

İŞLETMELERDE STOK PROBLEMLERİ

Öğ. Gr. Dr. Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU

Stokların muhasebeleştirilmesine ilişkin ihtiyaçlar pek çok ilgi çekici ve önemli problemler ortaya koyar. Bu problemlerden aşağıdaki üçü bu yazımızda ele alınarak incelenmektedir.

- 1 — Ne çeşit maliyetler stoklaştırılabilir?
- 2 — Maliyet akışı nedir?
- 3 — Maliyet veya pazar değerleri stokların değerlendirilmesinde kullanılabilir mi?¹

NE ÇEŞİT MALİYETLER STOKLAŞTIRILABİLİR?

Hangi maliyetler stokların maliyetlenmesinde hesaplama katılabilecektir? Bu konuda genel bir uzlaşma, dahilî taşıma maliyetlerinin katılabileceği yönündedir. Bazı muhasebeciler, alım giderleri, ham madde taşıma giderleri ve anbarlama giderlerinin bu arada stokların maliyetine katılabileceği konusunda görüş birliğine varmışlardır. Ancak, stoklaştırılabilen ve stoklaştırılamayan maliyetler arasında açık bir ayırım yapılamamaktadır. Maliyetlerin, stokların sağlanmasında ve anbarlanmasında uygun biçimde stok değerlerine katılması kesinlikle mümkündür. Bazı maliyetlerin stoklardaki unsurların olumsuz veya uzamış anbarlama işlemlerinin meydana getirdiği devre giderlerinden ortaya çıkması ve stoklarda hatalı bir biçimde yer almaları mümkündür. Demiryollarında kullanılan bir vagonun yükleme ve boşaltma için verilen süreden

(1) Harold BIERMAN Jr., Managerial Accounting - An Introduction, The MacMillan Company, New York, 1959, s. 140.

aşırı bir sürede meydana getirdiği giderler stoklara dönüştürülemeyecek giderlere açık bir örnek olarak gösterilebilir. Bu nitelikteki giderler genellikle normal taşıma giderleri arasına gizlenebilen tehlikeli giderlerdir. Bu çeşit giderlerin alınan malın maliyetine katılmasından kaçınılmalıdır. Başka bir örnek stoklardan indirilebilecek olan alış iskontosudur. Söz konusu iskonto alınabilir veya kaybedilebilir, ancak alınan maddenin maliyeti olamaz.

Bir ticaret işletmesinde, pratik bir görüşle stokların değerlendirilmesinde sadece net fatura fiyatı, dışarıdan taşıma ve anbarda yerine yerleşinceye kadarki yerleştirme giderleri alınmakta, diğer giderler ise, devre gideri olarak kabul edilmektedir.

İŞLETMELERDE STOKLARA DÖNÜŞEBİLEN MALİYETLER

Mamul üreten bir endüstri işletmesinde üretim safhasında hangi maliyetler stoklara dönüşebilir? Bu soruya bir cevap yoktur. Dar bir açıdan bakıldığında sadece direkt değişken maliyetlerden (ki bunlar genellikle direkt hammadde ve direkt işçilik olarak alınır) bahsedilir. Daha geniş bir görüşle üretim safhası ile ilgili bütün diğer değişken maliyetlerin de stok haline dönüşmesi mümkündür. Örneğin, endirekt değişken maddeler, endirekt değişken işçilik ve enerji gideri gibi giderler bu arada sayılabilir.

Üretim maliyetlerine ilişkin genellikle kabul görmüş muhasebe işlemlerinde geniş görüş hakimdir. Üretim safhaları ile bağlantılı olan bütün giderler stoklaştırılabilir olarak kabul edilir. Bu farklılık sabit maliyetlerin de stoklaştırılabilme sınıflamasına katılmasına imkân verir.

Burada ortaya çıkan problem söz konusu maliyetlerden hangilerinin üretim safhası ile ilgilendiğidir. Bunun için pek çok ayrıncı hal vardır. Aşağıdaki maliyetlerden hangileri stoklaştırılabilir olarak kabul edilebilir? maliyet muhasebesi departmanı giderleri, fabrika gözlemcilerinin ücretleri, kalite kontrolü departmanının giderleri genel müdür ücretinin bir kısmı (üretim problemleri ile ilgili olarak harcadığı zamanın değeri). Yukarıdaki giderlerin stoklaştırılabileceği tartışılırken ortaya söz konusu giderlerin özel mamullere dağıtılması problemi çıkar. Stoklaştırılamayan giderlere örnek olarak satış giderleri, reklâm giderleri, yollama giderleri ve satış faturalarının hazırlanması giderleri verilebilir. Bu nitelikteki gider-

lerin genellikle stoklaştırılabileceği kabûl edilmez. Çünkü, bu çeşit giderler genellikle mamulü değil, mamulün satış sonrasını ilgilendirir.

MALİYETLERİN AKIŞI

Fabrikada çeşitli aşamalardan geçip, müşterilere gönderilmek üzere yüklenen stokların fizikî birimlerinin akışı ile maliyetlerin akışının birbirinden ayırd edilmesi mümkündür. Fizikî birimlerin akışı, ham madde taşıma sırasının eski malların önce satılması veya kullanılması şekline göre tesbiti sonucuna uygun olur. Giderlere yüklenebilecek stokların maliyeti eldeki en eski malların maliyeti olabilir veya olamaz. Bu durumda işletmeye uygulanabilecek çeşitli muhasebe prensipleri vardır. Buna göre muhasebeciler çeşitli metodlar uygulayabilirler.

Aşağıda söz konusu metodlardan en çok kullanılanlar verilmiştir.²

- 1 — En eski malların önce satılması veya kullanılması FIFO (İlk Giren İlk Çıkar),
- 2 — Son alınan malların önce satılması veya kullanılması LI-FO (Son Giren İlk Çıkar),
- 3 — Mamullerin homojen olması halinde, ortalama maliyetten kullanılması ORTALAMA MALİYET,
- 4 — Kullanılan birimlerin tanınabilmesi halinde ÖZ MALİYET,

Gerçek uygulamada, malların fizikî akışı muhasebeci tarafından kayıtlama için seçilen maliyetlerin akışı metoduna uygun düşmeyebilir. Gerçekte, maliyetlerin akışının stokların fizikî akışına kesinlikle uygun olması çok nadir bir durumdur.

(2) Bu metodlara ek olarak ekonomik gelişmelerin ortaya çıkardığı ve taraftar bulan aşağıdaki metodlardan bahsedilebilir :

- Perakende,
- Normal Stok,
- Standard Maliyet,
- Yüksek Giren ilk Çıkar,
- Pazar fiyatı eksi tasarrufların maliyeti.

P. Wyman FISKE ve John A. BECKETT, Industrial Accountant's Handbook, Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, N. J., 7th Printing, 1961.

İLK GİREN İLK ÇIKAR (FIFO) METODU³

Stokların maliyetlere katılmasında FIFO muhasebe prosedürü önce alınan malların öncelikle kullanıldığı esasına dayanır. Bunun anlamı stoklarda görülen malların maliyetlerinin daha çok son zamanlarda alınanlara ait olması isteğidir.

Örnek :

Örnek işletme, ticari mallarının muhasebeleştirilmesinde FIFO prosedürünü uygulamaktadır. İşletmenin açılış envanterinde birim maliyeti 2,— TL olan 100 birim mevcuttur.

Devre içinde alışlar :

Ocak 15,	200	birim	2,10 TL'dan	=	420,— TL
Ocak 24,	300	birim	2,20 TL'dan	=	660,— TL
Ocak 30,	100	birim	2,25 TL'dan	=	225,— TL
	<u>600</u>				<u>1.305,— TL</u>

Devre içinde işletmede 500 birim satılmıştır.

Yukarıdaki bilgilere göre, işletmede satılan malın maliyetini ve devre sonu envanterini hesaplayalım.

Satılan malın maliyeti :

100	birim	2,— TL'dan	200,— TL
200	birim	2,10 TL'dan	420,— TL
200	birim	2,20 TL'dan	440,— TL
<u>500</u>			<u>1.060,— TL</u>

Sonuç envanteri :

100	birim	2,25 TL'dan	225,— TL
100	birim	2,20 TL'dan	220,— TL
<u>200</u>	birim		<u>445,— TL</u>

(3) FIFO, ingilizcede *first in first out* kelimelerinin baş harflerinden oluşmuştur.

Sonuç, devre sonu envanteri ile satılan malın maliyetinin toplanmasıyla kontrol edilebilir (1.060,— TL + 445,— TL = 1.505,— TL). Bulunan rakkamın, açılış envanterine devre içindeki alışların maliyetinin eklenmesiyle bulunacak rakkama eşit olması gerekir (200,— TL + 1.305,— TL = 1.505,— TL).

SON GİREN İLK ÇIKAR (LIFO) METODU ⁴

Stokların maliyetlere yüklenmesinde son giren ilk çıkar metodunun kullanılması, son alınan malların öncelikle kullanıldığı düşüncesine dayanır. Bunun anlamı, devre sonu envanterinde görülen mamul maliyetlerinin en eski maliyetlerle gösterilmesi isteğidir. Böylece açılış envanterine devre içindeki artışlar eklenir (veya azalışlar çıkarılır). Fiyatlar genel seviyesinde değişmeler olursa veya satın alınan malların maliyetlerinde değişmeler olursa, envanterde elde mevcut malların maliyetlerinden veya bu malların şimdiki değerinden farklı sonuçlar gösterecektir.

Örnek :

Aynı örnek işletmenin LIFO prosedürünü kullandığını kabul edelim. FIFO bölümündeki verilerden yararlanarak satılan malın maliyeti ve devre sonu envanterinin hesaplayalım.

Satılan malın maliyeti :

100 birim	2,25 TL'dan	225,—
300 birim	2,20 TL'dan	660,—
100 birim	2,10 TL'dan	210,—
<u>500</u>		<u>1.095,—</u>

Sonuç envanteri :

100 birim	2,00 TL'dan	200,—
100 birim	2,10 TL'dan	210,—
<u>200</u>		<u>410,—</u>

(4) LIFO, ingilizcede *last in first out* kelimelerinin baş harflerinden oluşmuştur.

Sonuç, devre sonu envanterine satılan malların maliyetinin eklenmesi suretiyle kontrol edilebilir. (1.095,— TL + 410,— TL = 1.505,—). Bu aynı zamanda, açılış envanterine devre içinde alınan malların maliyetinin eklenmesiyle bulunacak rakkama eşit olmalıdır (200,— + 1.305,— TL = 1.505,— TL).

ORTALAMA MALİYET ⁵

Bu metod stok maliyetlerinin tesbitinde devre başı stokları ve devre içindeki alışların ortalamasının kullanılması düşüncesinden gelişmiştir. Uygulama fiyatların basit ortalaması değil, tartılı ortalama şeklindedir. Buna göre ele aldığımız örnek işletmenin verileri üzerinde çalışalım. Eğer ağırlıksız ortalama yoluna gidersek aşağıda görüleceği gibi doğru sonuçlara ulaşmamız olanaksız olur.

Açılış envanteri ve satın alınan malları fiyatları :

Açılış envanteri	2,00
15 Ocak alışları	2,10
24 Ocak alışları	2,20
30 Ocak alışları	2,25
	8,55

8,55 toplamını 4'e bölersek 2.14 TL buluruz. Bu rakkam doğrudur. Çünkü, yapılan hesaplarda 24 Ocaktaki alışa ait 300 birim faktörü ve 30 Ocaktaki alışa ait 100 birim faktörü dikkate alınmıştır.

Örnek :

Ele aldığımız Örnek İşletme'nin Ortalama Maliyet Prosedürünü kullandığını kabul edelim. Satılan malların maliyeti ve sonuç envanteri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Açılış envanteri	100 x 2,— TL	=	200,00
15 Ocak alışları	200 x 2,10 TL	=	420,00
24 Ocak alışları	300 x 2,20 TL	=	660,00
30 Ocak alışları	100 x 2,25 TL	=	225,00
	700		1.505,00

(5) İngilizcede *average cost*.

$$\frac{1.505,00 \text{ TL}}{700} = 2,15 \text{ TL Ortalama birim maliyeti}$$

Satılan malın maliyeti	=	2,15 x 500	=	1.075,— TL
Sonuç envanteri	=	2,15 x 200	=	430,— TL
				<hr/> <hr/>
				1.505,— TL

ÖZ MALİYET METODU ⁶

Bazı hallerde muhasebeciler özel birimlerin maliyetlerinin gerçek maliyetleri ile gösterilmesine çalışırlar. Bir çok durumda bu prosedür çok pahalıya mal olur, bir çok durumda ise imkânsızdır. Umulan faydalar ise elde edilmesi şüpheli ve maliyet yönünden kıymetsizdir. Sadece yüksek maliyetli birimlerin satılmış olması ve özel birimlerin maliyetlerinin kolaylıkla izlenebildiği durumlarda ⁷ bu metodun yararlı olarak uygulanabileceği düşünülür.

MALİYET VEYA PAZAR FİYATINDAN DÜŞÜK OLAN ⁸

FIFO, LIFO ve Ortalama Maliyet Prosedürleri sonuç envanterinin maliyetinin hazırlanması ile ilgilidir. Eğer, FIFO veya Ortalama Maliyet Metodlarının kullanılmaları söz konusu olursa, carî uygulamada maliyetler pazar fiyatları ile kıyaslanır ve envanterin değerlendirilmesinde düşük olan fiyat esas alınır. Bu prosedür muhafazakâr envanter sonuçları ortaya koyar. Stoklar daima pazar fiyatının altına kadar tesbit edilir fakat hiç bir zaman pazar fiyatının üstüne çıkarılmaz. Uygunsuzluk kararlarının rolü ile açıklanabilir. Muhasebeciler genellikle usulüne uygun zarar görüntülerini he-

(6) İngilizcede Identification of Cost of Specific Units.

(7) Örneğin, pahalı kürkler, mücevherat ve çeşitli dayanıklı mallar. I. Wayne KELLER ve William L. FERRERA, Management Accounting for Profit Control. McGraw-Hill Book Company, New York 2nd Edition 1966, s. 81., Cecil GILLESPIE, Cost Accounting and Control Prentice-Hall Inc. Englewood Cliffs, N. J., 4th Printing, 1965, s. 114.

(8) İngilizcedeki *Cost or Market, whichever is lower* ile *lower of cost or market* ifadeleri eş anlamda kullanılmaktadır. William E. THOMAS, Readings in Cost Accounting, Budgeting and Control, South Western Publishing Co., 2nd. Edition, 1960, s. 178 Temel kaynak : American Institute of Accountants'ın Accounting Research Bulletin No : 43, 4. Bölüm.

men değerlendirirler, ancak kârları kesinlikle ortaya çıkıncaya kadar ele almazlar.

Düşük olan değerle değerlendirme yapıldığında, bunun muhasebeleştirilmesi için çeşitli yollar vardır. Düşüklük farkı (Satılan Malın Maliyeti) veya (Zararlar) Hesaplarının borcuna kayıtlanabilir. Alacak kaydı ise Stoklar Hesabına yapılabileceği gibi, bir kontra Aktif hesabına (örneğin Pazar Fiyatıyla Değerleme Rezervi) da yapılabilir. Kaydın doğrudan stoklara yapılması tercih edilir. Çünkü, bu şekilde muhtemelen karışıklığa sebep olabilecek uygun olmayan bir hesabın kullanılmasından kaçınılmış olur.

Maliyet veya pazar kaidesi muhasebe teorisyenleri tarafından ortaya atılmıştır. Ancak stokların pazara göre düşük gösterilmesi ve hiç bir zaman pazar fiyatından yükseltilmemesi uygun bir davranış biçimi değildir.

Bu şeklin her zaman gerçekten muhafazakâr olduğu söylenebilir, çünkü gelecek dönemde envanterlerin değerinin önceden düşük tesbit edilmesi sebebiyle gelirin çok daha büyük görünmesi mümkündür.

Bu metod aynı zamanda «pazar» anlamından ortaya çıkabilecek karışıklıklara da katlanılmasını gerektirir. Mevcut itiraz ve şikâyetlere rağmen, maliyet veya pazar kaidesi uygulayıcı muhasebeciler tarafından önemle korunmaktadır.

Yönetim açısından bakıldığında, pazar fiyatına indirme, takip eden yılın gerçekçi olmayan maliyetlerle yüklenmesini önlemek için ve stokların hazırlanmasında hali hazır durum tablosunda olduğundan yüksek (mübalâğalı şekilde) gösterilmesini önlemek için arzulanır. Yönetim muhasebesi, muhasebe uygulamasında pazar fiyatına çıkarmalar gelecek dönemdeki yönetim performansını daha iyi bir şekilde yorumlama bakımından ve hali hazır durum tablosunda daha gerçekçi envanter rakkamları sunmak bakımından da pazar fiyatına çıkışların da aynı zamanda arzu edilir olması yönünden, muhasebe uygulamasından farklılık gösterir.

Gelir Vergisi Kanunu genellikle şirketlere muhasebe görüşü açısından birimlere ne şekilde muamele edeceklerini genellikle tarif etmeye girişmez.⁹ Bunun bir istisnası LIFO ile kombine edilmiş ma-

(9) Bu yazıda durum A.B.D. açısından alınmış bulunmaktadır.

liyet veya pazar fiyatı sisteminin vergi veya raporlama amaçlarıyla kullanılmasının kanun tarafından önlenmesidir. Böylece, şayet bir firma vergi amacı ile LIFO metodunu kullanıyorsa, muhasebe kayıtlarında da LIFO kullanması gerekmekte ve pazar fiyatına ayarlayamamaktadır. Gelir vergisi mevzuatının zamanla değişmesi beklenebilir fakat LIFO ile maliyet veya pazardan düşük olanının temeldeki uygunsuzluğu devam edecektir.

Örnek :

Takvim yılı sonunda, Örnek İşletme'nin ham madde envanteri listesi aşağıdaki rakkamları ihtiva etmektedir. Maliyet ve pazar fiyatlarından düşük olanla değerlendirme metoduna göre ham madde envanterinin değeri tesbit edilmiş bulunmaktadır.

Ham Madde	Birim	Birim Maliyeti	Birim Pazar Fiyatı	Maliyet	Pazar	Maliyet veya Pazardan Düşük olanla
A	100	1,00	0,80	100,00	80,00	80,00
B	200	2,00	2,10	400,00	420,00	400,00
C	150	3,00	3,00	450,00	450,00	450,00
D	300	2,20	2,00	660,00	600,00	600,00
				1.610,00	1.550,00	1.530,00

Gerçekten kabûl edilebilir iki cevap söz konusudur 1.550,— TL veya 1.530,— TL. Her bir madde için pazar ve maliyetten düşük olanla değerlendirme metodu uygulandığında her zaman daha düşük envanter rakkamı elde edilecektir.

DEVAMLILIK VE PERİODİK ENVANTER PROSEDÜRLERİ

Maddeler satıldığında, gönderildiğinde veya üretim alanına verildiğinde ortaya çıkan durum, bir muhasebe kaydının yapılması için gerekli açıklığı getirir. Eğer, işletme devamlı envanter prosedürünü uygulamakta ise, kayıtlar aşağıdaki şekilde yapılır.¹⁰

(10) Bir ticaret işletmesinde.

_____ / _____	
ALACAKLAR HESABI	150,00
—veya BAŞKA BİR HESAP—	
SATIŞLAR HESABI	150,00
150,00 TL'lik satışın kaydı.	
_____ / _____	
SATILAN MALIN MALİYETİ HESABI	100,00
TİCARİ MALLAR HESABI	100,00
100,00 TL maliyetli satışın kaydı.	
_____ / _____	

Eğer bir üretim işletmesi söz konusu ise, bu durumda aşağıdaki kayıt yapılır.

_____ / _____	
YARI MAMULLER HESABI	100,00
—Veya İMALÂT HESABI—	
HAM MADDE HESABI	100,00
—Veya STOKLAR HESABI—	
Üretimde kullanılan maddelerin kaydı.	
_____ / _____	

Eğer işletme bir periodik envanter prosedürü kullanıyorsa, bu durumda sadece satışın kaydı yapılır. Satılan malın maliyetine ilişkin kayıt ise satış sırasında yapılmaz. Muhasebe döneminin sonunda bir envanter alınır ve satın alınan mallar ve dönem başı stokunun toplamından fizikî envanterin toplamı çıkarılarak aradaki fark satılan malların maliyeti olarak hesaplara geçirilir.

Örnek :

1 Ocak Envanteri	5.000,— TL
Alışlar	4.000,— TL
	<u>9.000,— TL</u>

Eğer dönem sonu fizikî envanterinin değeri 3.000,— TL ise, satılan malların maliyeti 6.000,— TL'dir. Buna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılır.

_____ / _____	
SATILAN MALIN MALİYETİ HESABI	6.000,00
TİCARİ MALLAR HESABI	6.000,00
Dönem içinde satılan malların maliyeti.	
_____ / _____	

Devamlı envanter metodu uygulanırken fizikî envanter ile defter envanteri arasında ortaya çıkan herhangi bir fark envanter düzeltmesini gerektirir. Düzeltmesi gereken bu fark ya satılan malın maliyetine ya da ayrı bir düzeltme hesabına kayıtlanır.

Örnek :

31 Aralık defter envanteri	3.200,— TL
31 Aralık fiziki envanteri	3.000,— TL

Düzeltilme :

_____ / _____	
SATILAN MALIN MALİYETİ HESABI	200,00
TİCARİ MALLAR HESABI	200,00
Defter envanterinin fiziki envantere uygun olarak düzeltilmesi.	
_____ / _____	

Bunun bir alternatifi olarak;

_____ / _____	
ENVANTER DÜZELTMELERİ HESABI	200,00
TİCARİ MALLAR HESABI	200,00
_____ / _____	

Bu kayıt yukarıdakinden farklıdır. Çünkü, envanter düzeltmesi ayrı bir düzeltme hesabına kaydedilmekle satılan malın maliyetinden ayrılmış olmaktadır. Düzeltmesi gereken tutarların satılan malın maliyet hesabına gizlenilmesinden mümkün olduğunca sakınmalıdır. Buna gerekçe olarak, yönetimin düzeltilecek tutarın büyüklüğü ile ilgilenebileceği gösterilebilir.

DEVAMLIL VE PERİODİK ENVANTER PROSEDÜRLERİNİN STOK MALİYETLERİNE ETKİSİ

Belirli durumlarda, sonuç envanterinin maliyeti, işletmenin devamlı veya periodik maliyetleme metodları kullanıp kullanmamasına göre etkilenecektir. Stokların muhasebeleştirilmesinde FIFO prosedürünün kullanılması halinde s t o k l a r hesabının izlenmesinde periodik veya devamlı envanter prosedürlerinden herhangi birinin kullanılması bir fark ortaya koymaz. Eski mallar öncelikle yüklenmiş olacak ve satılan malın maliyetine yüklemeler hesaplanmanın satış sırasında veya muhasebe döneminin sonunda yapılmasının bir etkisi olmayacaktır.

Eğer, LIFO veya ortalama maliyet prosedürleri stokların muhasebeleştirilmesinde kullanılıyorsa, periodik veya devamlı envanter prosedürlerinden birinin kullanılması satılan malın maliyeti veya sonuç envanterinin hazırlanmasında fark meydana getirecektir.

Örnek :

Örnek İşletme'nin ticari malların muhasebeleştirilmesinde LIFO prosedürünü kullandığını kabul edelim. İşletmenin açılış envanterinde maliyeti 2,00 TL olan 100 birim vardır.

Tarih	A l ı ş l a r	Satışlar
10 Ocak		80 birim
15 Ocak	2,10 TL'dan 200 birim.	
20 Ocak		220 birim
24 Ocak	2,10 TL'dan 300 birim.	
29 Ocak		200 birim
30 Ocak	2,25 TL'dan 100 birim.	
	<u>600</u>	<u>500</u>

Yukarıdaki bilgilere göre;

- LIFO periodik maliyetleme prosedürünü kullanarak satılan malın maliyetini,
- LIFO devamlı maliyetleme prosedürünü kullanarak satılan malın maliyetini hesaplayalım.

Eldeki verileri deęerlendirdiđimizde;

- a) Satılan malın maliyeti 1.095,— TL ve sonuç envanteri 410,— TL dir. Bu hesaplama, yukarıda son giren ilk çıkar bölümünde yapılmıştır.
- b) Devamlı maliyetleme prosedürünün kullanılması halinde, satış sırasında eldeki son mallardan yapılması durumu çözümlü karışık hale getirir. Örneğin, 10 Ocak satışı birim maliyeti 2,— TL olan açılış envanterinden yapılmalıdır. 20 Ocak satışının 200 birimi 15 Ocak alışlarından ve 20 birimi de açılış envanterinden alınmalıdır. 29 Ocak satışı ise 24 Ocaktaki alışlardan oluşmuştur.

LIFO : DEVAMLI

SATILAN MALIN MALİYETİ

Satış Tarihi	Birim	Son Alınan Malın Maliyeti	Satılan Malın Maliyeti
10 Ocak	80	2,00	160,00
20 Ocak	200	2,10	420,00
	20	2,00	40,00
29 Ocak	200	2,20	440,00
	<u>500</u>		<u>1.060,00</u>

LIFO : DEVAMLI

SONUÇ ENVANTERİ

Alış Tarihi	Birim	Alış Maliyeti	Envanter Maliyeti
24 Ocak	100	2,20	220,00
30 Ocak	100	2,25	225,00
	<u>200</u>		<u>445,00</u>

Dikkate alınması gereken önemli bir nokta, bu özel örnekte LIFO devamlı envanter prosedürü FIFO'nun kullanılmasıyla elde edilen sonuçları vermiştir.

Devamlı ortalama maliyet prosedürü her alıştan sonra, çıkan stokların maliyetlenmesi için yeni bir ortalamanın hesaplanmasını gerektirecektir. Satışlar ortalama maliyeti bozmayacağı için, yeni bir ortalama maliyet hesaplanmasını da gerektirmeyecektir.

DEVAMLI VE PERİODİK ENVANTER PROSEDÜRLERİNİN DEĞERLENMESİ

Devamlı envanter prosedürün en etkili dayanağı stoklar üzerinde müsbet kontrol olanağı vermesidir. Zaman içinde herhangi bir anda yönetim eldeki stoklarda ne miktar ve değerde mal olduğunu tesbit edebilir. Fizikî envanter alındığında sonuçlar devamlı envanter kayıtları ile karşılaştırılıp farklar araştırılır. Periodik envanter prosedürü elde ne miktar ve değerde stok bulunduğunun kayıtlanmasında kontrol zayıflığı meydana getirir.

Devamlı envanter prosedürü FIFO veya LIFO ile kullanıldığında kayıtlama prosedürünün bazı noktalarında karışıklıklar ortaya çıkar. Eldeki stoklar tarihlerine göre en eski (veya en yeni)'den öncelikle maliyetlenir. Ortalama maliyet kullanıldığında, daha fazla zaman kaybı ortaya çıkar. Bu, özellikle sık sık madde alımları olduğunda daha çok önem kazanır. En azından, devamlı envanter metodu periodik envanter metodundan çok daha fazla stok kartlarına işlemi gerektirir.

Devamlı envanter prosedürünün pek çok avantajı ile ortaya çıkardığı fazla el oyalayıcı kâtiplik işlemlerinin orta yolunun bulunması mümkündür. Bir husus, devamlı envanter kayıtlarının fizikî birimler üzerinden tutulması, bunun yanında değer kayıtlarının periodik olarak yapılması mümkündür. Böylece fiyatlama problemi ortadan kalkar (ancak, bu durumda satılan malın maliyetinin tesbiti problemi vardır). İkinci bir prosedür, çok defa belirli bir fiyatın kullanılmasıdır (bu bir standard fiyat olabileceği gibi, yakın alımların fiyatı da olabilir). Muhasebe döneminin sonunda FIFO, LIFO, vs., gibi yakınlık duyulan maliyetleme prosedürlerinden biri uygulanarak gerekli düzeltmeler de yapılır.

Finansal muhasebe açısından periodik ve devamlı envanter maliyetleme prosedürlerinden hangisi daha iyi sonuçlar verir? Hangisinin verdiği satılan malın maliyeti daha anlamlıdır ve hangisi daha iyi envanter rakamları verir? Bir metodun diğerinden **çok daha iyi**

olduğunu söyleyebilmek mümkün değildir. FIFO'nun kullanıldığında, periodik veya devamlı envanter şekillerinin seçilmesinin envanterler veya satılan malın maliyeti üzerinde bir etki meydana getirmeyeceği kabul edilmektedir. LIFO kullanıldığında bir etki olacaktır ancak, genel sonucun iyi yönde mi, kötü yönde mi etkili olacağının söylenmesi mümkün değildir. Envanterlere ilişkin muhasebe problemi finansal tabloları da etkiler. Maliyetlerin akışına ilişkin maliyetleme prosedürlerinde (FIFO, LIFO, vs.) daha detaylı ele alındığı üzere devamlı envanter veya periodik envanter prosedürlerinin kullanılmasında bu etki ortaya çıkar.

STOKLARIN BÜYÜKLÜĞÜ

Kapasite fazlası stok edinilmesi ve elde tutulması çok parayı gerektirir. Bu, anbarlama giderleri, taşıma giderleri, faiz yükümleri, sigorta giderleri, fireler, moda geçmesi gibi şekillerde ortaya çıkar. Rakkam olarak bu çeşit yükümlerin yıllık payının stok maliyetlerinin ortalama % 25'ine ulaştığı tahmin edilmektedir.¹¹ Maliyetler stokların karakterlerine göre değişmekle beraber, genellikle önemli meblağlar meydana getirirler. Bütün bu sebeplerden stokların miktarının çok dikkatli kontrolü gerekir. Optimum stok büyüklüğünün tesbiti için ilmi metodlar vardır. Burada önemli olan nokta fazla stokların pahalıya mâl olacağı açık olmakla beraber, elverişsiz stokların da satış kaybına ve müşterilerin tepkisine sebep olacağı rahatlıkla söylenebilir.

(11) BIERMAN, s. 149.