

NIFO STOK DEĞERLEME YÖNTEMİNİN FAALİYET SONUÇLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Yrd.Doç.Dr. Cemal ELİTAŞ*

ÖZET

Sok değerleme yöntemleri içerisinde yer almasına rağmen çok fazla ön plana çıkmamış olan “Next In First Out – Yeni Giren İlk Çıkar” yöntemi tanıtılmaya çalışılmıştır. Yöntemin çalışma esasları, diğer stok değerleme yöntemleri ile farkı, koşulları üzerinde durulmuştur. Konu karşılaştırmayı içeren örnek uygulama ile anlaşılır hale getirilmek istenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Değerleme, Stok Değerleme Yöntemleri, NIFO, Hammadde ve Malzeme.

ABSTRACT

In this study “Next In First Out” method is tried to present that is one of the inventory valuation methods but not distinguished. The principles of this method and its differences from other inventory valuation methods are analyzed. Study is tried to make clear with an example that is consist of comparison.

Key words: Valuation, Inventory Valuation Methods, NIFO, Material and Supplies.

* Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Öğretim Üyesi, cemalelitas@gmail.com

GİRİŞ

Çalışmamızda stok değerlendirme yöntemleri içerisinde yer alan ancak genelde yazında kalmış ve uygulanma şansı pek bulunmamış bir yöntem olan Yeni Giren İlk Çıkar (YGİÇ/NIFO) yöntemi ele alınarak tanıtılmaya çalışılacaktır. Gerek ülkemiz yazınında ve gerekse de uluslararası literatürde genelde kısa bir paragraf ile değinilen bu yöntem sadece tanımlanarak geçilmiştir. Bu çalışma ile anılan yöntemi diğer stok değerlendirme yöntemleri ile birlikte değerlendirip, ortak bir uygulama ile yöntemler arası karşılaştırma yaparak tanıtma amacımız esastır.

Bu stok değerlendirme yöntemini tanıtmak ile amacımız yüksek enflasyonlu dönemlerde kullanılacak olan bir yöntemi araştırmacıların dikkatine sunabilmektir. Çalışmamızda stok değerlemeye genel bir bakış yapılacak ardından, stok değerlendirme yöntemleri kısaca tanıtılacak ve özellikle de Yeni Giren İlk Çıkar veya diğer adıyla Bir Sonra Girecek İlk Çıkar (Büyükmirza, 2006: 168) yöntemi ve enflasyonist ortamdaki temelleri incelenecektir. Bu yöntemin uygulama sonucunda ortaya çıkan en önemli eksikliklerinden biri belki de en önemlisi maddelerin tutar olarak izlenmesine pek imkân vermemesidir.

Bilindiği üzere endüstri işletmelerinde üretimde kullanılan madde maliyetlerinin hesaplanabilmesi için bu maddelerin önce miktar olarak izlenmesi gereklidir. Çünkü; üretimde kullanılan maddelerin maliyetinin hesaplanması, tutar dengelerinin kurulması için miktar dengesinde yer alan unsurların değerlendirilmesi ve hesaplanması gerekmektedir. Bu doğrultuda da, özellikle kullanılan direkt maddelere ait maliyet hesaplamalarının doğru olabilmesi için; miktar ve tutar dengelerinin ayrı ayrı kurularak sürekli izlenmesi gerekir. O halde önce direkt madde (hammad-

de) miktar dengeleri izlenecek, daha sonra da bu dengede yer alan unsurların maliyetleri, hammadde tutar dengelerinin kurulmasında kullanılacaktır (Altuğ, 2001: 119).

Miktar dengesi, yalnızca hammaddeler için değil, aynı zamanda yarı mamul, mamul ve ticari mallar için de aynı titizlikle izlenmesi gereken ve tüm bu stok unsurlarının maliyetlerinin saptanabilmesi için de önem taşıyan bir konudur. Üretimde kullanılan hammaddelerin maliyeti ve dönemsonunda stokta kalan hammadde değerinin belirlenmesi bir değerlendirme işlemidir. Ancak gerek üretimde kullanılan, gerekse de dönem sonunda kalan hammadde miktarları bilinmeksizin değerlendirilmesi olanaksızdır. O halde, miktarı bilmeksizin, tutarlandırma (değerleme) söz konusu olamaz (Altuğ, 2001: 120).

1. STOK DEĞERLEMeye GENEL BAKIŞ

Muhasebede bütün maliyet unsurlarına ilişkin temel amacı, kontrol ve analiz amacıyla kullanılan ve net kârı belirlemek için elde edilen gelirlerle uyuşan, doğru ve anlamlı maliyet rakamlarının sağlanması oluşturur. Üretime gönderilen hammadde ve malzeme ile, stoklarda kalan hammadde ve malzemeyi değerlendirmek için seçilen yöntem, elde edilen gelirlere anlamlı maliyetin yüklendiğini kabul eder. Başka bir ifadeyle, üretime gönderilen hammadde ve malzemeye ve üretilip satılan mamullere en son maliyetin uygulandığı ve yüklendiği kabul edilir (Üstün, 1994: 141).

İşletme yönetimi stok değerlendirme yöntemlerini göz önünde bulundurarak, zaman zaman bir takım kararlar alırlar. Alınan bu kararlar, gelirin hesaplanması biçimini doğrudan doğruya etkilediği için önemlidir (Üstün, 1994: 141). Aşağıda yer alan Tablo-1.'de genel olarak stokların giriş ve çıkışlarının nasıl bir tablo üzerinde takip edildiği görülmektedir.

Tablo-1. Muhasebe Stok Kartı.

Tarih	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar

Tablo-1.'de de görüleceği üzere ambar stok kartının "Giren" sütununa, hammadde ve malzemenin birim maliyeti ve toplam maliyeti işlendikten sonraki aşamayı; belirli bir sipariş, bir gider merkezi ya da bölüm tarafından kullanılmak üzere ambardan çekilen hammadde ve malzemenin değerlendirilmesi oluşturur. Ambardaki hammadde ve malzemeler, farklı zamanlarda farklı fiyatlarla satın alınmış olabilir. Bu durumda üretimde kullanmak amacıyla ambardan bir sipariş, bir gider merkezi ya da bölüm için çekilen hammadde ve malzemenin, hangi alış maliyetiyle değerlendirileceği sorunuyla karşılaşılır. İşte bu sorunun çözümü için değişik yöntemler geliştirilmiştir ki biz bunları genel olarak stok değerlendirme yöntemleri olarak adlandırıyoruz (Üstün, 1994: 141).

Üretime gönderilen hammadde ve malzeme ile, stokları değerlendirmede kullanılan yöntemlerin belli başlıcaları şu şekilde sıralanabilir;

- Gerçek (Has) Maliyet Yöntemi,
- Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi (HOMY),
- Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi (TOMY),
- İlk Giren İlk Çıkar - İGİÇ (First In First Out – FIFO),
- Son Giren İlk Çıkar – SGİÇ (Last In First Out – LIFO),

- Yeni Giren İlk Çıkar (Sonradan Girecek Olan İlk Çıkar / Bir Sonra Girecek İlk Çıkar) – YGİÇ (Next In First Out – NIFO),
- Yüksek Olarak Giren İlk Çıkar – YGİÇ (Highest-price-in, First-price-out – HIFO),
- Sabit Fiyatlarla Değerleme Yöntemi,
- Piyasa Fiyatı Yöntemi,
- Piyasa Fiyatı veya Alış Maliyetinden Düşük Olanı İle Değerleme Yöntemi.

2. STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

Üretim sürecinin devamı sırasında, hammadde ve malzeme stoklarında zaman içinde azalmalar olacak ve bu azalmaların yerine yeniden alımlar yapılacaktır. Değişik zamanlarda satın alınan bu hammadde ve malzemelerin alış maliyetinin farklı olması olasılığı da şüphesiz yüksektir. İşte bu koşullar altında yapılabilecek alternatiflerden biri, her bir hammadde ve malzemenin satın alınmasından üretimde kullanılması dahil (ya da satışına) tüm fiziksel akışlarında alış maliyetleriyle ilişkinin sürdürülmesidir. Gerçek maliyetleme olarak da adlandırılan bu uygulamanın stok kalemlerinin sayısının çokluğu ve her bir kalemin de farklı tarihlerde farklı fiyatlarla satın alınması nedeniyle, hemen hemen uygulanabilirliği mümkün değildir (Kartal vd., 2003: 36. Ayrıca bkz. Kartal, 2000: 85).

Bu nedenle daha önce sayılan stok değerlendirme yöntemlerinden biri kullanılır. Hangi yöntemin kullanılacağı işletme yönetiminin vereceği bir karar olmakla birlikte yöntemin seçiminde farklı kriterler de esas alınır. Örneğin; enflasyonist bir dönemde LIFO¹ (SGİÇ) stok değerlendirme yöntemi, FIFO (İGİÇ) stok değerlendirme yöntemine göre NIFO (YGİÇ) stok değerlendirme yöntemi ise LIFO (SGİÇ) stok değerlendirme yöntemine göre daha çok avantaj sağlamaktadır.

3. YENİ GİREN İLK ÇIKAR (NEXT-IN-FIRST-OUT) YÖNTEMİ VE ENFLASYONİST ORTAM

Çalışmamızda özelde her ne kadar Yeni Giren İlk Çıkar (YGİÇ-NIFO) yöntemi temel teşkil etse de burada ismen zikredilen diğer stok değerlendirme yöntemlerinin de kısaca tanıtılmasının yararlı olacağı inancındayız. Ancak özelde yine ağırlıklı olarak YGİÇ-NIFO yöntemi tanıtılmaya çalışılacaktır.

3.1. STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİNE GENEL BAKIŞ

- **Gerçek Maliyet Yöntemi:** Ambardan çekilen hammadde ve malzeme hangi alış partisinden çekilmiş ise, çekilişi o partinin kendi özel, spesifik alış maliyeti ne ise onunla maliyetlendirilmesidir. Dönemsonu stoklarını maliyetlemek için ambarda hangi alış partilerinden stok kalmış ise onların alış maliyetiyle dönemsonu stokları belirlenir (Civelek, 2002: 54). Maliyete dayalı değerlendirme yöntemidir.
- **Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi:** Ambara her yeni hammadde ve malzeme girişinde, yeni hammadde ve malzemenin tuta-

rı ile stokta bulunan hammadde ve malzemenin tutarı toplamının, yeni giren hammadde ve malzeme miktarı ile stoktaki hammadde ve malzeme miktarının toplamına bölünmesi suretiyle ortalama maliyet bulunur. Bulunan bu maliyetle çıkışlar ve stoklar değerlendirilir (Savcı, 1999: 104). Maliyete dayalı değerlendirme yöntemidir.

- **Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi:** Bu yöntemde ilgili dönem için tek bir ortalama hesaplanır ve bu maliyet olarak kullanılır. Değişik tarihlerde edinilmiş olan belirli stok birimlerinin karma halinde olduğu yerlerde malların fiziki akışı paralelinde realist bir varsayımdır (Cemalcılar ve Önce, 1999: 268-269). Maliyete dayalı değerlendirme yöntemidir.
- **İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi:** Bu yöntemde yapılan varsayım şudur: Dönembaşı yarı mamul stokları mamul hale getirilmeden, yeni birimlerin üretimine başlanmaz (Hatiiboğlu, 2000: 104). Başka bir ifade ile yöntemin esası; ilk olarak satın alınan hammadde ve malzemenin ilk önce üretime sevk edileceğidir (Kartal, 2000: 89). Maliyete dayalı değerlendirme yöntemidir.
- **Son Giren İlk Çıkar Yöntemi:** Bu yöntemde son giren hammadde ve malzemenin ilk önce çıktığı veya kullanıldığı ve ilk alınan malların dönemsonu mevcudu olarak kaldığı kabul edilir (Küçüksavaş, 2002: 142). Maliyete dayalı değerlendirme yöntemidir.
- **Yüksek Olarak Giren İlk Çıkar:** Çıkışları o sıradaki en yüksek alış fiyatı ile yapma esasına dayanır. Dönemsonu stokunu bu çıkışlar

¹ LIFO stok değerlendirme yöntemi;17 Aralık 2003 tarihinde kabul edilen “5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un 30 Aralık 2003 tarih ve 25332 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanması ile Vergi Usul Kanunu’nun 274. maddesinde ifadesini bulan LIFO stok değerlendirme yöntemi ilga edilmiştir.

sonunda kalan alış partilerinin fiyatlarıyla belirlenir (Civelek, 2002: 54). Maliyete dayalı değerlendirme yöntemidir.

- **Sabit Fiyatlarla Değerleme Yöntemi:** Bu yöntemde, ambardan üretime sevk edilen hammadde ve malzemelerin tümü, belirli bir süre tek bir fiyatla başka bir deyişle sabit bir fiyatla değerlendirilir. Dönemsonlarında sabit fiyatla, gerçek fiyatlar arasındaki farklar ilgili yevmiye kayıtlarıyla kapatılır (Kartal vd., 2003: 43). Maliyete dayalı olmayan değerlendirme yöntemidir.
- **Piyasa Fiyatı Yöntemi:** Bazı temel maddeler, stoklardan çıkış tarihlerinde piyasada, borsada kote edilmiş değişik fiyatlar göstermektedir. Bu yöntemde stoklardan üretime aktarılacak hammadde ve malzemelerin bu tarihte saptanan piyasa fiyatları değerlemeye esas olarak alınacaktır (Uragun, 1993: 104). Maliyete dayalı olmayan değerlendirme yöntemidir.
- **Piyasa Fiyatı veya Alış Maliyetinden Düşük Olanı İle Değerleme Yöntemi:** Bu yöntemde, alış maliyeti ile cari piyasa fiyatı değerinden hangisi daha düşük ise, hammadde ve malzemeler o değerle değerlendirilmektedir (Kartal vd., 2003: 45). Maliyete dayalı olmayan değerlendirme yöntemidir.

3.2. YENİ GİREN İLK ÇIKAR YÖNTEMİ (YGİÇ-NIFO)

Yeni giren ilk çıkar yöntemi (YGİÇ-NIFO, sonra girecek olan önce çıkar) enflasyonun çok yüksek olması durumunda kullanılması önerilen bir maliyet değerlendirme sistemidir; bu yöntem hammadde ve malzemeleri yakın gelecekte cari olacak olan beklenen fiyata göre değerlendirme esasına dayanmaktadır.

Satılan mallar maliyeti açısından en temel muhasebe yöntemi Dünya genelinde kullanılan FIFO'dur; daha spesifik bir yöntem olan LIFO ise Arjantin, Brezilya, Almanya, İtalya, Japonya, Meksika, İspanya ve A.B.D. gibi ülkelerde kullanılır. Japonya'da ayrıca HIFO (En Yüksek Maliyetli Önce Çıkar) yönteminin de kullanıldığı olmuştur. HIFO'ya yakın bir varyasyon olan NIFO ise çok fazla kullanılmamıştır, çünkü satılan mallar maliyetine karşılık gelen değerler, gerçek envanter harcamalarına dayalı değildir (Ferris, 1998: 11).

Yeni giren ilk çıkar yönteminde üretime verilen, satılan mallar ile dönemsonunda mevcut stoklar yeni alınacak malın fatura fiyatı ile değerlendirilir. Bu usulde, satılan veya kullanılan malların maliyeti ile dönemsonunda kalan stokların maliyet değeri fiilen katlanılan harcamaya göre değil, tahmin edilen en son fiyatlara göre hesaplanır. Aynı yöntem, enson alınan malların birim alış fiyatının değerlendirme ölçüsü olarak kabul edilmesi şeklinde uygulanabilmektedir. Bu şekildeki bir uygulama daha objektif olmakla beraber, sistemin esası, yeni alınacak malın birim alış fiyatının tahminine dayanır. En son alınan birim fiyatı değerlendirme ölçüsü olarak kabul edildiğinde satılan malların maliyetinin hesabı açısından LIFO değerlendirme yöntemine yaklaşılmaktadır. Ancak, dönemsonu stokları da bu yöntemde yine en son giren partinin veya yeni alınacak partinin birim maliyeti ile değerlendirilir².

3.3. YGİÇ-NIFO, ENFLASYON VE MALİYET AKIŞ VARSAYIMI

YGİÇ-NIFO yöntemi, maliyetin yer değiştirmesini ifade eder, maliyet ilkelerine uymadığı için maliyet akışı olarak kabul edilmez. Bununla birlikte, bazı iktisatçılar ya da karar mercilerinde bulunanlar bir kalemin yerini alacak olan

² <http://kizil Ahmet.brinkster.net/Konular/stokdegolcu.htm> (Erişim Tarihi: 20.02.2006)

maliyetin, uygun miktar olduğunu tartışırlar. Mevcut durumda işletmelerin muhasebe uygulamaları ile ilgili olarak çok fazla detaya girilmemesi önerilse de, netleştirmek için bazı noktalara temas etmek faydalı olur. Stoklardan bir mal çekildiğinde bu işletmelerin muhasebelelerinde tarihsel maliyet bağlamında değerlendirilir, stoklardan ürünlerin çekildiğinin bilinmesi gerekir. En çok bilinen varsayım FIFO'dur ki, FIFO'ya göre stoklar girdiği düzende çıkar. Mesela stoklar depolarda ortalama üç ay kalmışsa satılan her birimin fiyatı üç aylık kazancı içerecektir. Muhasebeciler için farklı nedenlerden dolayı bu istenmeyen bir durum olduğundan alternatif yöntem olan LIFO'ya başvurulur ki LIFO stoklardan çekilen bir mamul veya malzemenin son olarak girdiği yöntemdir. Bu, kalemlerin cari fiyatlardan değerlendirildiği anlamına gelir. Kayıt çok önemlidir, çünkü LIFO'da envantere kalan kalemler en uzun süredir orada olduğu varsayılan kalemlerdir. Envanter rapor haline dönüştürüldüğünde, bu varsayılan kalemler çekilmek için çok uzun süredir envantere duruyordur ve tarihsel maliyetleri kullanıldığında çok düşük fiyattan değerlendirilir. Muhasebecilikte kullanılan bir başka yöntem kalemlerin ağırlıklı ortalama fiyatlarla değerlendirildiği yöntemdir. Bu yöntem LIFO ile FIFO arasındaki bir fiyatta değerlendirme yapar. Son olarak yüksek enflasyon durumlarında NIFO'nun kullanılması önerilir. Bu yöntem mamul veya malzemeleri stoklardan yakın gelecekte olması beklenen bir fiyattan çekip değerlemeyi gerektirir³.

3.4. YENİ GİREN İLK ÇIKAR YÖNTEMİNİN UYGULAMA KOŞULLARI

Önceden de vurgulandığı üzere bu stok değerlendirme yöntemi yüksek enflasyonist dönemlerde kullanılabilir bir yöntemdir. Bunun temel nedeni, üretime gönderilecek olan hammadde ve

malzeme ile mevcut stokların dönemsonu değerinin hesaplanmasında sonradan girecek olan, başka bir ifade ile yeni girecek olan hammadde ve malzemenin maliyetini esas almasından kaynaklanmaktadır. Böylece stoklar sürekli en son cari piyasa fiyatı ile değerlendirilmektedir.

Ancak bu noktada belirtilmesi gereken önemli bir nokta da üretimin daha önceden alınmış ve sonradan gelecek olana göre daha düşük bir değere sahip hammadde ve malzeme (enflasyonist bir ortamda fiyatlar genel seviyesi sürekli bir artış içerisinde olduğu için önceden girenin fiyatının daha düşük olacağı göz önünde bulundurulmuştur) ile yapılmasına karşın, mamulün maliyetinin belirlenmesi esnasında yeni girecek olan hammadde ve malzeme fiyatının esas alınmasıdır.

Bu stok değerlendirme yönteminin kullanılabilmesi için gerekli koşullar şu şekilde sıralanabilir;

- Yüksek enflasyonun yaşandığı bir ekonomide kullanılabilir,
- Üretimin aksatılmadan devam ettiği bir işletmede kullanılabilir,
- Yöntemi kullanacak işletmenin anlaştığı bir tedarikçisi olmalıdır, çünkü işletmenin üretime göndereceği hammadde ve malzemenin bir sonraki giriş fiyatını bilmesi gerekmektedir. Bu da işletmenin sabit ve yakın bir ya da birkaç tedarikçi ile çalışmasını gerekli kılmaktadır.

Yeni giren ilk çıkar stok değerlendirme yönteminin kullanılması esnasında işletmeler bir takım güçlüklerle de karşılaşabilirler bunlar şu şekilde sıralanabilir;

- Yöntem enflasyonist dönemler için tavsiye edilmektedir bu nedenle bu yöntemden di-

³ <http://unstats.un.org/unsd/sna1993/toc/lev8.asp?L1=6&L2=4> (Erişim Tarihi: 20.02.2006)

ğer stok değerlendirme yöntemlerine geçiş esnasında bir takım güçlükler yaşanabilir,

- Enflasyonist dönemde talep daralırken, işletmenin sürekli üretim yapıp yapamayacağı ve/veya faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceği belirsizdir,
- Yöntemde işletmenin sürekli bir veya birkaç tedarikçiye ihtiyaç duyacağı belirtilmişti böyle bir tedarikçi bulup bulamayacağı ve/veya tedarikçilere aşırı bağımlılığı bir sorun oluşturabilir,
- Enflasyonist bir dönemde hem işletmenin hem de ona hammadde ve malzeme sağlayan tedarikçilerinin de ayakta kalması gerekmektedir.

Tüm bu anlatılanlara ilave olarak işletme ile tedarikçileri konusunda bir noktayı daha vurgulamanın önemli olacağı inancındayız. Anlatılanlardan işletmenin bir veya birkaç tedarikçiye bağlı olduğu gibi bir anlam çıkarılabilir. Ancak bura-

da vurgulanmak istenen nokta işletmenin gerek üretim sürecinin aksamaması için ve gerekse de optimal (ekonomik) sipariş miktarı⁴ açısından belirli tedarikçilerle çalışmasının sağlayacağı avantajlardır.

4. UYGULAMA

Çalışmamızın bu bölümünde oluşturacağımız bir örnek uygulamayı sırasıyla; Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi (HOMY), Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi (TOMY), İlk Giren İlk Çıkar (FIFO), Son Giren İlk Çıkar (LIFO) ve Yeni Giren İlk Çıkar (NIFO) stok değerlendirme yöntemlerine göre çözümlenerek elde edilen sonuçlar üzerinden bu beş yöntemin bir karşılaştırmasına yer verilecektir.

4.1. ÖRNEK

XYZ işletmesinde 05 Ocak-04Şubat 2006 üretim döneminde kullanılan (L) hammaddesine ilişkin hareketler şöyle gerçekleşmiştir;

<u>Tarih</u>	<u>Hareket</u>	<u>Miktar</u>	<u>Fiyat</u>
05.01.2006	Devir	5.000 Kg.	100.-YTL.
06.01.2006	Sevk	2.000 Kg.	
15.01.2006	Alım	3.000 Kg.	150.-YTL.
16.01.2006	Sevk	5.000 Kg.	
25.01.2006	Alım	9.000 Kg.	200.-YTL.
26.01.2006	Sevk	8.000 Kg.	
04.02.2006	Alım	3.000 Kg.	250.-YTL.

⁴ Ekonomik (Optimal) Sipariş Miktarı: Stoklarla ilgili maliyetlerin toplamını minimum kılacak sipariş miktarını ve sıklığını saptamak amacıyla güder. Ayrıntılı bilgi için bkz. Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Eylül 1999, s. 78.

Yukarıda verilen bilgilere dayalı olarak çözümü Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi (HOMY), Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi (TOMY), İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO), Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LIFO) ve Yeni Giren İlk Çıkar Yöntemi (NIFO)'ne göre sırayla çözeceğiz.

4.2. HAREKETLİ ORTALAMA MALİYET YÖNTEMİNE (HOMY) GÖRE ÇÖZÜM

Tablo-1. Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi Çözüm Tablosu.

Tarih	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
05.01.2006	5.000	100	500.000				5.000	100	500.000
06.01.2006				2.000	100	200.000	3.000	100	300.000
15.01.2006	3.000	150	450.000				6.000	125	750.000
16.01.2006				5.000	125	625.000	1.000	125	125.000
25.01.2006	9.000	200	1.800.000				10.000	192,50	1.925.000
26.01.2006				8.000	192,50	1.540.000	2.000	192,50	385.000
04.02.2006	3.000	250	750.000				5.000	227	1.135.000
TOPLAM	20.000		3.500.000	15.000		2.365.000	5.000	227	1.135.000

Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi'nin (HOMY) temel noktası her hammadde ve malzeme alımında yeni bir fiyat belirlenmesidir. Bua göre Tablo-1.'den de görüleceği üzere dört farklı birim fiyat hesaplanmıştır. Şöyleki;

05.01.2006 Devir için Birim Maliyet = 500.000.-YTL. / 5.000 Kg. = 100.-YTL/Kg.

15.01.2006 Alışı için Birim Maliyet = 750.000.-YTL. / 6.000 Kg. = 125.-YTL./Kg.

25.01.2006 Alışı için Birim Maliyet= 1.925.000.-YTL./10.000 Kg.= 192,50.-YTL./Kg.

04.02.2006 Alışı için Birim Maliyet= 1.135.000.-YTL. / 5.000 Kg.= 227.-YTL./Kg.

bulunur. Bu birim maliyetler hem üretime sevk edilen (L) hammaddesinin çıkış fiyatı hem de dönem-sonu stokta kalan stok için kullanılacaktır. Keza 227.-YTL./Kg. bu amaçla kullanılmıştır.

4.3. TARTILI ORTALAMA MALİYET YÖNTEMİNE (TOMY) GÖRE ÇÖZÜM**Tablo-2. Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi Çözüm Tablosu.**

Tarih	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
05.01.2006	5.000	100	500.000				5.000		
06.01.2006				2.000	100	350.000	3.000		
15.01.2006	3.000	150	450.000				6.000		
16.01.2006				5.000	175	875.000	1.000		
25.01.2006	9.000	200	1.800.000				10.000		
26.01.2006				8.000	175	1.400.000	2.000		
04.02.2006	3.000	250	750.000				5.000		
TOPLAM	20.000		3.500.000	15.000		2.625.000	5.000	175	875.000

Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi'nin (TOMY) özelliği ilgili üretim dönemine ait bir tek birim maliyet hesaplanması ve üretime sevk edilen tüm partilerde o dönem için hesaplanmış olan birim maliyetin kullanılmasıdır ki aynı birim maliyet dönemsonu stokların hesaplanmasında kullanılmaktadır. Örnek için dönemin ortalama birim maliyeti;

Dönemin Ortalama Birim Maliyeti= 3.500.000.-YTL / 20.000 Kg.= 175.-YTL./Kg.

olarak hesaplanmıştır. Bu birim maliyet Tablo-2.'den de görüleceği gibi gerek üretime sevk edilen parçaların çıkış fiyatı ve gerekse de dönemsonu stokların maliyetinin hesaplanmasında esas alınarak kullanılmaktadır.

4.4. İLK GİREN İLK ÇIKAR (FIFO) YÖNTEMİNE GÖRE ÇÖZÜM**Tablo-3. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi Çözüm Tablosu.**

Tarih	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
05.01.2006	5.000	100	500.000				5.000	100	500.000
06.01.2006				2.000	100	200.000	3.000	100	300.000
15.01.2006	3.000	150	450.000				3.000	100	300.000
							3.000	150	450.000
16.01.2006				3.000	100	300.000	1.000	150	150.000
				2.000	150	300.000			
25.01.2006	9.000	200	1.800.000				1.000	150	150.000
							9.000	200	1.800.000
26.01.2006				1.000	150	150.000	2.000	200	400.000
				7.000	200	1.400.000			
04.02.2006	3.000	250	750.000				2.000	200	400.000
							3.000	250	750.000
TOPLAM	20.000		3.500.000	15.000		2.350.000	5.000	175	1.150.000

İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi'nin (FIFO) özelliği gereği ambarlara ilk giren hammadde ve malzemeler ilk olarak üretime sevk edilmektedir. Bu temel mantığa göre oluşturulan çözüm Tablo-3.'de olduğu gibidir. Ancak hem bu tablonun doğruluğunu göstermek ve hem de miktar ve tutar dengesinin önemini vurgulamak adına (L) hammaddesinin miktar ve tutar dengesini gösteren hesaplama aşağıdaki gibidir:

	<u>Miktar Dengesi</u>	<u>Tutar Dengesi</u>
Dönembaşı Devreden	5.000 Kg.	500.000.-YTL.
Dönem İçi Alışlar	15.000 Kg.	3.000.000.-YTL.
Kullanılabilir Hammadde	20.000 Kg.	3.500.000.-YTL.
Üretimde Kullanılan (-)	(15.000 Kg.)	(2.350.000.-YTL.)
Dönemsonu Stok	5.000 Kg.	1.150.000.-YTL.

4.5. SON GİREN İLK ÇIKAR (LIFO) YÖNTEMİNE GÖRE ÇÖZÜM**Tablo-4. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi Çözüm Tablosu.**

Tarih	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
05.01.2006	5.000	100	500.000				5.000	100	500.000
06.01.2006				2.000	100	200.000	3.000	100	300.000
15.01.2006	3.000	150	450.000				3.000	100	300.000
							3.000	150	450.000
16.01.2006				3.000	150	450.000	1.000	100	100.000
				2.000	100	200.000			
25.01.2006	9.000	200	1.800.000				1.000	100	100.000
							9.000	200	1.800.000
26.01.2006				8.000	200	1.600.000	1.000	100	100.000
							1.000	200	200.000
04.02.2006	3.000	250	750.000				1.000	100	100.000
							1.000	200	200.000
							3.000	250	750.000
TOPLAM	20.000		3.500.000	15.000		2.450.000	5.000	175	1.050.000

Tablo-4.'de de görüldüğü üzere Son Giren İlk Çıkar Yöntemi'nde (LIFO) önemli olan ambarlara en son giren hammadde ve malzemelerin üretime en önce sevk edildiğidir. Bu yöntemde de (L) hammaddesinin miktar ve tutar dengesinin hesaplanmasını gösterecek olursak karşımıza aşağıda görülen miktar-tutar dengesi çıkacaktır.

	<u>Miktar Dengesi</u>	<u>Tutar Dengesi</u>
Dönembaşı Devreden	5.000 Kg.	500.000.-YTL.
Dönem İçi Alışlar	15.000 Kg.	3.000.000.-YTL.
Kullanılabilir Hammadde	20.000 Kg.	3.500.000.-YTL.
Üretimde Kullanılan (-)	(15.000 Kg.)	(2.450.000.-YTL.)
Dönemsonu Stok	5.000 Kg.	1.050.000.-YTL.

4.6. YENİ GİREN İLK ÇIKAR (NIFO) YÖNTEMİNE GÖRE ÇÖZÜM**Tablo-5. Yeni Giren İlk Çıkar Yöntemi Çözüm Tablosu.**

Tarih	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
05.01.2006	5.000	100	500.000				5.000		
06.01.2006				2.000	150	300.000	3.000		
15.01.2006	3.000	150	450.000				6.000		
16.01.2006				5.000	200	1.000.000	1.000		
25.01.2006	9.000	200	1.800.000				10.000		
26.01.2006				8.000	250	2.000.000	2.000		
04.02.2006	3.000	250	750.000				5.000		
TOPLAM	20.000		3.500.000	15.000		3.300.000	5.000	250	1.250.000

Yeni Giren İlk Çıkar Yöntemi'nde (NIFO) esas amaç işletmeyi yüksek enflasyonlu ortamda korumak olduğundan üretime sevk edilecek hammadde ve malzemenin birim maliyeti; mevcut giriş fiyatı, özel olarak hesaplanan bir giriş fiyatı (Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi'nde olduğu gibi) veya her hammadde ve malzeme alışında değişen bir birim maliyet-fiyat (Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi'nde olduğu gibi) yerine işletmeye daha sonra alınacak olan hammadde ve malzemenin cari piyasa fiyatı esas alınarak

hesaplanmaktadır. Tablo-5. incelendiğinde de görüleceği üzere sözkonusu çözüm tablosunda ve işlemde miktarsal bir denge varken (20.000 Kg. – 15.000 Kg. = 5.000 Kg.) tutarsal bir denge görülememektedir.

Bunun temel nedeni işletmenin zaten sözkonusu dönemsonu stoğunu da sonradan gelecek olan hammadde ve malzemenin cari piyasa fiyatı üzerinden değerlendirerek yeni döneme (5.000 Kg. * 250.-YTL. = 1.250.000.-YTL.) aktaracağıdır.

Tablo-6. Yöntemlerin Kıyaslanması.

(L) Hammaddesi	HOMY	TOMY	FIFI	LIFI	NIFO
Üretimde Kullanılan Maliyet	2.365.000.-YTL	2.625.000.-YTL	2.350.000.-YTL	2.450.000.-YTL	3.300.000.-YTL
Dönemsonu Stok Maliyeti	1.135.000.-YTL	875.000.-YTL	1.150.000.-YTL	1.050.000.-YTL	1.250.000.-YTL

Örnek uygulama sonuçları iki önemli nokta açısından (üretimde kullanılan hammaddenin maliyeti ve dönemsonu stok maliyeti) toplu olarak Tablo-6. görülmektedir. Tablo-6. incelendiğinde görüleceği üzere hem üretimde kullanılan hammadde maliyetini düşüren ve hem de dönemsonu stoğunu düşük gösteren bir yöntem mevcut değildir. Eğer işletme mamul satış fiyatının düşük olmasını istiyorsa (diğer üretim faktörleri ve aşamaları tüm yöntemlerde aynı olduğu kabul edilirse) üretimde kullanılan hammadde maliyetini enazlamak isteyecektir ki böyle bir durumda yeğlemesi gereken stok değerlendirme yöntemi FIFO'dur (2.350.000.-YTL.). Dönemsonu stok maliyetini enazlamak için ise seçilmesi gereken yöntem TOMY'dir (875.000.-YTL.). Ancak enflasyonist bir dönemde işletmenin kendisini sürekli değişen girdi fiyatlarına göre ayarlayabilmesi için kullanması gereken yöntem NIFO olacaktır (3.300.000.-YTL.). NIFO yönteminde görüldüğü üzere üretimde kullanılan hammaddenin maliyeti diğer tüm yöntemlere göre fark edilir bir oranda yüksektir. İşletme bu yöntem ile kendisini üretim için gerekli hammadde ve malzemenin piyasada değişen fiyatına göre garanti altına almış olmakla birlikte üretimde kullanılan hammadde ve malzemenin maliyetinin yüksekliğinin işletmenin mamul satış fiyatına yansıtacağı da göz ardı edilmemelidir. Bu enflasyonist dönemlerde dikkat edilmesi gereken nazik bir durumdur. Tüketiciler enflasyonist dönemde her ne kadar fiyatların sürekli artışına alışık ve bunu kabullenmiş olsalar da, tüketicilerin taleplerini kısıbabilecekleri de unutulmamalıdır.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışmada Yeni Giren İlk Çıkar Yöntemi (NIFO) tanıtılmaya ve diğer stok değerlendirme yöntemleri ile karşılaştırılmaya çalışılmıştır. Amacımız literatürde bulunan ancak üzerinde

çok fazlaca durulmamış olan bir stok değerlendirme yöntemini biraz daha tanıtabilmektir.

Bu amaçla verilen örnek hem bilinen ve uygulanan/uygulanmış stok değerlendirme yöntemlerine ve hem de Yeni Giren İlk Çıkar Yöntemi'ne (NIFO) göre çözümlenmiştir.

Çalışma içerisinde de değinildiği üzere Yeni Giren İlk Çıkar Stok Değerleme Yöntemi (NIFO) enflasyonun yüksek olduğu ve işletmenin üretimini sürdürebilmesi için hammadde ve malzeme girişlerine göre kendisini ayarlayabileceği bir yöntemdir. İşletme sürekli sonradan gelecek olan hammadde ve malzeme fiyatına göre üretimde hammadde ve malzeme sevk ettiği için üretimin aksamaması için kendisini enflasyonist etkinin girdi fiyatlarında meydana getireceği olumsuzluklara karşı korumuş olmaktadır. Ancak bunun en önemli dezavantajı ise üretimin düşük maliyetli hammadde ve malzeme ile yapılmış olmasına rağmen maliyetinin sonradan gelecek olan ve öncesine göre daha yüksek fiyatlı olacağı bilinen hammadde ve malzeme maliyetine göre hesaplanmasıdır. Bu durumda haliyle birim satış fiyatının yükseleceği anlamına gelmektedir.

Ayrıca yine; Yeni Giren İlk Çıkar Yöntemi'nde (NIFO) dönemsonu stoklarının dönemin son alış fiyatı üzerinden değerlendirilmesi, döneme ilişkin "Tutar Dengesi"nin sağlanamamasına neden olmaktadır.

Tüm bu anlatılanlar ışığı altında Yeni Giren İlk Çıkar Stok Değerleme Yöntemi (NIFO) diğer stok değerlendirme yöntemleri içerisinde varolup olası enflasyonist dönemlerde kullanılacak bir yöntem olarak durmaktadır. Tabii bu noktada şunu da hatırlatmakta fayda vardır ki, mevcut kanunlarımız bu yöntemin uygulanması konusunda herhangi bir düzenleme barındırmamaktadır.

KAYNAKÇA

- ALTUĞ, O. (2001), **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 450 s.
- BÜYÜKMİRZA, K. (2006), **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- CEMALCILAR, Ö. ve ÖNCE, S. (1999), **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1093, Eskişehir, 673 s.
- CİVELEK M. (2002), **Maliyet Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 632 s.
- FERRIS, K.R. (1998), "Accounting Dilemmas in Valuation Analysis", **Thunderbird, The American Graduate School of International Management**, pp. 1-34.
- GÜRSOY, C.T. (1999), **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 800 s.
- HATİBOĞLU, Z. (2000), **Temel Maliyet Muhasebesi**, Lebib Yalkım Yayınları, İstanbul, 200 s.
- KARTAL, A. (2000), **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi (I)**, Birlik Ofset Matbaacılık, Eskişehir, 247 s.
- KARTAL, A., SEVİM, A., GÜNDÜZ, H.E. ve BANAR, K. (2003), **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1524, Eskişehir, 386 s.
- KÜÇÜKSAVAŞ, N. (2002), **Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 650 s.
- SAVCI, M. (1999), **Maliyet Muhasebesine Giriş**, Akademi Yayınevi, Rize, 302 s.
- URAGUN, M. (1993), **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**, Yetkin Basımevi, Ankara, 772 s.
- ÜSTÜN, R. (1994), **Maliyet Muhasebesi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 456 s.
- <http://kizilahmet.brinkster.net/Konular/stokdegolcu.htm> (Erişim Tarihi: 20.02.2006).
- <http://unstats.un.org/unsd/sna1993/tocLev8.asp?L1=6&L2=4> (Erişim Tarihi: 20.02.2006).