.000 TL olan genel satış fiyatını esas alarak her bir mal için 1.000 TL toplamda ise 40.000 TL (40x1.000) değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle stoklarını net gerçekleştirilebilir değeri üzerinden izleyecektir.

Soru 6.20:**Üretimi (inşası) uzun süren stoklar için net gerçekleşebilir değer tahmini nasıl yapılmalıdır?**

Stokların net gerçekleşebilir değeri, stoklardan elde edilmesi beklenen tutara ilişkin tahmin anında mevcut olan en güvenilir kanıtlara göre yapılır. Bu kapsamda, raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan faaliyet ortamı dikkate alınır. Buna göre, işletme yönetimi, inşası uzun süre devam eden ve dönem sonunda inşası devam etmekte olan stokların net gerçekleşebilir değerini tahmin ederken, benzer niteliklere sahip tamamlanmış haldeki stokların dönem sonu satış fiyatlarını esas alabilir.

Diğer bir yaklaşım ise, inşa tamamlandığında tamamlanmış mamullerin satışından elde edilmesi beklenen gelecekteki satış fiyatının esas alınmasıdır. Bu durumda, gelecekteki tahmini satış fiyatı stokun mevcut durumundaki net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesi amacıyla uygun bir iskonto oranıyla bugünkü değerine indirgenir. Dolayısıyla gelecekteki fiyat, paranın zaman değerine göre düzeltilir.

Paragraf 6.23 - Değer Düşüklüğü Testinin Ayrı Ayrı ya da Gruplandırılarak Yapılması

Stoklara ilişkin değer düşüklüğü testi genellikle her bir stok kalemi için ayrı ayrı gerçekleştirilir. Ancak bazı durumlarda, benzer veya ilişkili kalemleri gruplandırmak uygun olabilir. Örneğin, benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip stok kalemlerinin aynı coğrafi bölgede üretilip pazarlanması ve bu stokların değerlemesinin aynı üretim hattındaki diğer ürünlerden ayrı olarak yapılamaması durumunda gruplandırma yapılabilir.

Açıklama:

Stokların her bir stok kalemi bazında değer düşüklüğü testine tabi tutulması esastır. Ancak, stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değer tahmin edilmesi mümkün olmadığında, benzer veya ilişkili kalemler gruplandırılarak değer düşüklüğü testi gerçekleştirilebilir. Değer düşüklüğü testinin stok kalemlerinin gruplandırılması suretiyle yapıldığında, gruplandırılan stokların genellikle aşağıdaki özelliklerin tümüne sahip olması beklenir:

- Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olması,
- Aynı coğrafi bölgede üretilmesi ve satılması ve
- Değer düşüklüğü testinin aynı üretim hattındaki diğer ürünlerden ayrı olarak yapılamaması.

Örnek 6.26:

Stok kalemi bazında değer düşüklüğü

Süt üretimi yapan bir işletmenin raporlama dönemi sonu itibarıyla birim maliyeti 2,5 TL olan üretimi tamamlanmış 500.000 kutu sütü bulunmaktadır. İşletme, dönem sonunda yaptığı değerlendirme sonucunda 70.000 kutu sütün bozulma/yıpranma gibi nedenlerle satışının yapılamayacağını tespit etmiştir. İşletme, kalan sütün birim satış fiyatının 5 TL olacağını ve satış maliyetlerinin birim başına 0,5 TL olacağını tahmin etmiştir.

Değer düşüklüğü testinin her bir stok kalemi için ayrı ayrı gerçekleştirilmesi esas olduğundan, işletmenin 70.000 kutu süt için 175.000 TL (70.000*2,5 TL) değer düşüklüğü karşılığı ayırması gerekmektedir. Geri kalan 430.000 kutu sütün birim bazında maliyet değeri net gerçekleşebilir değerinden yüksek olduğu için herhangi bir stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmayacaktır. Dolayısıyla işletmenin, finansal durum tablosunda üretimi tamamlanmış olan mamullerinin değeri 1.075.000 TL (430.000*2,5 TL) olarak gözükecektir.

Paragraf 6.24 - Ham Madde ve Malzemeler İçin Değer Düşüklüğü

Bir ham madde ve malzeme kullanılarak üretilen mamulün, maliyetinin altında satılmasının beklenmemesi durumunda bu hammadde ve malzeme için değer düşüklüğü ayrılmaz. Ancak, ham madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin net gerçekleşebilir değerinin maliyetinden daha düşük olacağını gösteriyorsa, hammadde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ham madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleşebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir.

Açıklama:

Üretimde kullanılmak üzere bulundurulmuş ham madde ve malzemelerin net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinin altında ise, söz konusu ham madde ve malzemenin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi için dönüştüğü mamulün net gerçekleşebilir değeri ile karşılaştırılır. Dönüştükleri mamullerin net gerçekleşebilir değerinin, ham madde ve malzemenin maliyetine eşit veya daha fazla olması bekleniyorsa, ham madde ve malzemelerin değeri düşse de bunlarla ilgili herhangi bir değer düşüklüğü ayrılmaz. Örneğin; ham madde ve malzemenin maliyeti 900 TL, net gerçekleşebilir değeri 800 TL ise net gerçekleşebilir değere indirgenmeden önce dönüştüğü mamulün net gerçekleşebilir değerine bakılır, mamulün net gerçekleşebilir değeri maliyetinin altına inmediyse ham madde ve malzemeler maliyeti bedeli olan 900 TL ile izlenmeye devam edilir.

Ham madde ve malzemenin fiyatındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ham madde ve malzemenin değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir. Örneğin; ham madde ve malzemenin maliyeti 900 TL, net

gerçekleşebilir değeri 800 TL ve mamulün net gerçekleşebilir değeri maliyetinin altına indiyse; ham madde ve malzeme 800 TL olan net gerçekleşebilir değeri ile değerlenir.

Paragraf 6.25 - Değer Düşüklüğü Zararının İptali

Değer düşüklüğüne uğramış olan ve Finansal Durum Tablosunda izlenmeye devam edilen stokların net gerçekleşebilir değeri izleyen raporlama tarihlerinde yeniden değerlendirilir. Daha önce stoklarda değer düşüklüğüne neden olan şartların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik şartlar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğuna dair açık bir göstergenin bulunması durumunda, ayrılan değer düşüklüğü zararının tamamı veya bir kısmı iptal edilir. Değer düşüklüğünün iptal edilecek kısmı, ilgili stokun maliyet bedeli esas alınarak belirlenir. Stokun, değer düşüklüğünden sonra belirlenen değeri, stokun maliyet bedelini aşamaz.

Açıklama:

Her raporlama dönemi itibarıyla net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilmelidir. Stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine sebep olan durumların ortadan kalkması ya da net gerçekleşebilir değerde artış olması durumunda ayrılan karşılıklar iptal edilir. İptal edilen tutar en fazla daha önceden karşılık ayrılan tutar kadar olabilir: Bu nedenle karşılığın iptali durumunda stoklar en fazla maliyet bedeline yükseltilebilir.

Örnek 6.27:

Net gerçekleşebilir değerde artış

İşletmenin birim maliyeti 100 TL olan 1.000 adet malın birim başına piyasa satış fiyatı 90 TL olup, işletme sattığı her birim mal için 10 TL satış giderine katlanacaktır.

Bu durumda:

Stokun toplam maliyet bedeli: 100.000 TL

Net gerçekleşebilir değeri: $90.000 - 10.000 = 80.000$ TL olacaktır.

Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri	20.000 TL	
Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları		20.000 TL

Söz konusu malların yarısı izleyen yıl içinde 45.000 TL ye peşin bedelle satılmıştır.

Satışa ilişkin kayıt:

Kasa	45.000 TL	
Yurtiçi Satışlar		45.000 TL

Satılan malın maliyetine ilişkin kayıt:

Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları	10.000 TL	
Satılan Ticari Mal Maliyeti	40.000 TL	
Ticari Mallar		50.000 TL

Talepte meydana gelen bir artış nedeniyle malların birim satış fiyatı 120 TL'ye çıkmıştır. Bu durumda, işletmenin elinde kalan malların maliyet bedeli 50.000 TL, kalan malların tamamı için katlanılan satış gideri ise 5.000 TL'dir. Dolayısıyla;

Yeni net gerçekleşebilir değer: $60.000 - 5.000 = 55.000$ TL olacaktır.

İptal edilecek tutar, ayrılan karşılık tutarı ile sınırlı olacaktır. Bu kapsamda karşılık iptal kaydı aşağıdaki gibidir:

Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları	10.000 TL	
Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar		10.000 TL

3.11. Gider Olarak Kayda Alma

Paragraf 6.26 - Gider Olarak Kayda Alma

Stoklar satıldığında, bu stokların defter değeri, ilgili hâsılâtın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde "Satışların Maliyeti" kaleminde Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılır.

Açıklama:

Giderlerin ilgili olduğu gelir hesapları ile doğrudan ilişkilendirilmesi esası uyarınca, stok satışından elde edilen hasılâtın kâr veya zarar tablosuna yansıtılmasıyla eş zamanlı olarak ilgili stokların maliyetinin de kâr veya zarar tablosuna yansıtılması gerekir. Stoklarla ilgili maliyetlerin kâr veya zarar tablosunda "Hasılât" kaleminden hemen sonra gelen "Satışların Maliyeti" kaleminde gösterilmesi ve sonrasında "Brüt Kâr/Zarar"a ulaşılması suretiyle işletmenin stok alış- stok satış ya da stok alış- üretim- stok satış faaliyetlerinden ne tutarda kâr elde etmiş olduğu kolaylıkla izlenebilir.

Paragraf 6.27 - Stokun İşletme İçerisinde Kullanılması

Stokun satılmak yerine işletmede kullanılması durumunda, söz konusu stokun maliyeti diğer varlıkların maliyetine dâhil edilebilir. Bu tür bir durumda, stokun maliyeti ilgili varlığın faydalı ömrü boyunca giderleştirilir.

Açıklama:

İşletmenin kullanmak üzere ürettiği ve inşa ettiği varlıklarda kullanılan stoklar, varlıkların maliyetine yüklenerek varlığın hizmet süresi içerisinde gidere dönüştürülür. Gidere dönüştürmede dikkate alınan temel prensip dönemsellik ilkesidir.

Örnek 6.28:

Üretimi yapılan stokun işletme içerisinde kullanılması

Vida üreticisi bir işletme, müşterilerine satmak amacıyla üretmiş olduğu vidaların bir kısmını kendi üretim sürecindeki makinalarda kullanmaktadır. Makinalarda kullanmak için üretilen vidalar ilk kez finansal tablolara alınırken, ticari mal olarak değil maddi duran varlık şeklinde tesis, makine ve cihaz olarak sınıflandırılır.

Daha sonra tesis makine ve cihaz olarak finansal tablolara alınan vidalar üretim sürecinde tüketildiğinden, bunların kayıtlı değeri, ticari mal olan vida maliyetinin bir parçası haline gelir (yani, tesis, makine ve cihaz olarak tüketilen vidaların amortismanı, ticari mal olan vidaların maliyetinin bir unsuru haline gelir). Böylece, üretimde kullanılan vidalar, ticari mal olan vidaların satışından elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesiyle birlikte, gider olarak muhasebeleştirilmiş olur.

4. STOKLARA İLİŞKİN DİPNOT AÇIKLAMALARI

İşletmeler stoklarla ilgili olarak aşağıdaki hususları açıklar:

- Stoklarla ilgili olarak uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti açıklanır. Bu kapsamda mutlaka, stokların maliyetinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler (örneğin, tam maliyet), maliyet ölçüm teknikleri (örneğin, standart maliyet) ve maliyet hesaplama yöntemleri (örneğin, FIFO) hakkında bilgi verilir.

Örnek 6.29:

Stoklara İlişkin Önemli Muhasebe Politikalarının Açıklanması

Dipnot 2 - Önemli Muhasebe Politikalarının Açıklanması

2.3.Stoklar

Stoklar, net gerçekleşebilir değer ile maliyet bedelinden düşük olanı ile değerlendirilir. Stoklara dâhil edilen maliyetler hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Stoklara dâhil edilen herhangi bir borçlanma maliyeti söz konusu değildir. Genel üretim giderlerinin stok maliyetlerine yüklenmesinde tam maliyet yöntemi benimsenmiştir. Mamul maliyetlerinin ölçümünde ise fiili maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Tüm stokların maliyetleri ağırlıklı ortalama maliyet yöntemiyle hesaplanmaktadır.

- Cari dönemde kaydedilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları ve bunların nedenleri.

Örnek 6.30:

Değer Düşüklüğüne İlişkin Açıklama

Dipnot 10 - Stoklar

.....

2021 yılında, depoda çıkan yangın nedeniyle kullanılamaz hale gelen ham madde stokları için 2.000.000 TL değer düşüklüğü zararı ayrılmıştır. Ayrıca dönem içerisinde demode hale gelen stoklar için ayrılan 500.000 TL tutarındaki değer düşüklüğü karşılığı, söz konusu malların herhangi bir satış giderine katlanılmadan maliyet bedeliyle elden çıkarılması sebebiyle iptal edilmiştir (2020 yılı için ayrılan değer düşüklüğü zararı 1.000.000 TL'dir).

- 6.5 paragrafı uyarınca piyasa değeri üzerinden ölçülen stokların defter değeri.

Örnek 6.31:

Piyasa Fiyatı Üzerinden Ölçülen Stoklar

İşletmemiz esas faaliyetleri kapsamında platin alım-satımı yapmakta olup bu çerçevede platin stoklarımız “Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar” piyasasında oluşan değeri üzerinden finansal tablolarda gösterilmektedir. Buna göre platin stoklarının 31/12/2021 tarihi itibarıyla kg fiyatı 185.220 TL olup 5 kg platin stokunun toplam defter değeri 926.100 TL’dir.

- Dönemde stokların maliyetine dâhil edilen borçlanma maliyetleri.

Örnek 6.32:

Borçlanma Maliyetlerinin Stok Maliyetlerine Dâhil Edilmesi

Sipariş üzerine üretilmekte olan ve 18 ay içerisinde tamamlanacağı tahmin edilen özel üretim teknenin, üretimi için çekilen 1.000.000 TL kredinin döneme isabet eden 150.000 TL tutarındaki faizi yarı mamul maliyetine eklenmiştir.

5. KARŞILAŞTIRMA TABLOSU

Bu bölümde, Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT), BOBİ FRS ve TFRS'lerin konuyla ilgili hükümleri karşılaştırılarak söz konusu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklara dikkat çekilecektir.

	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TFRS
Vade Farkı	Vade farkı ayrıştırılmaz. Vade farkı stokların maliyetine eklenebilir.	1 yıldan uzun vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırılır. 1 yıl ve daha kısa vadeli alımlarda ise vade farkı ayrıştırmaksızın maliyete eklenir.	Bütün vade farkları ayrıştırılır.
Borçlanma Maliyetleri	Maliyete dâhil edilebilir.	Üretimi 1 yıldan uzun süren stokların maliyetine dâhil edilir.	Özellikli varlık niteliğindeki stokların maliyetine dâhil edilir.
Stok Maliyetinin Belirlenmesi	Tam maliyet yöntemi kullanılır.	Tam maliyet ve normal maliyet yöntemleri kullanılır.	Normal maliyet yöntemi kullanılır.
Dönem Sonu Ölçümü	Maliyet değeri üzerinden ölçülür.	Maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Değer Düşüklüğünün Tespiti	Değerinde %10'dan fazla düşüş olması durumunda emsal bedel üzerinden ölçülebilir.	Net gerçekleşebilir değer maliyetin altına düşmesi durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TMS 2 *Stoklar*
(Erişim:https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%202.pdf)
- IFRS Foundation – Supporting Material for the IFRS for SMEs Standard. Module 13 – *Inventories*
(Erişim:<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/smes/module13.pdf>)
- Barnes, J., & Ernst & Young. (2018). *International GAAP 2018: Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons Ltd.
- PricewaterhouseCoopers LLP, Global Accounting Consulting Services Staff (2018). *Manual of Accounting: IFRS 2019*, LexisNexis U.K.
- Croner-i (2019). *Deloitte IGAAP 2019: A Guide to IFRS Reporting*, Croner-i Limited.