

Uluslararası Muhasebe Standardı 2

**TARİHİ MALİYET SİSTEMİ İÇİNDE STOKLARIN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE SUNULMASI**

Uluslararası Muhasebe Standardı 3

BİRLEŞİK (KONSOLİDE) FİNANSAL TABLOLAR

Çeviren

Dr. Halûk ÜNAL

I.Ü. İşletme Fakültesi

Finansal Muhasebe Kürsüsü

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI

TARİHİ MALİYET SİSTEMİ İÇİNDE STOKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE SUNULMASI

GİRİŞ

1. Bu Bildiride, finansal tabloların düzenlenmesinde çoğunlukla esas alınan tarihi maliyet sistemi içinde, stokların¹ değerlendirilmesi ve finansal tablolarda sunulması konusu ele alınmıştır.

2. Kurul, yenileme (ikame) maliyetiyle değerlendirme, ve diğer cari değerlendirme sistemleri dahil olmak üzere finansal tablolarda kullanılan diğer sistemlerin varlığını kabul etmektedir. Ancak, diğer sistemlerle stokların değerlendirilmesi ve sunulması bu Bildirinin kapsamı dışında kalmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standardı 1, *Muhasebe Yöntemlerinin Açıklanması*, seçilen sistemin açıkça belirtilmesini gerekli kılmaktadır.

3. Bu Bildiride, uzun-dönemli inşaat anlaşmalarında biriken stoklar ve esas malulün imalatı sırasında elde edilen diğer yan mamuller stoklarının ne türlü bir işlem göreceği konusu ele alınmamıştır.

Tanımlamalar

4. Aşağıdaki sözcükler bu Bildiride belirtilen anlamlarıyla yer almıştır.

Stoklar, (a) normal işletme faaliyetleri içinde satılmak için elde bulunan, (b) böyle bir satışa yönelik imalat aşamasında bulunan veya (c) satılacak mal ve hizmetlerin üretiminde tüketilecek olan, gözle görülen varlıklardır.

1) Bu bildiride «stoklar» terimi kullanılmıştır; bazı ülkelerde stoklar «mamul ve yarı mamuller» şeklinde tanımlanmaktadır.

Tarihi maliyet ile stokların değeri, toplam alış maliyeti, imalat (mamule dönüştürme) maliyeti ve stokları mevcut yerlerine ve durumlarına getirebilmek için katılan diğer maliyetlerden oluşmaktadır.

Alış maliyetleri, gümrük vergileri ve diğer alım vergileri dahil olmak üzere alış fiyatı, giriş navlunu ve elde etme maliyetine direkt olarak katılabilecek diğer maliyetlerden ticari iskontoların, tenzilatların ve hibelerin düşülmesinden sonra elde edilen değerdir.

İmalât (mamule dönüştürme) maliyetleri, alış maliyetlerine ek olarak, stokların mevcut yerlerine ve durumlarına getirilmesi ile ilgili maliyetlerdir.

Net Nakit Değeri (net realisable value), normal işletme faaliyetleri içinde tahmini satış fiyatından tamamlama maliyetleri ve satış sırasında katlanılacak maliyetlerin düşülmesi ile elde edilecek değerdir.

STANDARDA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

5. Stoklar çoğu işletmelerin varlıklarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu nedenle stokların değerlendirilmesi ve sunulması bu işletmelerin finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının belirlenmesinde ve ortaya konulmasında önemli etkilere sahip bulunmaktadır.

Tarihi Maliyetin Belirlenmesi

6. Dördüncü paragrafta tanımı verilmiş bulunan tarihi maliyetin belirlenmesinde,

uygulamada üretim genel giderleri, diğer genel giderler ve kullanılacak olan değerleme formüllerine ilişkin farklı yorumlamalar bulunmaktadır.

Üretim Genel Giderleri

7. Üretim genel giderleri, direkt hammadde ve işçilik dışında üretim için katlanılan maliyetlerden oluşmaktadır. Örnekleri, en-direkt hammadde ve işçilik, amortisman ve fabrika bina ve tesisatının bakımı, ve fabrika yönetimi ve idare ile ilgili maliyetlerdir.

8. Üretim genel giderlerinin ne kadar kısmının stokların mevcut yerlerine ve durumlarına getirilmesi ile ilgili olduğunun ve böylece stokların tarihi maliyetleri belirlerken imalât (mamule dönüştürme) maliyetlerine dahil edilmesi gerektiğinin belirlenebilmesi için bir inceleme yapılmalıdır.

9. Üretim sırasında katlanılan sabit ve değişken üretim genel giderleri genellikle imalât (mamule dönüştürme) maliyetlerine dahil edilmektedir. Bu uygulama stokları mevcut yerlerine ve durumlarına getirebilmek için her iki maliyet türüne de katlanıldığı görüşünden hareket etmektedir. Sabit üretim genel giderleri bazen, bütünüyle veya kısmen, stokları mevcut yerlerine ve durumlarına getirmede direkt bir ilişkisi olmadığı görüşü altında imalât (mamule dönüştürme) maliyetleri dışında bırakılmaktadır.

10. Üretim düzeyinin düşük olduğu dönemlerde veya aylak kapasitenin varlığında, sabit üretim genel giderlerinin imalât (mamule dönüştürme) maliyetlerine eklenmesi sırasında, bu maliyetlerin fiili üretim düzeyi ile değil, üretim araçlarının kapasitesi ile ilişki kurulması biçiminde bir gelenek gelişmiş bulunmaktadır. Üretim araçlarının kapasitesi çeşitli şekillerde yorumlanmaktadır; örneğin, belirli bir dönem veya mevsim sonunda elde edilmesi beklenen normal üretim düzeyi veya elde edilebilecek maksimum üretim düzeyi gibi. Böyle durumlarda kapasiteden ne anlaşıldığı önceden belirlenmeli, devamlı olarak uygulan-

malı ve geçici durumlar için bir değişiklik yapılmamalıdır.

11. Benzer şekilde, stokların mevcut yerlerine ve durumlarına getirilmesi ile ilgili olmayan olağanüstü büyük fire ve zararlar-hammedde, işçilik veya diğer giderlerdeki-imalât (mamule dönüştürme) maliyetleri dışında bırakılmaktadır.

Diğer Genel Giderler

12. Üretim genel giderleri dışındaki diğer genel giderlere bazen stokların mevcut yerlerine ve durumlarına getirilmesi için katlanılmaktadır. Örneğin, özel müşteriler için hazırlanan mamuller için yapılan harcamalar gibi. Diğer taraftan, satış giderleri, genel idare genel giderleri, araştırma ve geliştirme maliyetleri, ve faiz ile stokların mevcut yerlerine ve durumlarına getirilmesi arasında bir ilişkinin olmadığı genellikle kabul edilir.

Kullanılan Değerleme Formülleri

13. Aşağıdakiler dahil olmak üzere çeşitli değerlendirme formülleri, birbirinden farklı etiketlere sahip olarak, günümüzde kullanılmaktadır.

- a) İlk-giren, ilk-çıkart (İGİÇ)
- b) Tartılı ortalama maliyet
- c) Son-giren, ilk-çıkart (SGİÇ)
- d) Temel stok
- e) Belirli mamullerin izlenmesi
- f) Gelecek olan, ilk-çıkart (Next-in, first-out) (GOİÇ)
- g) En son alış fiyatı

14. İGİÇ, tartılı ortalama maliyet, SGİÇ, temel stok ve belirli mamullerin izlenmesi formülleri işletme tarafından herhangi bir zamanda katlanılan maliyetleri kullanırlar. GOİÇ ve en son alış fiyatı, bütünüyle henüz katlanılmamış maliyetleri kullanırlar ve bu nedenle tarihi maliyet esasına uygun değildirler.

15. Belirli mamullerin izlenmesi, bazı belirli stok kalemlerine özel maliyetler yükleyen bir formüldür. Bu yaklaşım özel bir proje için ayrılmış, satın alınan veya imal edilen mallar için uygun olmaktadır. Eğer bu yöntem, normal olarak birbirinin yerini alabilecek stok birimlerine uygulanacaksa, birimlerin seçimi, kâra etkilerinin önceden belirlenebilmesini sağlayabilecek şekilde yapılabilir.

Stokların Tarihi Maliyetin Altında Değerlendirilmesi

16. Stokların, satış fiyatları düşmüş, hasara uğramış veya bütünüyle veya kısmen modası geçmiş ise, tarihi maliyet ile değerlendirilmiş stoklar gerçeği yansıtmazlar. Stokların tarihi maliyetler ile net nakit değerlerinden hangisi düşük ise o değerle kaydedilmesi görüşü, mevcut varlıkların gerçek değerlerinin üstünde değerlerle gösterilmemesi görüşüne uygun olmaktadır. Değer düşüşleri hesaplamaları her bir birimin ayrı ayrı, benzer birimlerin bir grup olarak, stokların bir alt grubu olarak (örneğin, mamuller) veya bir iş dalı ile ilgili olan birimlerin dikkate alınmasıyla yapılmakta veya bir işletmedeki tüm stokların toplu bir esasa göre hesaplanmasıyla bulunmaktadır. Stokların stok grubu, işkolu grubu veya toplu değerlendirme esaslarına göre dü-

şük kaydedilmesi bir zararı ortaya çıkarır ve gerçekleşmemiş kazançları dengeye getirir.

17. Bazı ülkelerde düşük değerlerle kaydetmeler, 16. paragrafta açıklanan esaslara göre yapılmamaktadır. Örneğin, belirli bir hesaplama dayanamaksızın keyfi bir yüzde ile veya herhangi bir açıklama yapılmadan gizli yedeklerin ortaya çıkması sonucuna ulaşan indirimlerle tarihi maliyetin altındaki değerlere ulaşılmaktadır. Ancak bu işlemler finansal tablolarla ilgili kurallara, uygun olmayan etkiler yapmaktadır.

Stokların Finansal Tablolarda Sunulması

18. Finansal tablolarda yer alan stokların alt-grupları, inceleyen kişiye elde tutulan çeşitli gruplar hakkında bilgi vermekte ve belirli bir dönemden diğerine ne denli değişiklikler olduğu göstermektedir. Genel olarak kullanılan alt-gruplar hammadde, yarı mamuller, ticari mallar ve üretim malzemeleridir.

19. Bilânçoda yer alan «Stoklar», genellikle 4. paragrafta verilen stok tanımında yer alan unsurları kapsamaktadır. Diğer bazı unsurlar da, örneğin, üretimle ilgili olmayan malzemeler ve araştırma ve geliştirme malzemeleri, «stoklar» başlığı altında gösterilmektedir.

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 2

TARİHİ MALİYET SİSTEMİ İÇİNDE STOKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE SUNULMASI

Uluslararası Muhasebe Standardı 2, bu Bildirinin 20-36. paragraflarını kapsamaktadır. Standard, bu Bildirinin 1-19. paragrafları ve Uluslararası Muhasebe Standardları Bildirilerine Başlangıç gözönüne alınarak okunmalıdır.

20. Stoklar tarihi maliyet ile net nakit değerinden hangisi düşükse onunla değerlendirilmelidir.

Tarihi Maliyetin Belirlenmesi

21. İmal edilmiş stokların tarihi maliyeti, bu stokların mevcut yerlerine ve durumlarına getirilmesi ile ilgili olan üretim genel giderlerini sistematik bir biçimde kapsamaktadır. Sabit üretim genel giderleri imalat (mamule dönüştürme) maliyetine eklenirken üretim araçlarının kapasitesi esas alınmalıdır. Eğer sabit üretim genel giderleri bütünüyle, bunların stokları mevcut yerlerine ve durumlarına getirmede direkt bir ilişkisi olmadığı görüşü altında, stokların değerlendirilmesi dışında bırakılmışsa, bu durum açıklanmalıdır.

22. Üretim genel giderleri dışındaki genel giderlerin stokların mevcut yerlerine ve durumlarına getirilmesinde açık bir ilişkisi var ise, bunlar stok maliyetler içine dahil edilmelidir.

23. Hammadde, işçilik fire ve zararları veya diğer giderlerde görülen olağanüstü harcamalar, stok maliyetlerine dahil edilmemelidir.

24. Stokların tarihi maliyeti dendiğinde, 25. ve 26. paragraflarda belirtilenler hariç, İGİÇ ve tartılı ortalama maliyet formüllerinin kullanıldığı anlaşılmalıdır.

25. Normal olarak birbiri ile değiştirilmeyen stok birimlerinin veya özel projeler için ayrılmış imal edilen mamullerin birim maliyetlerinde belirli mamullerin izlenmesi formülünün kullanıldığı anlaşılmalıdır.

26. SĞİÇ veya temel stok formülleri kullanılabilir. Ancak bunların kullanılmasıyla bilançoda yer alan stok tutarının, (a) 24. paragrafta belirtilen yöntemle varılan değeri hesaplanıp bunların hangisinin net nakit değerinden düşük olduğu ve (b) bilanço günündeki cari maliyetleri ile net nakit değerinden hangisinin düşük olduğu belirlenip aradaki farkın finansal tablolarda açıklanması gerekmektedir.

27. Mamullerin değerlendirilmesinde standard maliyet yöntemi veya ticari malların değerlendirilmesinde perakende satış fiyatıyla değerlendirme yöntemi gibi teknikler kolaylık amacıyla kullanılabilir. Ancak, bunların 20. paragrafta belirtilen sonuçların elde edilmesine olanak vermesi gerekmektedir.

Net Nakit Değerinin Belirlenmesi

28. Net nakit değerinin tahmin edilmesinde fiyatlardaki ve maliyetteki geçici dalgalanmalar esas alınmamalıdır. Bu tahmin sırasında stokların değerinin ne olabileceği belirlenirken, elde edilecek en güvenilir örneklere dayanılmalıdır.

29. Stokların düşük bir net nakit değeri ile kaydedilmesinde, stoklar ayrı birimler veya benzer gruplar halinde dikkate alınmalıdır; seçilen yöntemde bir devamlılık sağlanmalıdır.

30. Satış anlaşmaları sonucu elde bulunan stokların net nakit değeri, bunların satış anlaşmasındaki fiyatları kullanılarak bulunmalıdır. Eğer satış anlaşmalarındaki miktar stok miktarından düşük ise, aradaki fazlalık piyasa fiyatları ile değerlendirilmelidir (2).

31. İmalât için elde bulundurulmuş ve mamulü oluşturacak, normal miktarlardaki hammadde ve malzeme, eğer mamullerin değerlerinin tarihi maliyetlerde veya üstünde oluşacağı öngörülüyorsa, tarihi maliyetlerinden düşük değerlerle yazılmamalıdır. Bununla beraber hammadde fiyatlarındaki düşme imâl edilecek malların tarihi maliyetlerinin piyasa fiyatından yüksek olacağına bir belirtisi olabilir. Böyle bir durumda hammadde stoklarının düşük değerlerle kayıtlara geçirilmesi gereklidir; bu durumda, böyle hammadde ve malzemenin net nakit

değerinin belirlenmesinde kullanılacak en iyi ölçü yenileme (ikame) maliyetidir.

Finansal Tablolarda Sunuş

32. Dönemin kâr ve zarar hesabı, satılan veya kullanılan stok miktarları (eğer diğer varlık hesaplarına aktarılmamışsa) ve dönem içindeki net nakit değerine indirgeme sonucu ortaya çıkan fark ile borçlandırılmalıdır.

33. Stoklar finansal tablolarda işletmeye uygun olan bir şekilde alt gruplara ayrılmalıdır ve her bir ana grupta elde ne tutarların bulundurulduğu belirtilmelidir.

34. Stokların değerlendirilmesi amacıyla seçilen muhasebe yöntemleri, kullanılan maliyet formülü dahil olmak üzere, finansal tablolarda açıklanmalıdır. Stoklarla ilgili olarak muhasebe yönteminde yapılan bir değişiklik içinde bulunulan dönemde maddi bir etki yaratmışsa veya gelecek dönemlerde yaratabilecekse, bu durum gerekçesiyle birlikte açıklanmalıdır. Değişikliği etkisi, maddi ise açıklanmalı ve ölçülmelidir (Bkz: Uluslararası Muhasebe Standardı 1, Muhasebe Yöntemlerinin Açıklanması).

35. Dördüncü paragraftaki tanımın dışında kalan birimler «stoklar» başlığı altında gösterilmişse, bunların içeriği, tutarları ve değerlendirme esasları açıklanmalıdır.

Başlama Tarihi

36. Bu uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1976 ve sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.

2) Eldeki stokların altındaki satış anlaşmaları ve firmaların alış anlaşmaları bu bildirin kapsamı dışındadır.