



TMS 2- Stoklar Hüküm ve Açıklamaları

(Eski Tebliğlerle 25 No’lu SPK ve 13 No’lu TMS ile Karşılaştırmalı Olarak Sunumu)

Doç. Dr. Feriştah SÖNMEZ

ADÜ, Nazilli İİBF

Özet

Ülkemizin Avrupa birliğine girme çabaları ile dünyadaki küreselleşme ve ekonomik akımların sonucu uluslararası muhasebe standartlarını güncelleşmiş haliyle izlemek zorunlu hale gelmiştir. Ekonomik gelişmeler, işletmelerin ihtiyaçları ve yasal düzenleme gibi diğer nedenlerle uluslararası muhasebe standartları ve buna paralel ulusal standartlar sık sık revize edilmektedir. Bu nedenle ülkemizin muhasebe standartlarının -bu çalışmada “stoklar standardını” eski ve yeni tebliğlerle karşılaştırması amaçlanmıştır. Hem ülkemizde hem de Avrupa Birliği kapsamındaki işletmelerde 2005 yılı sonundan itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını uygulamak zorunda oluşu, konuyu güncel kıldığı düşünülmektedir.

Anahtar Sözcükler: Türkiye Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları, TMS-2 Stoklar

Abstract (TAS-2 Inventories Provision And Explanation)

With the Turkey’s effort to enter into European Union and globalization process in the world as well as various economic influences, it has been a necessity to follow accounting standards with their updated versions. Because of economical developments, companies’ needs and legal arrangements, international accounting standards and related national standards should be updated and revised frequently. Hence, in this study, the inventory standards related with the old and new edicts are compared. Given companies both Turkey and European Union required to use International Financial Reporting Standards after 2005, this study is taught to be timely.

Key Words; Turkish accounting standards, international accounting standards, TAS-2 inventories.

1. Giriş

TMSK, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre bilânço esasına göre defter tutmakla yükümlü kılınan, gerçek ve tüzel kişilere ait finansal tabloların ihtiyaca uygun, güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı olmasını sağlayan Türkiye Muhasebe Standartlarını kavramsal çerçeveye uygun olarak saptar ve yayımlar. TMSK standartların, Uluslararası finansal raporlama standartlarıyla uyum içinde olmasını hedef olarak belirlemiş olmakla

birlikte, değişik işletme ölçütleri ve sektörler itibariyle uluslararası muhasebe standartlarından farklı istisnai uygulamalar, finansal tablo dipnotlarında açıkça belirtmek koşuluyla karar verebilmektedir.

Genel olarak tebliğler arasındaki farklar; LİFO stok değerlendirme yöntemi 2 no.lu TMS’de hiç söz edilmemiş, SPK Tebliğinde ise, 150. ve 153. maddelerde yer almıştır. 25 no.lu SPK Tebliğinde¹

¹ SPK, “Sermaye piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, no:25)”,

“mali tablo” ifadesi, 2 no.lu TMS’da “finansal tablo” bazen de “mali tablo” olarak ifade edilmektedir.

2. Eski ve Yeni Stoklar “Tebliğ Hükümleri”

25 no.lu SPK tebliğinde madde numaraları vardır ve stoklar 139.maddeden başlamakta 154’e kadar (154 hariç) devam etmektedir². Toplam 15 madde hükmü vardır. Kısım başlıkları şöyledir; Amaç, kapsam, tanımlar, stokların değerlendirilmesi, stokların maliyeti, satın alma maliyeti, dönüştürme maliyetleri, diğer maliyetler, hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, canlı varlıkların hasadıyla elde edilen tarımsal ürünlerin maliyeti, maliyet tespitine ilişkin yöntemler, maliyet formülleri, net gerçekleştirilebilir değer, gider olarak mali tablolara alma, kamuya açıklanacak hususlar kısımları vardır.

2 no.lu TMS’de paragraf numaraları vardır. Stoklar 40 adet paragraftan oluşmaktadır³. Amaç, kapsam, tanımlar, stokların değerlendirilmesi, stokların maliyeti, satın alma maliyeti, dönüştürme maliyetleri, diğer maliyetler, hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, canlı varlıkların hasadından elde edilen tarımsal ürünlerin maliyeti, maliyetin ölçümüyle ilgili teknikler, stok

maliyetlerini hesaplama yöntemleri, net gerçekleştirilebilir değer, gider olarak kaydetme, raporlanacak bilgiler kısımları vardır. Görüldüğü üzere, kısım başlıkları ilk baştan sonlara kadar tıpatıp aynı başlıklarla ifade edilmiş, sonlarda başlık isimleri değişmiştir. Revize edilmeden önceki stoklar standardının (1.1.1997’de yürürlüğe giren TMS’in yürüttüğü standart) kısımlar daha az sayıda ve adlarında farklılıklar vardır⁴.

Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamak, stokların kayda alınması ile ilgili temel konuların, yani bir varlık olarak kayda alınmasında, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirle karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleştirilebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gider dönüşeceğini açıklar. 2 no.lu standart stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında bilgi verir. (25 no.lu SPK tebliğinde amaç tek satırda çok kısa açıklanmış olup, şöyledir; “stokların mali tablolara yansıtılma esaslarını belirlemektir”. 2 no.lu standartta çok daha geniş şekilde amaç açıklanmıştır.

2 no.lu TMS’de kapsam kısmı 2’den 6.paragrafa kadar (6 hariç) olup, geniş şekilde stok standardına giren, girmeyen faaliyetler, sözleşmeler sayılmıştır. 25 no.lu SPK Tebliği’nde kapsam özet olarak, daha az açıklamalı düzenlenmiştir. Ayrıca, 2 no.lu da araçların faaliyetleri ile ellerindeki stokların değerlendirilmesi geniş şekilde açıklanmıştır. (3/b. ve 5. paragraflar) 25 no.lu da “araçlar”dan söz edilmemiştir. 2 no.lu TMS’nin 2’nci paragrafı kapsam hakkında bilgi verir. a, b,c şıklarında bunları saymıştır. 3. paragrafta aynı şekildedir.

3.paragrafta bu standardın belirtilen durumlarda stok ölçümünde kullanılmayacağı ifade edilmiştir;

15 Kasım 2003 ve 25290 no.lu Resmi Gazete mükerrer sayısında yayımlanmıştır. Çalışmamızın konusu “Stoklar” 6.Kısım olarak düzenlenmiştir.

² Uluslararası Finansal Raporlama standartlarının (UFRS) borsaya kayıtlı işletmeler için zorunlu tutulması, günümüzdeki önemini arttırmıştır. Ülkemizde bu yüzden, tam set 33 adet UFRS’yi kapsayan ve 34 kısımdan oluşan seri; XI, No:25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” SPK koordinatörlüğünde özel sektör, bağımsız denetim kuruluşları ve akademisyenlerin görüşleriyle hazırlanmıştır. UFRS’ye uyumlu 25 no’lu Tebliğ ile, getirilen daha fazla şeffaflık ortamı çerçevesinde, yerli ve yabancı bireysel / kurumsal yatırımcıların ilgisini çekmesi beklenmektedir.

³ 15 Ocak 2005 ve 25701 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ, sıra no:3, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yürütülmektedir.

⁴ Stoklarla ilgili bilgi için bkz. Feriştah Sönmez “13 no.lu TMS Stoklar (IAS-2 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte)” Muhasebe ve Denetime Bakış Mayıs 2003., sayı; 9, s.24-37.

a) Belirli sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değeri ile ölçüldükleri dikkate alınarak, tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundukları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kâr ya da zarara yansıtılır.

b) Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan araçların elinde bulundukları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır.

4. paragraf; 3 a'da sözü edilen stoklar üretimin belli dönemlerinde net gerçekleşebilir değerleri ile ölçülürler. Örneğin, tarımsal ürünlerin hasat edildiği ya da madenlerin çıkarıldığı ve satışın devlet garantisi veya vadeli işlem sözleşmesi altında garanti altına alındığı, ya da bir aktif piyasa oluştuğu ve satamama riskinin çok düşük olduğu durumlar. Bu stoklar standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir.

5. paragraf araçlar ve ellerindeki stokların değerlendirilmesi hakkında bilgi vermektedir.

2 no.lu TMS'de "tanımlar" kısmı 6'dan 9'a kadar (9 hariç) paragraflarda yer almış, böylece 25 no.lu SPK Tebliğinden daha geniş tanım ve açıklamalar içermektedir. 6. paragraf tanımlar üzerinedir. "stok", "net gerçekleşebilir değer" ve "gerçeğe uygun değer" in tanımları verilmiştir. Net gerçekleşebilir değer tanımı yeni ve eski tebliğlerdekiyle aynıdır.

7. paragraf; 2 değer (net gerçekleşebilir ile gerçeğe uygun değerler) arasındaki farkları açıklamaktadır. Net gerçekleşebilir değer işletmeye özgü bir değer olduğunu, ikincisinin ise işletmeye özgü olmadığını belirtmektedir.

8. paragraf; stokların neleri kapsadığını açıklamaktadır. Buna göre ticari mallar, mamuller, yarı mamuller ve

ilk madde ve malzeme stok kapsamındadır.

Hizmet sunulmasında ise stoklar, paragraf 19'da ifade edilen, işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsamaktadır.

9. paragraf stokların değerlendirilmesi ile ilgilidir. 9. hükme göre; Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir. (Değerleme hükümleri eski ve yeni tebliğlerde birbirinin aynıdır) Bu ifadede, bilindiği üzere genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden "ihtiyatlılık" ilkesinin özüne uygundur.

10. paragraf; stokların maliyetini oluşturan unsurları saymıştır. Buna göre; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir. Eski ve yeni tebliğ hükümleri kelimesi kelimesine aynıdır.

11. paragraf hükmü satın alma maliyeti hakkındadır. 11. paragraf hükmü ile eski tebliğ birbirinin aynı olup, sadece "firma tarafından vergi..." şeklinde 2 kelime eklenmiştir. Kısaca, mamul ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır⁵.

2 no.lu Tebliğin 12.,13.,14. paragrafları "dönüştürme maliyetleri" kısmı ile ilgili olup, öz olarak önceki tebliğlerdeki gibidir. Şeklen ise yeni tebliğde 3 adet paragraf halinde açıklanan "dönüştürme maliyetleri", 25 no.lu tebliğde tek bir madde (md.145) halinde açıklanmıştır. Yani, dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik ve sabit-değişken genel üretim giderlerinden dağıtılan tutarları da içereceği belirtilmiştir. Sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tanımları yapılarak örnekler verilmiştir. Sabit genel

⁵ Hangi tür iskontoların stok alış maliyeti ile ve hangi hesaplarla ilişkilendirileceği, hangi tür iskontoların faiz gideri sayılması gerektiği hakkında geniş açıklamalar için bkz. Hasan Kaval, Muhasebe Denetimi (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları IFRS/IAS Uygulama Örnekleri ile) , ikinci baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s.272.

üretim maliyetlerinin dağıtımında üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayılmıştır⁶. (Eski tebliğde de aynı hüküm vardır.) Ülkemizde Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ve vergi mevzuatı açısından gider kapsamlarına göre yüklenmesinde tam maliyet yöntemi esas alınmaktadır. TMS-2 Stoklar Standardı ise normal maliyet yöntemi esas almaktadır. Yani GÜG'leri sabit ve değişken ayırımına tabi tutularak, sabit giderlerin tamamı değil de kapasiteye bağlı olarak üretim maliyetlerine yüklenecektir. Mevcut THP, bu yöntemi dikkate alarak hazırlanmadığı için ihtiyacı karşılamamaktadır⁷. Normal maliyet yöntemi, direkt ilk madde malzeme ile direkt işçilik giderlerinin tamamı mamul maliyetine yüklenirken, GÜG'nin ise kullanılan kapasite ile orantılı olarak mamul maliyetine yüklendiği bir yöntemdir. Yöntemin temel esası, dönemsel olarak faaliyet hacminde oluşan dalgalanmalar nedeniyle sabit giderlerin birim maliyetler üzerinde meydana getirdiği olumsuz etkileri gidermektedir. Tam maliyette direkt ilk madde, direkt işçilik ve GÜG'leri sabit ve değişken olmasına bakılmaksızın üretilen mamul maliyetine aktarılarak stoklarda gösterilir. VUK'da işletmelerde tam maliyet yönteminin kullanımını benimsenmiştir. Gerçek üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda ise, fiili üretim esas alınarak bir dağıtıma yani tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin verilmiştir. Buradaki iznin amacı, tam maliyet yöntemi değil, normal maliyetin tam maliyete yakın bir sonuç vermesinden

⁶ Her bir ürüne dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı, düşük kapasite veya atıl kapasite nedeniyle artırılamaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde 681- Çalışmayan Kısım Giderleri hesabına alınır. Değişken genel üretim giderleri, her bir ürüne, üretim tesislerinin gerçek kullanımı esas alınarak dağıtılır.

⁷ Ender Boyar ve Ali Haydar Güngörmüş, "TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi, **Marmara Üniversitesi Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi, Analiz** 16, cilt:7, yıl: 15, Ekim 2006

dolayıdır ve bu şekilde uygulanmada kolaylık sağlanması amaçlanmıştır.

Standarda göre üretim birimlerine dağıtılan sabit GÜG, kapasiteye bağlı olarak artırılamaz. Dağıtılmayan GÜG, gerçekleştiği dönemde gider olarak sonuç hesaplarına kaydedilir.

TMS-2'ye göre üretim dalgalanmaları düşük ve atıl kapasite ile çok yüksek üretim olarak iki gruba ayrılır. Düşük ve atıl kapasitenin olduğu dönemlerde normal maliyet yönteminden dönülmez. Olumsuz kapasite sapmaları, üretim maliyetine yüklenmeyip dönem gideri olarak kaydedilir. Çok yüksek üretim (aşırı kapasite sapmaması) dönemlerinde ise, her bir mamule düşen dağıtılmış sabit GÜG payı azalır. Böylece mamul stoğu aşırı değerlenmemiş olur.

Normal maliyet yöntemine kapasite genellikle yıllık ifade edilir. Sabit GÜG dağıtımında ortaya çıkacak olan kapasite sapmaları, dönem gideri olarak sonuç hesabına alınır. Mevcut THP normal maliyet yöntemi için düşünülmüş bir hesap bulunmamaktadır. Gelir tablosunda 63 numaralı faaliyet gider grubu, işletmenin esas faaliyeti ile ilgili üretim maliyetlerine yüklenmeyen giderlerden oluşur. Yeni bir hesap olarak "634-Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabı" açılarak bu hesapta gösterilebilir⁸. Aşırı kapasite sapmaları 151, 152 ve 620 no.lu hesaplar kullanılarak tutarlar esas alınarak dağıtılır.

2 no.lu TMS'nin 14. paragrafı ise "ortak ürünler" ve maliyetlerin dağıtımı hakkındadır. Ortak ürünlerin üretilmesi durumunda önce her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenip belirlenemeyeceği saptanır. Ayrı olarak belirlenemediği durumlarda maliyetler ürünler arasında rasyonel, tutarlı temele göre dağıtılır ifadesi yer almıştır. Ancak maliyet dağıtımına örnek yöntem verilmiş, nispi satış değerlerine göre yapılabileceği önerilmiştir.(25 no.lu eski tebliğ ile arasındaki tek önemli fark, "Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği

⁸ Ender Boyar ve Ali H.Güngörmüş, a.g.e.,

dönemde gider olarak mali tablolara alınır.” ifadesi, 2 no.lu Tebliğde şöyledir; ”Dağıtılmayan GÜG,kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır). Kısacası, birinde “mali tabloya alınır” gibi genel bir ifade 25 no.luda yer alırken, diğerinde daha açık adresi belli eder şeklinde “sonuç hesaplarına alınır” ifadesi mevcuttur.

2 no.lu TMS’de “Diğer Maliyetler” başlığı altındaki kısımda 15.,16., 17., ve 18. paragraflar yer almıştır. 25 no.lu SPK Tebliğinde sadece tek bir madde hükmünde (Md.146) “diğer maliyetler” yer almıştır. 2 no.lu’da diğer maliyetlere örnek olarak, özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarımı, geliştirme maliyetleri verilmiş ve bu maliyetlerin stok maliyetleri kapsamına alınmasının uygun olacağı belirtilmiştir.

16. paragrafta stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen gider örnekleri verilmiştir. Bunlar;

a) Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri.

b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri.

c) Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve

d) satış giderleridir.

“A” şıkkından “d” şıkkına kadar olan ifadelerin aynısı 25 no.lu Tebliğde de vardır. (Hatta.1997’de yürürlüğe giren 13 no.lu Stoklar standardında aynı ifadelerle stok maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri kabul edilen maliyet örnekleri kelimesi kelimesine aynıdır.) Günümüze kadar olan muhasebe yazını ve uygulamalarında benzer şekilde stok maliyeti ve dönem gideri ayrımı yapıldığını hatırlayınız.

17. paragraf hükmü, TMS 23 “Borçlanma Maliyetleri” standardının “stoklar” hükmüyle ilgilidir. Buna göre özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan

borçlanma maliyetleri istenirse stok maliyetine verilebilir.

25 no.lu Tebliğde “borçlanma maliyetleri” çok kısa bir ifadeyle yer almış, yukarıda görüldüğü üzere, 2 no.lu tebliğ daha geniş açıklamalıdır. 1997 yılında yürürlüğe giren TMUDESK’in hazırladığı eski standart hükümlerinde de aynı ifadeler vardır.

18. paragraf hükmü vadeli stok alımı hakkındadır. Buna göre, bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olması durumunda, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki fark olan finansman unsuru o dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. 2 no.ludaki 18. paragraf hükmü 25 no.lu Tebliğde yer almamıştır. “Vadeli stok alımı işlemi”, diğer standart hükümlerine (özellikle 18 no.lu TMS- “Hasılat”) uyum sağlayıcı niteliktedir.

“Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti” konusu 19. paragrafta açıklanmıştır. Buna göre; “Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez.

Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.” Bu ifadeler 25 no.lu tebliğ ile 2 no.lu TMS’de kelime kelimesine aynıdır.

“Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti” başlıklı konu 20. paragraf hükmünde yer almıştır. TMS 41 “Tarımsal Faaliyetler” Standardında yer alan ifadenin aynısıdır. Bu durum, TMSK’nın revize ederek yayınladığı standartların diğer

standartlarla uyumlu olarak hazırlanmasına özen gösterdiğini ispatlar niteliktedir. 25 no.lu ve 2 no.lu TMS'de ifadelerin anlamları aynıdır. Bazı kelimeler değişiktir. Örneğin 2 no.luda “gerçeğe uygun değer” yer alırken, 25 no.lu tebliğde “makul değer” yer almıştır. Öz olarak tarımsal ürünlerin maliyeti aynı ifadelerdir.

“Maliyetin Ölçümüyle İlgili Teknikler” başlığı altında 21.ve 22. paragraf hükümleri vardır. İlkinde standart maliyet yönteminin kullanımıyla ilgili kısa bilgi verilmiştir. Buna göre; stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi tekniklerin kullanılacağı belirtilmiştir. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınarak, standart maliyetler düzenli gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirleneceği ifade edilmiştir.

22. paragraf perakende yöntem hakkında bilgi vermiştir. Bu yöntem perakende satış yapan işletmeler tarafından diğer yöntemlerin uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlendirilmesinde kullanılır. Bu yöntemde stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Genellikle her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır. (eski tebliğlerde de aynı ifadeler vardır. Birkaç farktan ilki 22. paragrafta “...çok sayıda kalemden...” deyimi yer alırken, 25 no.lu tebliğde 149.madde de “...çok sayıda varlık unsurundan...”) deyimi yer almıştır. İkincisi 25 no.luda “yöntemler” kelimesi, 2 no.luda “teknikler” olarak yer almıştır.

Eski tebliğde perakende satış yöntemi TMS-13 madde 18'de yer almış, benzer ifadelerle, ticari işletmelerde her ticari mal grubu için ayrı bir ortalama oran

kullanılacağı, alım-satım işlemlerinin hızlı, büyük hacimlerde gerçekleştiği sektörlerde bu yöntemin uygun olduğu belirtilmiştir⁹. Yöntemi formülleştirecek,

Stok maliyeti = Stok satış Değeri – (Stok Satış Değeri x Brüt Kar oranı)
Bu formül tek bir mal veya mal grubu için kullanılabilir.

‘Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri’ başlığı altında 23'den 28. paragrafa kadar hükümler yer almıştır. 23. paragraf hükmünde “Normal şartlarda birbirleri ile ikâme edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir. (Gerçek parti maliyet yöntemi)”. Tüm eski, yeni standart hükümleri ile vergi mevzuatında gerçek parti yöntemine öncelikli olarak yer verilmiştir.

24. paragraf hükmü 23.paragraf yorumlar nitelikte hükümler taşımaktadır. Bu hükme göre; “Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile 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 kullanılabilir.” Görüldüğü gibi gerçek parti maliyet yönteminin uygun olmadığı durumlarda diğer yöntemin uygulanacağını ifade etmektedir. Buradaki yöntemleri seçmede önemli olan, birbirleri ile ikâme edilebilen stok kalemlerinin olup olmadığıdır.

25. paragraf hükmü hangi sırayı izleyerek hangi durumlarda hangi yöntemin kullanılacağını belirtmektedir. Bu hükme göre; “23.paragrafta

⁹ Feriştah Sönmez, a.g.e., s.32.

belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir”. Eski 25 no.lu tebliğde bu hüküm şöyle yer almıştır. 150.madde hükümü ikinci paragrafta şöyledir; ”Birinci fıkrada belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ”ilk giren ilk çıkar” “ağırlıklı ortalama maliyet” veya “son giren ilk çıkar” formüllerinden biri uygulanarak belirlenir. İşlemeler, benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet formülünü kullanırlar....” 150. madde son paragrafında LİFO yönteminin kısa açıklaması yer almıştır. Görüldüğü gibi 25 no.lu SPK Tebliğinde yer alan LİFO-Son giren ilk çıkar” yöntemi yeni tebliğde hiç yer almamıştır. LİFO yönteminin yeni tebliğde yer almamasına yorum getirirken, tebliğlerde yer alan gerekli koşulların oluşması durumunda enflasyon muhasebesinin uygulamasının standart ve vergi mevzuatı hükümlerine girmiş olması gösterilebilir. Bilindiği üzere stok değerlendirme yöntemlerinden olan LİFO, günümüze kadar mali tablolar için kısmi enflasyon etkisini giderici tekniklerden birisi olarak kullanılmıştır. Günümüzde ise gerektiği dönemlerde enflasyon muhasebesi uygulanacağından bu yöntem gereklilikten kalmamıştır.

26. paragraf hükmü, stokların coğrafi konumlarına öne sürerek, farklı maliyet hesabına gidilemeyeceğini belirtmiştir. Bu hüküm şöyledir; “Örneğin, aynı stoklar işletmenin farklı bölümlerinde farklı kullanım alanına sahip olabilir. Ancak, stokların coğrafi konumlarındaki bir farklılık (veya buna bağlı olarak vergi kurallarındaki farklılık), tek başına, aynı stok kalemi için farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanımını haklı çıkaracak yeterlilikte değildir. “25 no.lu Eski standart hükmünde de aynı ifade yer

almıştır.

27. paragraf hükmü yöntemleri açıklamaktadır. Yöntemlerin açıklaması muhasebe yazınında olduğu gibidir. FİFO yönteminde (formülünde); ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım / üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir. Yukarıdaki ortalama maliyet yöntemleri 25 no.lu tebliğde de aynı ifadelerle yer almıştır¹⁰.

¹⁰ 2002 yılında KOSGEB işletmeleri listesindeki 87 işletmeyi kapsayan bir araştırmadan “stoklar” bölümüyle ilgili şu sonuçlar çıkmıştır. En sık kullanılan stok değerlendirme yöntemi “ağırlıklı ortalama maliyet” olup % 42,5 ile birinci sırada yer almıştır. İkinci yöntem enflasyon ortamında kullanılan LİFO’nun % 20,7 ile yer alması, üçüncü sırada %19,5 ile gerçek maliyetle değerlendirme yöntemi olmuştur. Aynı araştırmada stokların dönem sonu işlemlerinde % 26,2’si stok fazlalık ve noksanlıkları tespit ettiklerini, %40,9’unun “stok değer düşüklüğü karşılığı hs.n” ayırdıkları, satıcıların yaptıkları iskintoları için gerekli kayıtları yaptıkları görülmüştür. Dönem sonunda tespit edilen firelerin işlemlerinde işletmelerin % 57,5’inin normal fire tutarlarını satılan mallar veya mamuller maliyetine ekledikleri, anormal fire tutarlarını ise direkt dönem zararı olarak kayda aldıkları belirlenmiştir. Ayrıca işletmelerin % 28,7’nin normal ve anormal fire ayırımı yapmadıkları, oluşan fireleri satılan mallar veya mamul maliyetine ekledikleri saptanmıştır. Bu durumda % 42,5 ‘unun firelerle ilgili VUK’a göre yanlış uygulamaları saptanmıştır. Stok alımları ile ilgili ortaya çıkan kur farklarından stokların aktive girinceye kadar oluşan kısmı VUK’na göre maliyete eklenir. İşletmelerin % 34,4’ü stokların aktifleştirilmesine kadar oluşan kur farklarını stokların maliyetine eklediklerini, % 33,4’ü ise oluşan kur farklarını daima stokların maliyetine eklediklerini ifade etmiş, bu durumda toplam olarak %77,7’si VUK açısından doğru uygulama yapmaktadır. Bkz. DOĞAN, Zeki ve

“Net Gerçekleşebilir Değer“ başlıklı konuda 28’den 34. paragrafa kadar hüküm yer almıştır. 28.paragraf hükmünde hangi durumlarda “stok değer düşüklüğü karşılığı” ayrılacağı hakkında açıklama yapılmıştır. Bu hükme göre; “Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur.”

Eski tebliğler ve mevzuatta da benzer hükümler yer almıştır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planında 158 no’lu “Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı” hesap kapsamı için yukarıdaki ifadelere benzer açıklamalar, “özet olarak,..... stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi yüzünden kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır” şeklinde yer almıştır.

Muhasebenin genel kabul görmüş kavramlarından “ihtiyatlılık kavramı”na göre, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gerekmektedir. Bu ilkenin sonucu olarak, işletmeler muhtemel

giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar. Muhasebe yazımında öteden beri yer alan ihtiyatlılık ilkesi, ekonomik sistemde işletmeyi koruyan ve sürekliliğini sağlayıcı ilkelerden biridir.

2 no.lu TMS’nin 29.paragraf hükmü, stokların gruplandırılmak suretiyle değerlemeye tabi olmasını açıklamaktadır. Bu hükme göre; “Stokların elde etme maliyetleri, bu maddede belirtilen istisnalar hariç, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleşebilir değerlerin hesaplanmasında stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran işletmelerde bu tür her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur.” Bu stokların elde etme maliyeti ifadeleri, 25 no.lu tebliğde kelimesi kelimesine aynıdır.

30.paragraf hükmü özet olarak geçici fiyat ve maliyet dalgalanmalarının net gerçekleşebilir değerlerin saptanmasında göz önüne alınmayacağı hususunu belirtmektedir. Bu hükme göre;“Net gerçekleşebilir değerlerin tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahmin dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleşebilir değerlerin saptanmasında dikkate alınmaz.” Eski 25 no.lu tebliğde

ÖZULUCAN, Abitter, “İşletmelerin Özellikli Dönem Sonu İşlemlerini TDMS ve VUK’na Uygun bir Şekilde Yapma Durumlarının Tespitine İlişkin Bir Araştırma” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:17, Ocak 2003, s.69-83

(md.151/3'de) bu hüküm yine kelime değişiklikleri hariç öz olarak aynıdır.

Net gerçekleşebilir değer ile değerlendirme yapılabilecek durumlar şunlardır¹¹;

i) İşletmenin mali ve mamul maliyetlerinde artışların veya bunların satış fiyatlarında düşüşlerin ortaya çıkması;

ii) Çeşitli nedenlerle stoklarda bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi değer düşüklüğüne neden olan olayların olması,

iii) Teknolojik gelişmeler ve modadaki değişikliklerin dolayısıyla maliyetlerin artması veya satış fiyatlarının düşmesi,

iv) Satın alınan veya üretilen malların hatalı olması,

v) İşletmelerin, pazarlama stratejilerinin bir sonucu olarak zararına satış yapmalarıdır.

Bu durumların ortaya çıkması halinde aşağıdaki şekilde geri kazanılabilir değer belirlenir. Bunlar; işletmenin satış verileri, varsa satış sözleşmelerindeki yer alan fiyatlar, varsa borsa raici, ve resmi kurumlar veya meslek kurullarınca açıklanan veya takdir edilen fiyatlardır.

31.paragraf hükmü taahhüt edilen satışlarda ortaya çıkabilecek karşılıklar veya şarta bağlı yükümlülükler hakkında bilgi vermektedir. Bu hükme göre;"Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya şarta bağlı yükümlülükler, TMS 37 "Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı

Varlıklar" bölümündeki hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur." Eski tebliğde (md.151/3) bu hüküm ve ifadeler aynıdır. Sadece birkaç kelime değişik kullanılmıştır. Bu durumun sekreter/yazım hatası olduğunu düşündürmektedir. 25 no.lu da şöyle ki;"....Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha az stokun elde bulundurulması....." yer almakta 2 no.lu da ise."Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması....." yer almıştır.

32. paragraf hükmü mamullerin satış fiyatı ile içerdikleri ilk madde ve malzeme fiyatı arasındaki bağlantıyı açıklamaktadır. Buna göre; "Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin maliyet ve maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir."

33. paragraf hükmü, net gerçekleşebilir değer her dönem yeniden gözden geçirilmesi ve bununla ilgili yapılacaklar hakkında bilgi vermektedir. 33.hükme göre;"Her finansal tablo dönemi itibarıyla, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşulların nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır). Böylece yeni kayıtlı değer,

¹¹ Hasan Kaval, a.g.e.,s.280.

maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur.” Eski standart hükümleri de benzer/aynı ifadeler taşımaktadır. Sadece yeni tebliğ finansal tablo diğeri mali tablo adını kullanmaktadır.

“Gider Olarak Kaydetme” başlıklı konuda 34. ve 35. paragraf hükümleri yer almaktadır. Bu hükümler stokların satıldığında kayıtlı değerleri üzerinden veya net gerçekleşebilir değerine indirildiğinde gider yazılabileceğini belirtmiştir. Ayrıca hangi durumda 644 – Konusu Kalmıyan Karşılık hesabının işletileceğini, yani gelir kaydını yapacağını belirtmiştir. 34’e göre; “Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılığı o dönemde karşılık gideri olarak yazılan tutardan mahsup edilir. İptal edilen karşılık tutarı hesap dönemi içinde ayrılan karşılık giderlerinden fazla olması durumunda, aradaki fark “Konusu Kalmıyan Karşılık” olarak gelir kaydedilir. Bu hükümler eski tebliğde benzer ifadelerle yer almaktadır.

2 no.lu Tebliğin 35. paragraf hükmüne göre; “İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür.” Benzer ifade 25 no.lu tebliğin 152.maddenin son satırlarında bulunmaktadır.

“Raporlanacak Bilgiler“ başlıklı konuda 36.37.38.39. paragraflar yer almıştır. 36. paragraf hükmüne göre stoklar kaleminin daha iyi analiz edilebilmesi için finansal

tablo dipnotlarında a şıkkından h şıkkına kadar hangi hususların açıklanacağı belirtilmiştir. Farklı olarak şu şıklar vardır;

i) (d) şıkkındaki ifade olan “dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı”

ii) (e) şıkkındaki ifade olan “34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar”

37. paragraf hükmü stokların sınıflandırması hakkında olup, tekdüzen hesap planındaki sınıflandırma esas oluşturmuştur. Hizmet işletmesi stoklarının “yarı mamul” olarak tanımlanabileceği belirtilmiştir.

38.paragraf hükmü, satılan malın maliyeti hesabına giren maliyet ve gider unsurlarını açıklamış olup, eski ve yeni tebliğlerde bu yönüyle fark bulunmamaktadır. Yani, satılan malın maliyetini, maliyet muhasebesince kayda alınan maliyet unsurlarının yanı sıra dağıtılmamış genel üretim maliyetleri ile üretim fire –kayıp tutarlarından oluşmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan sonra 2003 yılında güncelleştirilen ve 1 Ocak 2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerli olan 2’nolu Uluslararası Muhasebe Standardını kısaca özetleyecek olursak;¹²

i) Stoklar tarihi maliyet ve net gerçekleşebilir değer en düşük olanı ile değerlendirilmektedir.

ii) Maliyetler, satın alım maliyeti, üretim maliyeti ve stokları bugünkü yerine ve durumuna getiren diğer maliyetleri içermekte fakat kur farklarını içermemektedir.

iii) Özel amaçlı üretilen ve bu sebeple piyasada kolaylıkla el değiştirmeyen stokların maliyetine bu stoklarla doğrudan ilişkilendirilebilen özel maliyet unsurları dâhil edilebilmektedir.

iv) Piyasada rahatlıkla el değiştirilebilen stoklar için, maliyet ya İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) ya da Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemine göre

¹² www.deloitteakademi.com

belirlenmektedir. Bu durumda Son giren İlk Çıkar (LİFO) yönteminin kullanılmasına izin verilmemektedir.

v) Stoklar satıldığında, kayıtlı değerleri ilgili satış gelirlerinin kaydedildiği dönemde giderleştirilmektedir.

vi) Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde tahakkuk eden satış maliyetine azaltacak şekilde muhasebeleştirilmektedir.

Görüldüğü gibi revize edilmiş şekliyle stoklar standardı uluslararası “stoklar” muhasebe standardı ile tam uyumludur.

Kaynakça

BOYAR, Ender ve GÜNGÖRMÜŞ, Ali Haydar “TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi”, **Marmara Üniversitesi Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, Analiz 16, cilt:7, yıl:15, Ekim 2006.

DOĞAN, Zeki ve ÖZULUCAN, Abitter, “İşletmelerin Özellikli Dönem Sonu İşlemlerini TDMS ve VUK’na Uygun bir Şekilde Yapma Durumlarının Tespitine İlişkin Bir Araştırma” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:17, Ocak 2003,

SPK, “Sermaye piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, no:25)”, **15 Kasım 2003 ve 25290 no.lu Resmi Gazete mükerrer sayısı.**

15 Ocak 2005 ve 25701 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında **Tebliğ, sıra no:3, TMSK-Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu.**

SÖNMEZ, Feriştah “13 no.lu TMS Stoklar (IAS-2 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte)” **Muhasebe ve Denetime Bakış Mayıs 2003.**, sayı:9, s.24-37.

KAVAL. Hasan, Muhasebe Denetimi (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları IFRS/IAS Uygulama Örnekleri ile) , ikinci baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s.272.

www.deloitteakademi.com, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Cep Kitapçığı, 2006, s.29-30.