

T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

T. C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

GELİRİN ÖLÇÜLMESİNDE STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ VE BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Yüksek Lisans Tezi

Seval KARDEŞ

Eskişehir, 1987

Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphane

İ Ç İ N D E K İ L E R

TABLOLAR.....	VI
GİRİŞ.....	1

B i r i n c i B ö l ü m

G E L İ R İ N Ö L Ç Ü L M E S İ V E S T O K L A R

I. <u>HASILAT VE GİDERLERİN KARŞILAŞTIRILMASI YOLU İLE GELİRİN BELİRLENMESİ.....</u>	4
A. HASILAT VE GİDER ARASINDAKİ İLİŞKİ.....	8
B. HASILAT VE SATIŞ MALİYETİ İLİŞKİSİ.....	14
II. <u>SATIŞ MALİYETİNİN OLUŞUMU.....</u>	17
A. ALIŞLARIN MALİYETİ.....	17
B. ÜRETİM MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİ.....	19
1. <u>Üretime Verilen Hammadde ve Malzemenin Değerlenmesi.....</u>	20

2. <u>Üretim Maliyetlerine Giren</u>	
<u>Diğer Unsurlar</u>	28
C. SATIŞ MALİYETİNİN BELİRLENMESİNDE	
STOK DEĞERLEMELERİ.....	31
III. <u>STOK DEĞERLEMESİNDE KULLANILAN</u>	
<u>YÖNTEMLER</u>	33

İ k i n c i B ö l ü m

K I L I Ç O Ğ L U T O P R A K
S A N A Y İ İ V E T İ C A R E T İ
A N O N İ M Ş İ R K E T İ N D E
S T O K D E Ğ E R L E M E S İ V E
G E L İ R İ N Ö L Ç Ü L M E S İ

B i r i n c i K ı s ı m

K I L I Ç O Ğ L U T O P R A K
S A N A Y İ İ V E T İ C A R E T İ
A N O N İ M Ş İ R K E T İ N D E
O R T A L A M A M A L İ Y E T
Y Ö N T E M İ İ L E S T O K L A R I N
D E Ğ E R L E N M E S İ V E
G E L İ R İ N Ö L Ç Ü L M E S İ

I. <u>İŞLETMENİN TANIMI</u>	39
II. <u>İŞLETMEDE ÜRETİLEN MALLAR VE HAMMADDE</u> <u>TÜRLERİ</u>	40
III. <u>MALİYETLERİN OLUŞUM NOKTALARI</u>	41
A. ALIŞLARIN MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİ.....	41

B. ALIŞ MALİYETLERİNİN ORTALAMA MALİYET YÖNTEMİ İLE ÜRETİM MALİYETLERİNE YÜKLENMESİ.....	42
C. DÖNEM GİDERİNİN STOK MALİYETİNE DÖNÜŞMESİ.....	44
1. <u>Satış Maliyetinin Ortalama Maliyet Yöntemiyle Belirlenmesi.....</u>	46
2. <u>Fireler ve Satıcı İskontolarının Dikkate Alınması.....</u>	51
D. NET HASILAT VE SATILAN MALIN MALİYETİNİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	52

İ k i n c i K ı s ı m

ENFLASYONİST ORTAMDA GEÇERLİLİĞİ OLAN LİFO (SON GİREN İLK ÇIKAR) YÖNTEMİNİN KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNE UYGULANMASI

I. <u>ENFLASYONİST ORTAMDA LİFO YÖNTEMİ KULLANMANIN GEREKLİLİĞİ.....</u>	55
II. <u>LİFO YÖNTEMİNİN KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNE UYGULANMASI.....</u>	57
A. ALIŞ MALİYETLERİNİN ÜRETİM MALİYETİNE LİFO YÖNTEMİ ARACILIĞI İLE YÜKLENMESİ.....	57

B. SATIŞ MALİYETİNİN LİFO YÖNTEMİ İLE BELİRLENMESİ.....	58
III. <u>LİFO YÖNTEMİYLE BELİRLENEN STOK</u> <u>MALİYETİNİN NET HASILATLA</u> <u>KARŞILAŞTIRILMASI</u>	60

Ü ç ü n c ü B ö l ü m

DEĞERLEME SONUÇLARININ
HER İKİ YÖNTEME
GÖRE GELİRİN
ÖLÇÜLMESİ AÇISINDAN
KARŞILAŞTIRMASI

SONUÇ.....	67
EKLER.....	70
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	127

T A B L O L A R

<u>Tablo</u>		<u>Sayfa</u>
1	KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ A.Ş.'NİN 1985 YILINA İLİŞKİN ÜRETİM GİDERLERİNİN DAĞITIMINI GÖSTEREN TABLO..	47
2	KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNİN 1985 YILINA İLİŞKİN ORTALAMA MALİYET YÖNTEMİNE GÖRE BELİRLENMİŞ ORTALAMA BİRİM MALİYETLERİNİ GÖSTEREN TABLO.....	48
3	SATIŞ MALİYETİ TABLOSU.....	50
4	KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ A.Ş.'NİN 1.1.1985/31.12.1985 DÖNEMİNE AİT GELİR TABLOSUNUN BRÜT SATIŞ KÂRI BÖLÜMÜ.....	54
5	İŞLETMENİN 1985 YILINA İLİŞKİN LİFO YÖNTEMİNE GÖRE DÜZENLENMİŞ SATIŞ MALİYETİ TABLOSU.....	60

6	KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ A.Ş.'NİN 1.1.1985/31.12.1985 DÖNEMİNİN GELİR TABLOSUNUN BRÜT SATIŞ KÂRI BÖLÜMÜ.....	62
7	KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ A.Ş.'NİN 1985 YILINA İLİŞKİN ORTALAMA MALİYET VE LİFO YÖNTEMİNE GÖRE ELDE EDİLEN BRÜT SATIŞ KÂRININ KARŞILAŞTIRIL- MASINI GÖSTEREN TABLO.....	64

G İ R İ Ş

İşletmelerde gelirin gerçek olarak ölçülmesi, son yıllarda önem kazanan konulardan birisidir. İşletmeler açısından gelirin ölçülmesinde değişen fiyat düzeyleri sorun yaratmaktadır. Değişen fiyat düzeyleri stokları etkileyerek işletmenin gelirinin yanlış ölçülmesine neden olur. Bundan dolayı da işletmelerdeki stokların değerlendirilmesinde kullanılan stok değerlendirme yöntemleri önem kazanmaktadır. Yapılan bu çalışmada gelirin ölçülmesinde stok değerlendirme yöntemlerinin kullanılması üretim işletmeleri açısından ele alınmaya çalışılmıştır. Üretim işletmelerinin bilançolarına bakılacak olursa, aktif kısmındaki stok kaleminin yekun olarak önemli bir yer tuttuğu görülebilir. Bu nedenle de stok kalemi üretim işletmelerinde enflasyondan en çok etkilenen kalemlerden biri durumundadır. Bir üretim işletmesi hammadde ve malzeme stoklarına, mamul ve yarı mamul stoklarına farklı stok değerlendirme yöntemleri uygulayacak olursa sonuçta değişik gelir tutarları elde edebilir. İşte yapılan bu çalışmada, üretim işletmelerinin stok değerlendirme yöntemlerinden enflasyonist ortamda geçerliliği olan LİFO yöntemini

uygulamaları sonucunda işletmelerin gerçek gelirlerini belirleyebilecekleri açıklanmaktadır. Ayrıca bir üretim işletmesinin gerçek gelirini belirlemede LİFO yöntemini kullanmasının önemi ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bu çalışma Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketinde yapılacak olan uygulama ile desteklenecektir.

Yapılacak olan bu çalışma yukarıda belirtilen amaç doğrultusunda üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, "Gelirin Ölçülmesi ve Stoklar" başlığı altında hasılat, gider, ve satılan malın maliyeti ilişkisi ele alındıktan sonra satışların maliyetini oluşturan unsurlar incelenmiştir. Daha sonra ise hammadde ve malzeme stoklarının, mamul ve yarı mamul stoklarının değerlendirilmesinde kullanılan stok değerlendirme yöntemleri açıklanmıştır.

İkinci bölüm uygulamaya dayalı olarak iki kısımdan oluşmuştur. Birinci kısımda, Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketinde hammadde ve malzeme stoklarının, mamul ve yarı mamul stoklarının değerlendirilmesinde şu anda kullanılan ortalama maliyet yöntemi açıklanmıştır. İşletmede şu anda kullanılan ortalama maliyeti ve brüt satış kârının elde edilişi gösterilmiştir. İkinci kısımda ise, uygulama yapılan işletmenin hammadde ve malzeme, yarı mamul ve mamul stoklarına LİFO yöntemi uygulanmıştır. Bu uygulama sonucu işletmenin gerçek satılan malının maliyeti ve brüt satış kârı elde edilmiştir.

Üçüncü bölümde ise, Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketine uygulanan ortalama maliyetle stok değerlendirme yöntemi ve LİFO stok değerlendirme yönteminden elde edilen sonuçlar karşılaştırılmıştır.

Bu karşılaştırma neticesinde iki yöntemin gelir açısından aralarında oluşan fark ortaya konulmuştur.

Sonuçta; konunun genel bir değerlendirilmesi yapılarak LİFO yönteminin üretim işletmeleri için önerilen bir yöntem olduğu vurgulanmış ve çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

B i r i n c i B ö l ü m

G E L İ R İ N Ö L Ç Ü L M E S İ V E S T O K L A R

I. HASILAT VE GİDERLERİN KARŞILAŞTIRILMASI YOLU İLE GELİRİN BELİRLENMESİ

İşletmelerin gelirlerinin ölçülmesinde hasılat ve giderler önemli bir rol oynar. Gelir, işletmenin öz sermayesinde belirli bir iktisadi faaliyet sonunda meydana gelen artıştır(1). Bu artış söz konusu faaliyet boyunca elde edilen gelirlerle, faaliyetleri sürdürdürebilmek için öz sermayeden yapılan ödemelerin farkına eşittir. Diğer bir anlatımla işletmenin faaliyetinden dolayı elde ettiği hasılat ile yaptığı faaliyete ilişkin olarak oluşan giderlerin arasındaki farktır.

İşletmede yöneticinin faaliyetlerinin ölçülmesinde bir araç olarak gelirin gerçek olarak bilinmesi

(1) Zeyyat HATİPOLU-Cudi Tuncer GÜRSOY, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Bilmer Basımevi, (İstanbul-1979), s.21.

önemlidir(2). Gelirin gerçek olarak ölçülmesi dönemsellik kavramı ve bu kavrama dayalı olarak prensiplerin izlenmesini gerektirir. Eğer gelir doğru olarak ölçülmezse ortakların işletmeden ayrılma kararı almalarına sebep olur. Bu bakımdan gelirin ölçülmesi bir tür amaca ulaşma derecesinin ölçülmesi olmakta ve önem taşımaktadır.

Genelde işletmeler gelirlerini iki farklı şekilde ölçmektedirler. Birinci şekilde, hesap dönemi sonucunun, dönem sonundaki öz varlıklar ile dönem başındaki öz varlıklar arasındaki farkı olarak belirlenir. İkinci şekilde ise, hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile o dönem içinde yapılan giderler arasındaki farktır(3).

Konu başlığı açısından yukarıda açıklanan gelirin ölçülme şekillerinden ikinci olarak yapılan ölçme şekli esas kabul edilecektir. Gelirin ölçülmesi işlemi, işletmeye giren ve işletmeden çıkan iki zıt değer akımının karşılaştırılmasıdır. Bu işlem hasılatın dönemlerle ilişkilendirilmesi ile başlar. Belli bir döneme ait gelirin tespiti işlemi bu iki zıt değer akımının dönemsel olarak karşılaştırılması sonucu yapılır. Bu açıklamada geçen değer kavramı muhasebe yönünden şu şekilde izah edilebilir. Değer; muhasebede ve mali tablolarda ilgili unsurun, ona uygulanabilen muhasebe prensip ve kurallarına uygun olarak kayıt, hesap,

-
- (2) Arthur W. HOLMES-Gilbert P. MAYNARD-James Don EDWARD-Robert A. MEIER, Elementary Accounting, Richard D. Irwin Inc., Homewood, (Illinois-1962), s.23.
- (3) Rüştü ERİMEZ, Değerleme ve Mali Tablolar, Üçer Matbaacılık, (İstanbul-1975), s.320.

defter ve mali tablolarında belirtildiği para miktarıdır(4). Ayrıca gelirin ölçülmesinde yalnız belli bir döneme ait olduğu kabul edilen hasılat tutarını tespit etmekle yetinmeyip, bu tespitin gerçek olması içinde indirilmesi gereken ilgili giderlerin ayırt edilmesi şarttır.

Bir kalıntı olan gelirin hesaplanması ilgili unsurların her birinin tespiti sırasında uygulanan prensiplere dayanmaktadır. Dönemsel gelirin hesaplanmasında işletmenin sürekli olarak faaliyette bulunacağı düşünülür. Bu düşünce doğrultusunda, gelirin ölçülmesinde tasfiye değerlerinin düşülmesine ihtiyaç yoktur.

O halde gelirin ölçülmesi şu şekilde tanımlanabilir. Gelirin ölçülmesi bir dönem içinde ne tutarda gelir tahakkuk ettiğini, ne kadar maliyetin dönem gideri olduğunu ve gelecek dönemlerle ilgili maliyet kalıntılarının tutarlarını doğru olarak belirten bir işlemdir(5).

Burada gelirin ölçülmesi konusu üretim işletmeleri açısından ele alınacaktır. Üretim işletmelerinde gelirin ölçülmesi, ticaret işletmelerine göre çok daha zordur. Çünkü üretim işletmelerinde gelirin ölçülmesi satışlardan, satılan malın maliyeti ve dönem giderlerini indirmek suretiyle yapılmaktadır. Bu nedenle de üretim işletmelerinde satılan malın maliyetini hesaplamak ticaret işletmelerine nazaran daha zordur(6).

(4) DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, Terimler ve Açıklamalar, Milli Eğitim Basımevi, (İstanbul-1970), s.21.

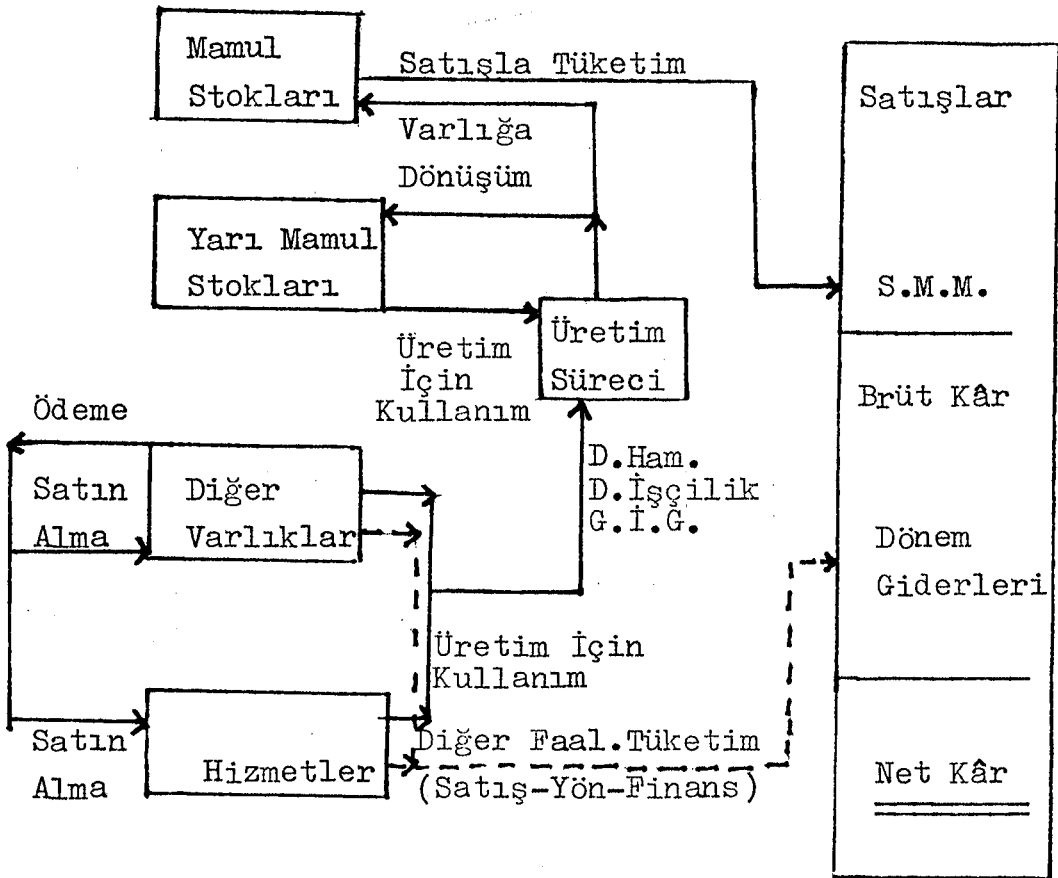
(5) DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Milli Eğitim Basımevi, (İstanbul-1973), s.20.

(6) HATİPOĞLU-GÜRSOY, s.28.

Üretim işletmeleri, sattıkları mamulu kendileri ürettikleri için hangi hizmet ve varlıkların satılan malın maliyetini oluşturacağını hangilerinin ise dönem gideri kabul edileceğini tespit etmek zorundadırlar. Üretim işletmelerinin, yapılan giderlerden hangilerinin üretim gideri hangilerinin ise dönem gideri olarak kabul edecekleri daha ileriki konularda ele alınacaktır. Bununla beraber üretim işletmelerinde gelirin belirlenmesi aşağıdaki şekil yardımı ile gösterilebilir(7).

Şekil 1

ÜRETİM İŞLETMESİNDE GELİRİN ÖLÇÜLMESİNİN GÖSTERİMİ



Buraya kadar yapılan açıklamalarda gelirin ölçülmesi konusunda genel bilgiler verilmiştir. Bundan sonra ise gelirin ölçülmesinde önemli rol oynayan hasılat ve gider kavramlarının açıklaması yapılacaktır.

A. HASILAT VE GİDER ARASINDAKİ İLİŞKİ

İşletmeler açısından gelirin ölçülmesinde önemli rol oynayan iki kavramdan biri hasılattır. Hasılat kavramı üzerine yapılan tanımlardan birkaçı şöyledir;

"Hasılat, genellikle bir varlık veya hizmet satışının tamamlandığı veya faiz, kira vb.'nin kazanıldığı anda ortaya çıkan, hak edilen tutardır(8).

"Hasılat, pasifte bir artış meydana getirmeksizin aktifte meydana gelen artışları veya aktifte bir azalma olmaksızın pasifteki azalışlardır(9).

"Hasılat, mal ve hizmet satışı sonucu meydana gelen ve satılan mal ve hizmet karşılığında alıcılara yükletilen mükellefiyetlerdir(10)".

Bu üç hasılat tanımından birincisi hasılat konusunun açıklanmasında esas olarak alınacak ve bu doğrultuda açıklamalar yapılacaktır.

Gelirin ölçülmesinde en önemli rolü oynayan kavramlardan biri de hasılat kavramıdır. Hasılat, gelir tablosundaki sınıflandırmaya göre iki şekilde

(8) Sabri BEKTÖRE-Yılmaz BENLİGİRAY, Envanter ve Bilanço, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No:26, (Eskişehir-1986), s.35.

(9) ERİMEZ, s.321.

(10) D.P.T., Muhasebenin Temel....., s.10.

gruplandırılmıştır. Bu gruplandırma şu şekilde yapılmaktadır(11);

- Faaliyet hasılatı (İşletmenin ana faaliyet konusuna giren mal ve hizmetlerin satışından elde edilen hasılattır.)
- Faaliyet dışı hasılat

Gelir tablosunda yapılan bu sınıflandırmaya göre faaliyet hasılatından satış iadeleri, satış iskontoları ve satış giderleri ile ayrıca satılan malın maliyeti gibi giderler indirilmektedir fakat faaliyet hasılatından faaliyet dışı giderler indirilmez(12).

Faaliyet hasılatı, mal ve hizmet satışından sağlanan brüt satış kârıdır diye tanımlanabilir. Brüt satış kârı, işletmenin sattığı mal ve hizmetlerin satış bedeli ile maliyet bedeli arasındaki olumlu farktır. Fakat bazı durumlarda satış tutarı satılan mal ve hizmetin maliyet bedelinin altında olabilir, o zaman ise satış kârı yerine satış zararı söz konusu olur. Satış zararı ise tüketilen varlıklar olarak gelir tablosunda giderler arasında yer alır.

Hizmet işletmelerinde de hizmet satışından doğan kârlar ve zararlar üretim işletmelerinde olduğu gibi belirlenir. Mal ve hizmet satışından doğan kârların belirlenmesinde şu üç nokta gözönünde tutulmalıdır(13);

(11) D.P.T., Muhasebenin Temel....., s.8.

(12) Sabri BEKTÖRÜ-Ferruh ÇÖMLEKÇİ, Mali Tablolar Analizi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:220/143, (Eskişehir-1980), s.21.

(13) BEKTÖRE-ÇÖMLEKÇİ, s.28; ERİMEZ, s.323.

- Malın satış tutarı
- Satış iade ve indirimleri, satış giderleri
- Satılan malın maliyeti

Malın satış tutarından satış iadeleri, satış iskontoları ve satış giderleri düşülmek suretiyle net satışlar bulunur. Net satışlardan da satılan malın maliyeti indirildiğinde brüt satış kârı belirlenir. Net satışlar ile satılan malın maliyeti arasındaki fark ne derece net satışlar lehine büyük çıkarsa işletme için o kadar iyidir. Çünkü işletmenin katlandığı diğer gider ve zararlar çıktıktan sonra hasıllattan elde kalan işletmenin lehine bir durum ortaya koyar(14).

Gelir tablosunda yapılan gruplandırmaya göre ikinci grup ise faaliyet dışı hasıllattır. Faaliyet dışı hasılat, faaliyet halindeki bir işletmenin faaliyet sırasında ana uğraş konusu dışında kalan işlemlerden sağladığı hasıllattır. İşte elde edilen bu hasıllata faaliyet dışı hasılat denmektedir(15). Faaliyet dışı hasıllatın kapsamına, alınan faizler ve kasa iskontoları, geçici yatırımlar satış kârı, kira gelirleri, iştiraklerden sağlanan kârlar, kullanılmayan veya hurdaya çıkarılmış aktiflerin satışından elde edilen kârlar ve önceki dönemlere gider yazılıp cari yılda kâra aktarılmış olan hususlar girer(16). Bu grup hasıllat gelir tablosunun net kâr bölümünde faaliyet kârına

(14) BEKTÖRE-BENLİGİRAY, s.36.

(15) Sabahattin SERTOĞLU, Envanter Uygulama ve Muhasebe Raporlarının Yorumu, Kalite Matbaası, (Ankara-1976), s.243.

(16) BEKTÖRE-ÇÖMLEKÇİ, s.25.

eklenmek suretiyle dikkate alınır(17).

Şimdiye kadar yapılan açıklamalarda gelirin ölçülmesinde rol oynayan iki zıt değerden hasılat tanımlanarak açıklanılmaya çalışılmıştır.

Gelirin ölçülmesinde önemli rol oynayan ikinci etken gider kavramıdır.

Gider kavramı üzerine yapılan birkaç tanım ise şöyledir;

"Gider, belli bir dönemin hasılatının elde edilmesi yolunda tüketilmiş maliyetler(aktiflerdir)dir(18).

"Gider, karşılığında aktif bir eleman elde edilmeyen harcamalardır(19).

"Gider, mal ve hizmet amacı ile katlanılan fedakarlıklardır(20)."

Bu üç çeşit gider tanımından birinci olarak yapılan tanım ele alınacak ve bu doğrultuda açıklamalar yapılacaktır. Giderler çeşitli amaçlara göre sınıflandırılmaktadır. Bu amaçlar, dönem giderinin bulunması için hasılatın giderlerle karşılaştırılması, maliyetlerin karşılaştırılması, bütçeleme ve planlama gibi hususlardır. Gider çeşitli muhasebe tekniğine göre

(17) Özgül CEMALCILAR, Genel Muhasebe Teknik, İlkeler ve Uygulama, Cem Ofset A.Ş., (İstanbul-1982), s.26; BEKTÖRE-ÇÖMLEKÇİ, s.28; ERİMEZ, s.361.

(18) BEKTÖRE-BENLİGİRAY, s.36.

(19) ERİMEZ, s.326.

(20) Mahzar HİÇŞAŞMAZ, Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Yayın No: 20, (Ankara-1970), s.201.

4'e ayrılırlar. Bunlar sırası ile(21);

- Maliyet giderleri(satılan malın maliyeti)
- Genel idare giderleri
- Genel satış giderleri
- Diğer giderler'dir.

Bu gider çeşitlerinden birincisi olan maliyet giderleri, satın alınan ya da üretilen mal veya hizmetlerin maliyet bedeline eklenen giderlerdir. Genel idare giderleri ise satın alınan veya üretilen malların maliyeti ile doğrudan doğruya ilgili olmayan fakat işletmenin faaliyeti için gerekli olan giderlerdir. Genel satış giderleri, satışlar ve satılan malın alıcıya teslimi ile doğrudan ilgili olan giderlerdir. Sonuncu gider çeşidi ise diğer giderler adı altında faiz ve komisyon giderleri ve yatırım giderlerini kapsamaktadır. Burada yapılan tanımlamalar hakkında geniş bilgi için Rüştü Erimez'in kitabına ve açık öğretimin genel muhasebe fasikülüne bakılabılır(22).

Hasılat ve gider arasındaki ilişkiyi kurabilmek için önce hasılat ve gider kavramları tanımlanmıştır. Şimdi ise bu tanımlamalardan faydalanılarak hasılat ve gider arasındaki ilişki ortaya konacaktır.

Hasılat ile gider arasındaki ilişki şu şekilde açıklanabilir;

İşletmenin gelirinin ölçülebilmesi için iki yoldan biri olan hasılat ve gider arasındaki farkın

(21) ERİMEZ, s.326; Fevzi SÜRMEİ-Yılmaz BENLİĞİRAY, Genel Muhasebe, Açıköğretim Fakültesi, Yayın No: 174, (Eskişehir-1986), s.315.

(22) ERİMEZ, s.327; SÜRMEİ-BENLİĞİRAY, s.317.

alınmasının yeterli olabileceği belirtilmiştir. Durum böyle olunca önce gelirin tanımlanması yerinde olacaktır. Muhasebe açısından gelir ve kâr kavramları arasında fark yoktur. Her iki kavramda birbirlerinin yerine kullanılabilirler. Bu nedenle gelir(yada kâr) şu şekilde tanımlanabilir; Gelir(kâr), kısmen net yada net kavramlarını kapsar ve satış maliyetlerinin, diğer giderler ve zararların veya bunlardan bazılarının hasıllattan veya işletme hasıllatından indirilmesi sonucu elde edilen tutarı gösterir(23). Bundanda anlaşılacağı üzere işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için katlandığı fedakarlıkların karşılığı olarak elde edilen hasılat ve giderler arasındaki farktır denilebilir. Yapılan bu açıklamaya dayanılarak bir an için yıl içinde katlanılan zararlar ve ödenilen vergiler yok sayılacak olursa bu ifade matematiksel olarak şöyle formüle edilebilir(24);

$$\text{GELİR(KÂR)} = \text{HASILAT} - \text{GİDERLER}$$

Muhasebede ortaya çıkan bu fark ya nakit esasına göre yada tahakkuk esasına göre tayin edilir. Gelirin ölçülmesinde basit bir uygulama şekli olan nakit esastaki fark gelir sayılır. Bu tür bir hesaplamada her para hareketi tahsil ve ödeme işleminin yapıldığı döneme maledilir. Bu durumda ise tahsil veya ödemenin ortaya çıkmasına neden olan olayın diğer dönemlerle bağlantısı olup olmadığına bakılmamaktadır. Bundan dolayıda unsurlarını inceden inceye tahsil edilmesinin

(23) D.P.T. Terimler...., s.35.

(24) Sabahattin ÖZSARAÇ, Envanter Bilanço ve Gelir Tablosu, Kalite Matbaası, (Ankara-1980), s.150; Yılmaz BENLİGİRAY, "Muhasebede ve Ekonomide İşletme Geliri-Kârı", ESKİŞEHİR İKTİSADI VE İDARI BİLİMLER AKADEMİSİ DERGİSİ, C.15, S.2, (Haziran-1979), s.39.

gereği olmadığını ortaya koyar. Açıklaması yapılan nakit esasına karşın tahakkuk esasında ise durum tam tersidir.

Tahakkuk esasında gider kavramı tam anlamıyla açıklanmadığı takdirde dönemin gelirini(kârını) hesaplamak ve ölçmek imkansızlaşır. Çünkü tahakkuk esasında gider kavramı belli bir hesap döneminin kesin ve nihai kullanışları, hasılat kavramında aynı döneme ilişkin kesin ve nihai kaynak unsurlarını ifade etmektedir. Başka bir deyişle tahakkuk esasında fiilen yapılan ödeme ve tahsil işlemlerine bakılmaksızın her kıymet hareketi olduğu dönem itibariyle o dönemin gideri yada hasılatı durumuna gelir. Bu durumda ise gider ve hasılat ait olduğu dönem itibariyle dikkate alınır. Ayrıca aralarında oluşan olumlu farkta o dönemin geliri(kârı) haline gelmiş olur. Bu duruma göre tahakkuk esasına dayanan muhasebede ödeme işlemleri sonucu giderin meydana gelişi, tahsilat işlemi sonucu ile de hasılatın meydana gelişi arasında oluşan belli bir zaman aralığının yer almış olması önemli bir noktadır. Muhasebe kayıtlarında ödeme, tahakkuk yada borçlanma yolu ile oluşan giderlerden hangilerinin bilanço hesaplarını hangilerinin ise sonuç hesaplarını ilgilendireceğinin belirlenmesi gerekir. Çünkü sonuç hesapları kapsamında yer alan giderlerin ne ölçüde net kâr ve zararı etkilediğinin ortaya konması gerekmektedir.

B. HASILAT VE SATIŞ MALİYETİ İLİŞKİSİ

Satışların maliyetinin belirlenmesi işletmeler açısından büyük önem taşıyan bir işlemdir. İşletmeler açısından satışların maliyetinin belirlenmesi işlemi, bilanço ve gelir tablolarından mali analiz tablolarına, stokların değerlendirilmesinden, kâr-satış maliyeti ilişkilerine değin tüm karşılaştırma analiz ve faaliyet

'sonuçlarında geçerli bir kaynak olarak değerlendirilmesi gibi önemli yararlar sağlar(25).

Satışların maliyeti kavramı geniş bir kavramdır. Bu kavram içine gerçekleşen giderler, bütçe, standart ve öngörülen giderler arasındaki olumlu yada olumsuz sapmalar, dönemiçinde öngörülen değer düşüklükleri ve sayım farkları, satışları yapılan mal ve hizmetlerin stoklarda hangi maliyetle değerlendirilmesi gereğinin belirlenmesi konuları girer. Ayrıca mal ve hizmetlerin maliyetleriyle doğrudan ilgili olmakla beraber satışların maliyetine kaydedilecek olan dönem satış hasılatıyla karşılaştırılan dağıtılmayan giderlerde satışların mayitenini önemli ölçüde oluşturmaktadırlar.

Satışların maliyetinin işletmeye sağladığı yararlar ve kapsamına nelerin girdiğine kısaca değindikten sonra tanımı şu şekilde yapılır; Belli bir muhasebe döneminde müşterilere devredilen mal ve hizmetlerin üretimi veya satın alınması için yapılan giderlerin tümüne satışların maliyeti denir(26).

İşletmeler açısından satışların maliyetinin iki fonksiyonu vardır(27). Bu fonksiyonlardan birincisi, alıcıları devir edilen mal ve hizmetlerin stoklarda hangi maliyetle değerlendirildiğini hesaplamak ve dönemin satış hasılatıyla giderler toplamından kalan stoklarını değerlendirmektedir. Diğerisi ise belirli bir dönem içinde yapılan satışlardan gayri safi satış hasılatını

(25) Mehmet URAGUN, İşletme(Maliyet) Muhasebesi, Mars Matbaası, (Ankara-1978), s.467.

(26) D.P.T., Terimler, s.69.

(27) URAGUN, s.468.

bulmaktır. Satış maliyeti fonksiyonlarından birinci fonksiyonda bahsedilen tükenmiş giderlerin tanımı şu şekilde yapılabilir; tükenmiş gider, gelecekte sağlanan hasılatla ilgisi olmayan ve bu sebepten içinde bulunulan dönem hasılatından indirilen veya işletmede alıkonulan kârların hesabına geçirilen giderlerdir(28).

Satışların maliyeti ile hasılat arasında çok yakın bir ilişki vardır. Gelir tablosunda satışların maliyeti ile hasılat arasındaki ilişki daha belirgin bir şekilde görülebilir. Satış yapılan malların maliyeti satış hasılatından indirildiğinde brüt satış kârı elde edilir. Bundan başka satışların maliyeti ile stoklar ve kâr arasında fonksiyonel bir ilişki vardır. Bu ilişki şu şekilde ortaya konmamaktadır. Eğer stokların miktarı arttığında satışların maliyeti azalıyorsa işletmenin gelirinde bir artma görülür. Fakat stokların miktarı azalıyor ise satışların maliyetinde artış olur ve işletmenin gelirinde azalma olur. Başka bir deyişle stokların miktarı ile satışların maliyeti arasında ters, gelir ile satışların maliyeti arasında ise doğru orantılı bir ilişki söz konusudur.

Satışların maliyetinin hesaplanması ticaret ve üretim işletmeleri açısından farklılıklar gösterir(29). Ticaret ve üretim işletmeleri arasındaki bu farklılık ise ticaret işletmesinin mal alım satım yapması, üretim işletmesinin ise mal üretip, ürettiği malı satması işleminden ileri gelmektedir.

Üretim işletmelerinde satışların maliyetinin

(28) D.P.T., Terimler....., s.79.

(29) Ahmet Hayri DURMUŞ, Mali Tablolar Analizi, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Yayın No: 358-591, (İstanbul-1981), s.95.

hesaplanması için şöyle bir satışların maliyeti tablosu düzenlenebilir(30);

Şekil 2

SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU

SATILAN MALIN MALİYETİ.....	XXXX	
Dönembası Stoku.....	XXX	
Dönemiçi Üretim.....	+ XXX	
	XXXX	
Dönemsonu Stoku.....	- XXX	
		XXXX
SATIŞ GİDERLERİ TOPLAMI.....		XXXX
YÖNETİM GİDERLERİ TOPLAMI.....		<u>XXXX</u>
SATIŞLARIN MALİYETİ.....		<u>XXXXX</u>

II. SATIŞ MALİYETİNİN OLUŞUMU

A. ALIŞLARIN MALİYETİ

Satışların maliyetini oluşturan etkenlerden biri de alış maliyetleridir. Alış maliyeti kapsamına hammadde ve malzeme alışlarına ait faturaları, ulaştırma ve sigorta gibi maliyetleri, ithal konusu hammadde ve malzeme için gümrük resimleri ve gümrükleme maliyetleri girer(31). Aynı zamanda hammadde ve malzemenin maliyetine yüklenir ve ambara girişler, üretime gönderilişler bu maliyet üzerinden yapılır. Alınan hammadde ve malzeme tek bir çeşit ise bunun birim

(30) DURMUŞ, s.98.

(31) Nasuhî BURSAL, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, Sermet Matbaası, (İstanbul-1980), s.117.

' maliyetini bulmak kolay olmaktadır. Fakat alınan hammadde ve malzeme birden fazla çeşit ise bu çeşitler için ortak bir alış maliyeti olacağından basit bir maliyet dağıtımı yapılarak alış maliyetleri hammadde ve malzemeye yüklenmektedir. Bu gibi durumlarda kullanılan yöntem ortak alış maliyetlerinin hammaddenin ve malzemenin miktarına veya alış tutarına oranlı olarak yüklenmesi şeklinde yapılmaktadır.

Alış maliyeti kapsamına giren ulaştırma(taşıma) gideri hammadde ve malzemenin satın alındığı yerden işletmeye gelinceye değin yapılan giderlerdir. İşletme tarafından yapılan taşıma giderleri alış maliyetine eklenmek suretiyle dikkate alınmaktadır. Taşıma giderleri, alış maliyetinin kapsamına giren en önemli ve en çok görülen gider türüdür. İşletmede tek bir çeşit hammadde ve malzeme sözkonusu ise taşıma giderlerinin tümü alış maliyetine eklenir. Eğer işletmede birden fazla hammadde ve malzeme çeşidi söz konusu ise bu durumda taşıma giderleri oransal olarak hammaddenin ve malzemenin alış maliyetlerine dağıtılmaktadır.

Alış maliyetlerinin kapsamına giren diğer bir gider çeşidi de sigorta giderleridir. Sigorta giderlerinin alış maliyetlerine yüklenmesi durumu aynen taşıma giderlerinde olduğu gibidir. Sigorta giderleri genellikle mal alımı yapan işletmeler(ticaret işletmeleri) için alış maliyeti unsurunu oluşturur. Bu nedenle de alışların maliyeti içinde görülür. Bu tür giderlerin alışların maliyetine dahil edilmeside fatura değerine eklenmek suretiyle yapılmaktadır.

Buraya kadar anlatılan taşıma giderleri, sigortalama giderleri alış maliyeti kapsamında alış giderlerini oluşturmaktadırlar. Bunların dışında alışların maliyetinde gelir tablosundan da anlaşılacağı

üzere alış iadeleri ve alış iskontoları da dikkate alınmaktadır. Alış iadelerinin ve alış iskontolarının alışların maliyeti kapsamına dahil edilmeleri fatura değerinden bunların tutarlarının indirilmesi suretiyle olmaktadır.

Alışların maliyetinin kapsamına hangi giderlerin gireceği açıklandıktan sonra, belirlenen alış maliyetinin hammadde ve malzemeye yükleyerek üretime verilmesi ve oluşan alış maliyetinin üretime yüklenmesi konusu önem kazanmaktadır.

B. ÜRETİM MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİ

Satışların maliyetini oluşturan ikinci bir etken ise üretim maliyetlerinin belirlenmesidir. Üretim işletmelerinde üretim maliyetinin belirlenmesi zorunlu bir işlemdir. O halde üretim maliyeti şu şekilde tanımlanabilir; Üretim maliyeti, üretim faaliyetinin tamamlanması anına kadar faaliyet süresince katlanılan ve para ile ifade edilen maliyetlerdir(32).

Üretim faaliyeti tamamlandığı anda bu maliyetler mamulün maliyetini oluştururlar. Faaliyet konuları üretim olan işletmelerde üretim maliyetlerini direkt hammadde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel imalat giderleri oluşturmaktadır(33).

(32) Alparslan PEKER, Modern Yönetim Muhasebesi, Fatih Matbaası, (İstanbul-1982), s.181.

(33) Osman ALTUĞ, Maliyet Muhasebesi İlkeler-Uygulamalar, İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi, Yayın No: 334-567, (İstanbul-1980), s.19; Selçuk USLU, Maliyet Muhasebesi, Ankara İktisadi Ticari İlemler Akademisi, Yayın No: 27, (Ankara-1980), s.39.

Bunun bir şekil yardımıyla açıklanması şöyle olabilir:

$$\begin{array}{rcccl} \text{DİREKT} & & \text{DİREKT} & & \text{GENEL} \\ \text{HAMMADDE VE} & + & \text{İŞÇİLİK} & + & \text{İMALAT} & = & \underline{\underline{\text{ÜRETİM MALİYETİ}}} \\ \text{MALZEME GİDERİ} & & \text{GİDERİ} & & \text{GİDERİ} & & \end{array}$$

Bu şekilde gösterilen hesaplama ile bulunan üretim maliyetinden, maliyet sapmaları denen sapmalar, sayım ve değer farkları düşüldüğünde ise gerçek üretim maliyeti elde edilmiş olur. İşletmelerin üretim maliyetleri belli partiler şeklinde bulunabileceği gibi üniteler şeklinde de bulunabilirler(34).

1. Üretime Verilen Hammadde ve Malzemenin Değerlenmesi

Üretim maliyeti unsurlarından olan hammadde ve malzeme işletmelerde değerlemeye tabi tutulur. Yapılan bu değerlendirme sonucu üretime verilir. Genelde muhasebede tüm maliyet unsurlarına ilişkin temel amaç, kontrol ve analiz amacıyla kullanılabilen ve geliri belirlemek için elde edilen hasılatla karşılaştırılabilen doğru ve anlamlı maliyet rakamlarına ulaşmaktır. Bu nedenle de envanter stok kartlarının giren sütununa hammadde ve malzemenin birim maliyeti ve toplam maliyeti işlendikten sonraki aşamayı üretimde kullanılmak üzere ambardan çekilen hammadde ve malzemenin değerlendirilmesi oluşturur. Çünkü ambardaki hammadde ve malzeme farklı zamanda ve farklı fiyattan alınmış olabilir. Ambardan çekilen hammadde ve malzemenin hangi alış maliyeti üzerinden değerlendirileceğine

(34) Halis ERTÜRK, Maliyet Muhasebesine Giriş, Uludağ Üniversitesi, Yayın No: 3-023-0071, (Bursa-1982), s. 61.

' ilişkin değişik stok değerleme yöntemleri geliştirilmiştir.

Hammadde ve malzeme stoklarının değerlendirilmesinde 7 çeşit stok değerleme yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntemler şunlardır(35);

- a. Belirli iş partilerine göre değerleme yöntemi,
- b. Ortalama maliyet yöntemi,
 - ba. Hareketli ortalama yöntemi
 - bb. Tartılı ortalama yöntemi
- c. İlk giren ilk çıkar yöntemi(FIFO),
- d. Son giren ilk çıkar yöntemi(LIFO),
- e. Standart maliyet yöntemi,
- f. Piyasa fiyatı yöntemi,
- g. Piyasa fiyatı veya alış maliyetinden düşük olanıyla değerleme yöntemi

Üretime verilen hammadde ve malzemenin değerlenmesinde kullanılan yöntemlerin açıklanmaları, yararlarının ve sakıncalarının belirtilmesi şöyle yapılabilir.

a. Belirli İş Partilerine Göre Değerleme Yöntemi:

Bu yöntemde belirli bir alış maliyeti olan hammadde ve malzeme belirli iş partileriyle ilgilendirilir ki hammadde ve malzemenin stoklardan satışa kadar alış maliyetiyle ilişkisinin sürdürülmesi gerekir. Belirli iş partilerine göre değerleme yönteminde hammadde ve malzemeler belirli iş partilerine göre ayrılarak kodlama

(35) Rifat ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayını, No: 12, (Eskişehir-1984), s.203; ERTÜRK, s.74; ALTUĞ, s.31; D.P.T., Muhasebenin Temel...., s.42.

işlemine tabi tutulur. Üretimde kullanılan hammadde ve malzemenin maliyeti direkt olarak o mamulün maliyetine kolayca yüklenebilir. Bu stok değerlendirme yönteminde uygulama alanı oldukça sınırlı olan ve müşteri siparişlerini karşılama için özel olarak satın alındığında ayrıca imalata gönderilen hammadde ve malzemenin hangi partiden gönderildiğinin belli olmaması halinde yöntem karmaşık bir nitelik kazanır.

b. Ortalama Maliyet Yöntemi: Ortalama maliyet yöntemi, ülkemizde ve batı ülkelerinde en çok kullanılan stok değerlendirme yöntemidir. Bunun nedeni ise piyasa fiyatları sık sık değiştiğinden hammadde ve malzeme küçük hacimli ve düşük maliyetten oluştuğunda bu yöntemin yararlı olmasıdır. Bu yararı yanında ortalama maliyet yönteminin sakıncalı yönleri de vardır. Yöntemin sakıncalı yönü ise binlerce çeşit ve miktarda bulunan hammadde ve malzemenin ambara her girişinde ve üretime her gönderilişinde ortalama maliyetin hesaplanması zordur.

Ortalama maliyet yönteminin ülkemizde ve batı ülkelerinde en çok uygulanan iki çeşide vardır(36). Bunlar hareketli ortalama yöntemi ve tartılı ortalama yöntemidir. Bu iki türde de en çok kullanılan hareketli ortalama yöntemidir. Hareketli ortalama yönteminde her girişten veya her çıkıştan sonra yeni bir ortalama birim fiyat hesaplanır. Ortalama birim fiyatın hesaplanması, her giriş veya her çıkıştan sonra kalan hammadde ve malzeme tuturunu kalan miktara bölünmek suretiyle bulunur.

(36) BURSAL, s.95-96.

En çok kullanılan diğer tür ise tartılı ortalama yöntemidir. Tartılı ortalama yönteminde ise üretime gönderilen hammadde ve malzemelerin değerlendirilmesi, belirli bir dönemde(çoğu kez bir ay içinde) satın alınan hammadde ve malzemenin miktar ve tutarları gözönünde bulundurularak hesaplanan ortalama maliyetle yapılır. Bu yöntemde ortalama birim fiyat hareketli ortalama olduğu gibi her yeni giriş ve çıkıştan sonra değilde belli bir devre için hesaplanır(37).

Ortalama maliyet yönteminin uygulanması diğer stok değerlendirme yöntemlerine nazaran daha kolaydır. Bu yöntem yüksek ve düşük fiyatlarla ambara giren hammadde ve malzemenin maliyetler üzerindeki olumsuz etkisini ortadan kaldırır(38). Diğer bir değişle çok yüksek ve çok düşük fiyatların etkisini azaltarak değerlemede denge ve istikrar sağlar. Ortalama maliyet yönteminin yararının yanında sakıncalı yönleri de vardır.

c. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi(FİFO): Bu yöntemin uygulanışı ilk alınan hammadde ve malzemenin ilk olarak üretime gönderildiği temeline dayanır. Bu durumda hammaddenin ve malzemenin alınış tarihleri sırasına göre belirlenen fiyattan değerlendirilmesi gerekir. FİFO yöntemi daha çok büyük partiler biçiminde satın alınan ve kullanımın hangi partiye ait olduğu kolaylıkla izlenebilen nispeten daha yüksek değerlerde hammadde ve malzeme için kullanımı söz konusu olabilen

(37) Michael SCHIFF-Lawrence J. BENNINGER, Cost Accounting, The Ronald Press Company, (New York-1963), s.112; BURSAL, s.96.

(38) ÜSTÜN, s.213.

bir yöntemdir. Bu stok değerlendirme yöntemi daha çok fiyatların düştüğü dönemlerde işletmeler açısından yarar gösterir. Yöntemin kullanılmasında üretim maliyetleri eski ve düşük fiyattan tespit edileceğinden dolayı görünen bir kâr elde edilmiş olur ki buda işletmenin fazla vergi vermesine ve kâr dağıtımının fazla olmasına yol açar. Bu durumda işletmenin sermaye dağıtımını söz konusudur ki işletmenin mali yapısının zayıflamasına neden olur. Bazı yazarlarca bu yönteme ILGIÇ'de denmektedir.

d. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi(LIFO): Stokların maliyetlere yüklenmesinde son giren ilk çıkar yönteminin kullanılması, son alınan malın önce kullanıldığı temeline dayanır(39). Bu yöntem, ambara en son giren hammadde ve malzemenin üretime ilk önce gönderilmesi gerektiğini kabul eden stok değerlendirme yöntemidir. LIFO yöntemi, FIFO yönteminin sahip olduğu zorluklarına aynen sahiptir. Yöntem üretimde kullanılan hammadde ve malzemeyi değerlemede diğer yöntemlere nazaran cari(piyasa) fiyatı kullanır. Bu nedenden dolayı mamulün üretim maliyetleri gerçek maliyetleri yansıtacağından brüt satış kârının belirlenmesinde kullanılan günlük satış fiyatlarıyla karşılaştırılabilme imkanı verir. Son giren ilk çıkar yöntemi daha çok para değerinin düştüğü ve fiyatların hızla yükselme gösterdiği enflasyonist ortamlarda geçerli olan bir yöntemdir(40). Çünkü elde bulunan stoklar ilk önce satın alınan partilerin maliyetleri ile değerlendirildiğinden maliyetler oldukça düşük çıkar. Bu

(39) Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU, "İşletmelerde Stok Problemleri", ESKİŞEHİR İKTİSADİ TİCARİ İLİMLER AKADEMİSİ DERGİSİ, C.9, S.1, (Ocak 1974), s.41-45.

(40) BURSAL, s.100.

durumda işletme açısından gizli yedek akçe niteliğinde bir durumdur. Bundan başka LİFO yöntemi işletmeler açısından vergi yükünün de azalmasına yol açar. Yöntemin sağladığı bu yararlar nedeniyle LİFO yönteminin kullanılması işletmelerin lehine olan bir durumdur.

Hammadde ve malzeme fiyatlarının düştüğü dönemlerde, üretim maliyetleri de düşeceğinden kârlar artar. Bundan dolayı da işletmenin yatırım yapma eğilimi yükselir. LİFO yöntemi hammadde ve malzeme fiyatlarının sürekli değiştiği dönemlerde gerçekleşmemiş kârları ve zararları önleyeceğinden işletmenin faaliyet kârlarında bir istikrar sağlar.

Bütün bu yararları gözönüne alındığında işletmeler açısından LİFO yönteminin kullanılmasının olumlu sonuçlar ortaya çıkaracağı kabul edilebilir.

e. Standart Maliyet Yöntemi: Buraya kadar anlatılan yöntemlerden LİFO, FIFO ve ortalama maliyet yöntemleri maliyeti temel aldıklarından maliyetle değerlendirme yöntemleri olarak bilinirler. Oysa standart maliyet yöntemi, maliyet temeline dayanmayan yöntemlerden birisidir. Bu yöntemde üretime gönderilen hammadde ve malzemenin tümü tek bir fiyattan değerlendirilmektedir. Standart maliyet yönteminde stoklarda bulunan hammadde ve malzeme türü için tek tek fiyat belirlenmiş ve kabul edilmiştir(41). Stoklarda bulunan hammadde ve malzeme belirtilen bu fiyat üzerinden değerlemeye tabi tutulur. Belirlenen standart fiyatın her yıl gözden geçirilerek gerçek fiyatlar arasında

(41) Fikret ÖCAL, Maliyet Muhasebesi Temel Bilgiler, Fatih Matbaası, (İstanbul-1971), s.40.

önemli bir fark olmayacak şekilde belirlenmesi gerekir. Standart maliyet yönteminde, stokların değerlendirilmesindeki kayıt işlemleri son derece kolaydır. Bu yöntemin işletmelerce uygulanabilmesi için belirlenen standart fiyatlar hem üretim faaliyetlerinin etkinliğini ölçmeğe hem de üretim faaliyetlerini kontrol etmeğe yönelmiş olduklarından, standart maliyet yönteminin uygulanması nedeni ile oluşan miktar ve fiyat farklarının düzeltilmesi gerekir(42). Miktar ve fiyat farklarının düzeltilmesi üç yolla yapılabilir. Bu yollar şunlardır(43);

- Farklar, stoklar ile satılan malın maliyeti arasında orantılı bir şekilde dağıtılabilir.
- Farklar, kâr zarar hesabına ya da satılan malın maliyeti hesabına devredilebilir.
- Farklar, olumlu ise bilançonun gelecek aylara ya da yıllara ait giderleri hesaplarına devredilebilir.

İşletme oluşan farkları bu üç yoldan birini seçmek sureti ile dönem sonunda muhasebe açısından işleme koyar. Yöntemin sakıncası oluşan farklardır. Bunların giderilmesi de bu yollardan birini seçmek yolu ile giderilebilmektedir.

f. Piyasa Fiyatı Yöntemi: Stok değerlendirme yöntemlerinden altıncısı piyasa fiyatı yöntemidir. Bu yöntemin özelliği, üretime gönderilen ve stoklarda kalan hammadde ve malzemenin o anki piyasada geçerli

(42) D.P.T., Muhasebenin Temel....., s.56.

(43) Mehmet YAZICI, İşletmelerde Mal Oluş Hesaplamaları, Çeltüt Matbaacılık Koll. Şti., (İstanbul-1977), s.88.

olan fiyattan değerlendirilmesidir. Piyasa fiyatı yöntemi genellikle fiyatları belli olan hammadde ve malzemeler için geçerli bir yöntemdir(44). Piyasa fiyatı yöntemi ile LİFO yöntemi belli bir noktadan sonra birbirlerine yaklaşan stok değerlendirme yöntemleridir. Ama piyasa fiyatı yöntemi üretim faaliyetinin uzun sürmesi halinde tam bir uygulama alanı bulunmamaktadır. Ham madde ve malzemelerin yeni fiyatlarla satın alınmasından sonra üretime gönderilen hammadde ve malzemeler bu yeni fatura maliyetleriyle değerlendirilmeğe tabi tutulur. En son satın alınan fiyat daha önce alınan fiyattan farklı ise aradaki fiyatlara göre düzeltme kayıtlarının yapılması gerekir.

g. Piyasa Fiyatı veya Alış Maliyetinden Düşük Olanıyla Değerleme Yöntemi: Stok değerlendirme yöntemlerinden en sonuncusu piyasa fiyatı veya alış maliyetinden düşük olanıyla değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemde üretime gönderilen ve stoklarda kalan hammadde ve malzemenin piyasa fiyatıyla alış maliyetinden hangisi düşük ise onunla hammadde ve malzemenin değerlendirilmesi temeline dayanmaktadır(45). Bu yöntemin uygulanmasındaki amaç ise, gelecekte oluşabilecek zararların önlenmesi, dönem kârlarının azaltılması ve gerçek olmayan kâr dağıtımlarının önlenmesidir. Bu son stok değerlendirme yönteminin birden fazla uygulama biçimi vardır. Yöntem, stoktaki hammadde ve malzeme çeşitlerine ayrı ayrı uygulanabileceği gibi bütün stok toplamına da uygulanabilmektedir. Bu şekilde bir uygulama yöntemin işletmenin dönem kârının doğru

(44) ÜSTÜN, s.219; USLU, s.67.

(45) Özgül CEMALCILAR, Genel Muhasebe Teori ve Uygulama, Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi, Yayın No: 102, (Ankara-1976), s.160

olarak tespit etmesini sağlar. Uygulanış şeklinde stoklardaki hammadde ve malzemenin maliyetleri LİFO, FİFO veya ortalama maliyet yöntemine göre belirlenir (46). Bundan sonra her bir hammadde ve malzeme türüne ilişkin daha düşük rakam belirlenerek bulunan en düşük rakam herbir stok miktarlarıyla ve üretime gönderilen miktar ile çarpılır. Yöntemin iyi sonuçlar verebilmesi için maliyet unsurlarının çok iyi bir biçimde belirlenmesi gerekir ki gerçek işletme geliri elde edilebilsin.

Buraya kadar anlatılan stok değerlendirme yöntemlerinin işletme gelirinin ölçülmesinde kullanılabilmesi için işletmenin en iyi ve en uygun yöntemi seçmiş olması gerekir. İşletmeler stoklarını değerlemede kullandıkları yöntemleri sık sık değiştirmemelidirler. Bu durum işletmeler açısından olumsuz sonuçlar ortaya çıkarır. Ayrıca her yıl değişik bir stok değerlendirme yönteminin kullanılması halinde işletme açısından verilerin karşılaştırılmasını imkansız kılar.

2. Üretim Maliyetine Giren Diğer Unsurlar

Üretimin maliyetinin, direkt hammadde ve malzeme giderlerinden, direkt işçilik giderlerinden ve genel imalat giderlerinden meydana geldiği belirtilmiştir. Hammadde ve malzeme giderlerinden sonra üretim maliyetlerini oluşturan diğer bir gider türü de üretim faaliyetinde kullanılan işçiliğe ödenen ücretlerin toplandığı giderlerdir ki bunlara direkt işçilik giderleri adı verilir. Direkt işçilik giderleri, direkt hammadde ve malzeme giderlerinden sonra üretim maliyetini oluşturan en önemli giderdir. Özellikle

(46) ÜSTÜN, s.223.

de maliyet işçiliği üretim işletmelerinde mamul maliyetinin önemli bir kısmını içerir(47).

Bu tür giderler, bir mamulün yada hizmetin üretilmesinde kullanılan yada bu üretime yardımcı olan işçiliğin parasal tutarını ifade ederler(48). İşçilik giderlerinin kapsamında şunlar yer alır; işgücüne yapılan maaş ve ücret ödemeleri, primler, yasalar gereği yada gönüllü olarak ödenen çeşitli tazminatlar ve eğitim giderleri girer. Üretim maliyetini oluşturan giderlerden direkt hammadde ve malzeme giderlerinden direkt işçilik giderlerini ayıran birtakım özellikler vardır. Bu özellikler şöyle sıralanabilir(49):

- Direkt işçilik giderleri, stok edilmesi imkansız bir gider türüdür.
- Direkt işçilik giderleri, değişik koşullara göre üzerine eklemeler yapılabilen bir gidedir.
- Direkt işçilik, maliyetleri aktif bir şekilde etkileyen gider türüdür.
- Direkt işçilik giderleri, emek sahipleri için bir gelir oluşturduğundan bu gelirin hesaplanması ve belirli zamanlarda buna hak kazananlara ödenmesi türlü hesap ve kayıtları gerektirdiği gibi, ücretlerle ilgili mali ve sosyal mevzuat işletmelere türlü idari ve mali sorumluluklar yükler.

(47) Rafet GÖK, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Ankara İktisadi ve Ticari İlemler Akademisi, Yayın No: 164, (Muğla-1981), s.87.

(48) ÜSTÜN, s.240.

(49) USLU, s.69; ÜSTÜN, s.241; BURSAL, s.131.

İşçilik giderlerinin hammadde ve malzeme giderleri ile ilgili olduğu gibi üretimle de ilgili oluşu açısından direkt işçilik giderleri ve endirekt işçilik giderleri olmak üzere iki çeşide ayrılır. Bu iki türden direkt işçilik giderleri üretim maliyetine doğrudan katılır.

Üretim maliyetini oluşturan giderlerden hammadde ve malzeme, işçilik dışında birde genel imalat giderleri vardır. Genel imalat giderleri üretim maliyetinin üçüncü unsurunu oluştururlar. Bu giderlerin kapsamına; direkt hammadde ve malzeme giderlerinin ve direkt işçilik giderlerinin dışında kalan fakat üretimle ilgili olan bütün giderler girmektedir. Genel imalat giderlerinin üretim maliyetine girebilmesi için üretimle ilgili olması gerekir. Bundan dolayı yönetim-satış ve finansman giderleri genel imalat giderlerinin kapsamının dışında kalmaktadır. Genel imalat giderlerini, endirekt işçilik giderleri, endirekt hammadde ve malzeme giderleri, üretimde kullanılan sabit kıymetlerin tabi olduğu vergiler, enerji ve yakıt giderleri, üretimde kullanılan sabit kıymetlerin amortisman giderleri, aydınlatma, ısıtma ve havalandırma giderleri oluşturmaktadır. Genel imalat gideri, direkt hammadde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri gibi üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenemezler. Bu giderlerin birden fazla mal üreten ya da birden fazla işlem gider merkezi olan işletmelerde üretim maliyetine yüklenmesi bazı oranlar yardımıyla olmaktadır. Genel imalat giderlerinin üretime yüklenebilmesi için bütçelendikten sonra uygun bir kapasite ve faaliyet ölçüsünün seçilmesi gerekir. Bu giderlerin yüklenmesinde kullanılabilecek ölçüler şunlar olabilir(50);

(50) BURSAL, s.184; HATİPOĞLU-GÜRSOY, s.51-53.

- Direkt işçilik saati,
- Makina saati,
- Direkt işçilik maliyeti,
- Direkt hammadde maliyeti,
- Üretim birimleri.

Bu genel imalat giderlerinin dağıtım ölçülerinin açıklanması dipnotta verilen yazarların kitaplarında detaylı olarak yapılmıştır.

C. SATIŞ MALİYETİNİN BELİRLENMESİNDE STOK DEĞERLEMELERİ

Satış maliyetinin belirlenmesinde mamul stoklarının ve hammadde stoklarının değerlemeye tabi tutulmasının önemli yeri vardır. Hammadde stoklarının değerlendirilmesi konusuna daha önce değinildiğinden bu başlıkta işletmenin üretilip sattığı mamul stoklarının satış maliyetinin belirlenmesindeki önemine değinilecektir. Dönem sonunda işletmenin net geliri belirlenirken dönem içinde satılan malın veya hizmetlerin maliyetinin hesaplanmasında dikkate alınacak önemli konulardan birisi de stok değerlemesidir. Değerlemeye tabi tutulacak stoklar, satışların maliyeti toplamında görülen yarı mamul ve mamul stoklarıdır.

O halde satış maliyeti mamul stokları açısından şöyle tanımlanabilir; belli bir muhasebe döneminde müşterilere devir edilen malların ve hizmetlerin üretimi veya satın alınması için yapılan giderlerin tümüdür(51). Bunlar normal olarak mamul stoklarında

(51) ÜSTÜN, s.340.

satışa verilen malların ve hizmetlerin maliyetleri, standart maliyet sistemi uygulandığı durumda standart farkları, gider vergisi ile benzeri giderlerdir.

İşletmede müşterilere devredilen malların ve hizmetlerin stoklarda hangi maliyetle değerleneceği konusu satışlar ve satışların maliyetinin karşılaştırılması işlemi de kapsar. Satışlar ile satışların maliyeti arasında fonksiyonel bir ilişki vardır. Başka bir deyişle stok değerlemesindeki bir artış ve azalışın, satışların maliyeti üzerinde ters oranlı bir etkisi olduğu gibi gelir üzerinde de ters orantılı bir etkiye sahiptir. Bunun sebebi ise gelirin, satışların maliyetine göre ters bir orantı ile değişme göstermesidir. Satışların maliyeti dönemsonunda işletmede kalan stoklarının envanterinin yapılması ile bulunur(52).

İşletmenin belirli bir andaki stoklar toplamı, dönem içinde satılan malların ve hizmetlerin toplam maliyetinin ögeleri ile ilgili bulunduğu hasıllardan indirilmesinden sonra, dönem sonunda elde kalan mamul stoklarına ait toplam maliyet unsurlarının toplamı olacaktır(53). Bulunan bu toplam gelecek dönemlere aktarılacaktır. Gelecek dönemlere aktarılan bu toplam, ilgili dönemlerde yapılacak satışlarda elde edilecek hasılat içindeki maliyet unsurlarına denk olur. Bu mal akışı belirlenecek stok değerlendirme yöntemi ile gerçekleştirilecektir. Burada seçimi söz konusu olan stok değerlendirme yöntemleri hammadde ve malzeme değerlemesinde kullanılan stok değerlendirme yöntemlerinin aynıdır(54).

(52) Feridun ÖZGÜR, Muhasebe İlkeleri, İstanbul İşletme Fakültesi Yayın No: 112, (İstanbul-1981), s.229.

(53) D.P.T., Terimler...., s.69.

(54) URAGUN, s.469.

III. STOK DEĞERLEMESİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

İşletmede bulunan mamul stoklarının değerlemeye tabi tutulması işletme açısından önemli bir noktadır. Mamul stoklarının değerlemeye tabi tutulmasındaki asıl amaç işletme gelirinin doğru olarak belirlenmesidir. Stokların doğru olarak değerlendirilmesi gerçek işletme gelirinin doğru olarak belirlenmesini sağlar. Oysa stokların yüksek değerle değerlendirilmesi durumunda işletmenin geliri yüksek çıkacaktır, stokların düşük değerle değerlendirilmesi durumunda ise işletme geliri düşük olarak belirlenecektir. Bundan başka stokların değerlendirilmesi işletmenin cari finansal durumunun tayininde de önemli bir yeri vardır(55). Çünkü stoklar döner aktiflerin ve toplam aktiflerin önemli bir bölümünü oluşturur. Stokların değerlendirilmesi işletmeler açısından yukarıda sayılan yararları sağlar. O halde stokların değerlendirilmesinin tanınımının yapılması yerinde olacaktır. Stok değerlemesi, işletmedeki mevcut malları saymak, ölçmek, tartmak gibi fiili sayım ve kontrol işlemleri bittikten sonra, yeni miktar tespitinden sonra sıra, bunların envanter günündeki değerlerinin lira cinsinden tayin ve takdirine gelir işte bu işleme stokların değerlendirilmesi denir(56).

Stokların değerlendirilmesi ayrıca Türk Ticaret Kanununda ve Vergi Usul Kanununda da ele alınmıştır. Her iki kanunda da stok değerlendirilmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Yani işletmeler stoklarını hem kendilerinin yararına değerlemek zorundalar, hem de devlete karşı olan yükümlülüklerinden dolayı değerlemek zorundalardır.

(55) CEMALCILAR, Genel Muhasebe Teori ve..., s.102.

(56) SERTOĞLU, s.36.

İşletmeler muhasebe ilkelerine göre mamul stoklarını şu stok değerlendirme yöntemlerine göre değerliyebilirler(57);

- a. Maliyetle değerlendirme yöntemi,
 - aa. Gerçek(has) maliyetle değerlendirme yöntemi
 - ab. İlk giren ilk çıkar yöntemi(FIFO)
 - ac. Son giren ilk çıkar yöntemi(LIFO)
 - ad. Ortalama maliyet yöntemi
- b. Piyasa fiyatıyla değerlendirme yöntemi
- c. Maliyet ya da piyasa fiyatından düşük olanıyla değerlendirme yöntemi.

İşletmelerin dönem sonlarında mamullerini değerlendirmeye tabi tutarken yukarıda sayılan yöntemlerden işletme için en uygunu ve en iyi olanı hangisi ise seçerek onu kullanabilirler. Bu stok değerlendirme yöntemlerinin açıklanması aşağıdaki gibidir.

a. Maliyetle Değerlendirme Yöntemi: Maliyetle değerlendirme yönteminde asıl amaç, dönem sonu mal mevcudunun maliyet bedelinin üzerinde değerlendirilmesini yapmaktır. Bu yöntemin muhasebede dört çeşit uygulaması vardır. Bu dört stok değerlendirme yönteminin hepsi de maliyetle değerlendirme yönteminin birer çeşididir.

aa. Gerçek Maliyetle Değerlendirme Yöntemi: Bir malın işletmeye maloluşundaki maliyeti esas alınarak yapılacak olan değerlendirme temeline dayanır. Bu yöntem uygulaması zor hatta mümkün olmayan bir yöntemdir.

(57) William A. PATON-Robert J. DIXON, Muhasebenin Temelleri, (Çeviren: Mustafa A. AYSAN) İktisat Fakültesi, Yayın No: 7, (İstanbul-1963), s.391; CEMALCILAR, s.137; BEKTÖRE-BENLİGİRAY, s.92; ÖZGÜR, s.232.

Yöntemin işletmeler tarafından uygulanabilmesi için stokların gerçek maliyetinin bilinmesi hatta stokların birim maliyet değerinin yüksek olması gerekir.

ab. (FIFO) İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi: İlk giren malın ilk olarak satılacağı düşüncesi temeldir. Dolayısıyla stoklardan çıkışlar, stokda yer alan en eski maliyetle bilançoda yer alacak, stoklar ise en son alışlara ait maliyetle gösterilir. Bu yöntem fiyatların düştüğü dönemlerde geçerlidir. Yöntem işletmeler için gelirin ölçülmesinde doğru sonuçlar ortaya koyan yöntemlerden biridir.

ac. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi(LIFO): Bu yöntemin dayandığı temel ise FIFO yönteminin tam tersine stoka en son giren malı ilk olarak satılacağıdır. Yani satışı yapılan mallar en son stoka giren mallardır. Bu yöntemin amacı cari maliyetlerle, cari hasılatı karşılaştırarak değişen maliyetlerin net gelir üzerindeki etkisini gidermektir. FIFO yönteminin aksine LIFO yöntemi fiyatların yükseldiği dönemlerde yani enflasyonist dönemlerde geçerlidir. Bu yöntem işletme açısından gerçek gelirin elde edilmesini sağlar. İşletmenin fiktif kârların ortadan kaldırır ve işletmenin vergi yükünü hafifletir. Bu yararlarının yanı sıra yöntem kullanılması halinde stok hareketlerinin kayıtlanması işlemi uzun vakit aldığından oyalayıcıdır. Bir de LIFO yöntemi işletmenin kârını düşük göstereceği için hissedarlara az kâr payı dağıtacaktır. Bu da hissedarların aralarındaki ilişkilerin bozulmasına ve işletmenin dışarıdan borç temin etmesini zorlaştırıcı bir etkiye sebep olabilir.

ad. Ortalama Maliyet Yöntemi: Ortalama maliyet yöntemine göre ise dönem sonu stoklarının değerlendirilmesi belirlenecek olan ortalama bir maliyet üzerinden yapılmaktadır. Bu yöntemde üretilen malların maliyetleri

toplama, üretilen malların miktarlarının toplamına bölünerek ortalama maliyet bulunur. Ülkemizde ve batı ülkelerinde en çok kullanım sahası bulan yöntem ortalama maliyet yöntemidir. Ortalama maliyet yönteminin en çok kullanılan iki türü vardır. Bunlar hareketli ortalama maliyet yöntemi ile tartılı maliyet yöntemidir.

b. Piyasa Fiyatıyla Değerleme Yöntemi: Maliyetle değerlendirme yöntemlerinin haricinde işletmelerin stoklarını değerlemede kullandıkları yöntemlerden birisi de piyasa fiyatıyla değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemde göre dönem sonu stoklarının değerlendirilmesinde öncelikle malın borsa rayici gözönüne alınır. Mal borsada alınıp satılan bir mal çeşidi ise bir borsa değerine sahip olması gerekir. Eğer malın bir borsa değeri yoksa o zaman malın o günkü piyasa değeri gözönüne alınır. Dönem sonu stoklarında değerlendirilmesi bu piyasa değeri üzerinden yapılır.

ç. Maliyet Yada Piyasa Fiyatından Düşük Olanıyla Değerleme Yöntemi: Maliyetle değerlendirme yöntemlerinin haricinde kullanılan bir ikinci yöntemde bu yöntemdir. Bu yöntemde ise maliyetlerin çok yüksek olması durumunda mal stoklarının piyasa değerinden değerlendirilmesi söz konusudur. Fakat malın maliyeti piyasa değerinden düşükse o zaman da maliyet değerinden değerlendirilmesi yapılır. Yani malın maliyeti ile piyasa değerleri karşılaştırılmak suretiyle hangisi düşük ise onunla değerlendirilmesi gerekir.

Buraya kadar anlatılan mal stoklarının dönem sonunda değerlendirilmesinde kullanılan yöntemlerden Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler doğrultusunda işletmeler stoklarını değerlemede kullanabilirler. Bu yöntemlerin bir de kanunlar açısından geçerliliklerinin incelenmesi gerekir.

Türk Ticaret Kanununun 461. maddesine göre;
(Bu madde sermaye şirketleri için özel olarak düzenlenmiştir.)

"Hammaddeler, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya, emtia ve satılık diğer mallar en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirilebilir. Bununla beraber, bu malların maliyet değeri bilançonun tanzimi zamanında cari fiyattan fazla ise bunlar bilançoya en fazla cari değer üzerinden geçirilebilir."(58)

Bu maddeden de anlaşılacağı üzere T.T.K. sermaye şirketlerinin stoklarını değerlemesinde aşırı değerlemeyi önlemek amacıyla sadece değerlemede azami değerleri belirlemiş fakat uyulması gereken kesin değerlendirme ölçüleri koymamıştır.

Vergi Usul Kanununun 275. maddesine göre (Bu madde işletmelerin ürettikleri malları ne şekilde değerleyeceklerine ilişkindir.):

"Üretilen mallarda değerlendirme ölçüsü maliyet bedelidir."(59)

Ancak V.U.K. 274. maddesine göre düşük değer esasının (emsal bedeli ölçüsü) 275. maddede de yazılı olan üretilip satılan mamuller için de uygulanabileceği belirtilmiştir. Üretilen mamullerin piyasadaki satış bedelinin satış maliyetinin % 10'dan fazla düşük olması halinde maliyet bedeli ölçüsü yerine emsal bedeli ölçüsü kullanılabilir.

(58) Baki MERİÇ, Değerleme-Ticari ve Mali Bilançolarda İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde, Gözlem Matbaacılık, (İstanbul-1982), s.81.

(59) Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Gül Matbaası, (İstanbul-1982), s.429.

Bu kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere işletmeler stoklarını değerlerken maliyet bedeli ile değerlendirme yöntemlerinden birini seçerek kullanabilirler. Yada emsal bedeli ile değerliyebilirler. Fakat maliyet bedeli ile değerlendirme yöntemlerinin dışındaki değerlendirme yöntemlerini kanunların kısıtlayıcı yetkisinden dolayı kullanamazlar.

Bundan sonraki bölümde, birinci bölümde teorik olarak anlatılanların bir üretim işletmesine uygulanması şeklinde ele alınacaktır.

İ k i n c i B ö l ü m

K I L I Ç O Ğ L U T O P R A K S A N A Y İ İ V E
T İ C A R E T İ A N O N İ M Ş İ R K E T İ N D E
S T O K D E Ğ E R L E M E S İ V E
G E L İ R İ N Ö L Ç Ü L M E S İ

B i r i n c i K ı s ı m

K I L I Ç O Ğ L U T O P R A K S A N A Y İ İ V E
T İ C A R E T İ A N O N İ M Ş İ R K E T İ N D E
O R T A L A M A M A L İ Y E T Y Ö N T E M İ
İ L E S T O K L A R I N D E Ğ E R L E N M E S İ
V E G E L İ R İ N Ö L Ç Ü L M E S İ

I. İŞLETMENİN TANIMI

Örnek olarak ele alınan işletme 1927 yılında Eskişehir'de kurulmuştur. 1948 yılında işletmede yapılan genişleme ile Balkanların en modern toprak sanayii müessesesi haline gelmiştir. 1952 yılında kapasitesini % 100 artırmıştır. 1962 yılında ise ateş tuğlası fabrikasını işletmeye açmıştır. İşletme 280 000 metrekare

açık saha üzerine 12 000 metrekare fabrika binalarının üzerine kurulmuştur. İşletmenin ünvanı "Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi" dir. Pişmiş kilden yapı gereçleri üretimi ve satışı faaliyet konusunu oluşturmaktadır. İşletmenin yönetim merkezi Eskişehir'dedir. Anonim şirket şeklinde hukuki bir yapıya sahip olan işletme bir aile şirkettir. Şu andaki kayıtlı sermayesi 152.000.000 liradır. İşletmede çalışanların sayısı 531 kişidir. Bunlardan 150'si üst yönetim ve büro işlerinde çalışanlar, geriye kalan 381 kişi ise üretimde çalışanlardır. İşletmede 4 fabrika binası, yemekhane, garaj, atölye, lojman ve marangozhane binaları mevcuttur. Dört ana fabrika binasının ikisi kiremit biri tuğla biri de ateş tuğlası fabrikasıdır. Fabrikaların yıllık üretim kapasiteleri 37 500 000 adet kiremit, 10 000 000 adet tuğla, 4 700 ton ateş tuğlasıdır. İki kiremit fabrikasından biri otomatik üretim sistemine sahiptir. Diğer fabrikalardan kiremit, tuğla ve ateş tuğlası fabrikaları ise presleme şeklinde üretim sistemine sahiptir.

İşletmede kiremit ve tuğla üretimi seri şekilde yapılmaktadır. Oysa ateş tuğlası üretimi sipariş almak suretiyle yapılmaktadır. İşletme üretimini yaptığı mamullerini yurt içinde pazarlamaktadır.

II. İŞLETMEDE ÜRETİLEN MALLAR VE HAMMADDE TÜRLERİ

İşletmede mamullerin üretiminde üç tür hammadde kullanılmaktadır. Hammadde türleri:

ÇORAK TOPRAK
ZİYABEY BAĞLAMA KİLİ
BEYKOZ KİLİ'dir.

İşletmenin yurt içinde pazarladığı mamul türleri de;

KİREMIT

TUĞLA

ATEŞ TUĞLASI'dır.

İşletme mamullerinin üretiminde malzeme olarak ise sadece su kullanmaktadır.

III. MALİYETLERİN OLUŞUM NOKTALARI

A. ALIŞLARIN MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİ

İşletme kiremit ve tuğla üretiminde çorak toprağı kullanmaktadır. Kiremit ve tuğla üretiminde kullanılan çorak toprağı dışarıdan ya tarla kiralamak yada tarla satın almak suretiyle temin etmektedir. Oysa diğer mamulü olan ateş tuğlasının üretiminde hammadde olarak kullandığı Ziyabey bağlama kilini ve Beykoz kilini dışarıdan bu işin ticaretini yapan işletmelerden almak sureti ile temin etmektedir.

Üretimde kullanılan bu üç tür hammadde üretime verilmeden önce işletmenin ambarlarında depolanmakta ihtiyaç duyuldukça üretime gönderilmektedir. İşletme kiremit üretiminde kullandığı çorak toprağı kiralandığı veya satın aldığı tarladan kendine ait olan kamyonlarla fabrikalara taşımaktadır. Bundan dolayı da çorak toprağın alış maliyetine taşıma için yapılan giderler de girmektedir. Oysa ateş tuğlasının üretiminde kullandığı Ziyabey bağlama kilinin ve Beykoz kilinin fabrikaya taşınması satıcı işletme tarafından yapılmakta, bundan dolayı da alış maliyetine taşıma giderleri girmemektedir.

İşletmede hammadde ve malzeme alışlarında alış iskontosu, alış iadesi gibi alış maliyetini oluşturan unsurlar söz konusu olmadığından bunlar alış maliyetine dahil edilmemektedir. Ayrıca işletme üretimde kullandığı hammadde türlerini yurt içinden temin ettiği için herhangi bir gümrükleme gideri yapmamaktadır. Kullanılan hammadde içinde sigortalama gideri söz konusu değildir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere işletmenin hammadde alış maliyetleri fatura bedeli üzerinden hesaplanmakta ve alışlara ilişkin olarak yapılan taşıma giderleri de fatura bedeline eklenmek suretiyle alışların maliyetine dahil edilmektedir.

B. ALIŞ MALİYETLERİNİN ORTALAMA MALİYET YÖNTEMİ İLE ÜRETİM MALİYETİNE YÜKLENMESİ

Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi'nde hammadde ve malzemenin alış maliyeti üretime verilirken ortalama maliyet yöntemi ile üretime yüklenmektedir. Yani işletme mamullerinin üretiminde kullandıkları çorak toprağı, Beykoz kilini ve Ziya bey bağlama kilini alış maliyetleri üzerinden stok değerlendirme yöntemlerinden ortalama maliyet yöntemi ile değerlendirilerek üretime sevk etmektedirler.

İşletme hammadde giriş ve çıkışlarını hammadde için ayrı ayrı düzenlediği stok kartlarında takip etmektedir. Stok kartları işletmede yıllık olarak hazırlanmaktadır. Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi'nin 1985 yılına ilişkin hammadde stok kartları Ek-1, 2, 3'de verilmiştir. İşletmenin 1985 yılına ilişkin hammadde hareketleri bu eklerden izlenebilir.

Ek-1'de kiremit ve tuğla üretiminde kullanılan çorak toprağın, stok kartı görülmektedir. Stok kartında ilk kayıt olarak 1984 yılından devir eden çorak toprak miktarı yer almaktadır. Bir önceki yılın stok devri yapıldıktan sonra yarı mamullerin devri yapılmaktadır. Bu iki devir işlemi yapıldıktan sonra işletmenin aylar itibari ile çeşitli tarihlerde giren ve çıkan çorak toprak miktarının kayıtları stok kartında yer alır. Stok kartında üç sütun bulunur. Bu sütunlar sırası ile giren, çıkan ve kalan sütunlarıdır. Mal girişinde giren sütununa mal çıkışında çıkan sütununa kayıt yapılır. İşletmenin 1984 yılına ilişki olarak 65 494 307 ton birim maliyeti 40 liradan çorak toprak stoku devir etmiştir. Yarı mamulden gelen ise 3 376 022 ton birim maliyeti 40 liradır. Hammadde girişleri de miktar olarak ve tutar olarak kalan sütununa eklenir. Ekleme sonucunda ortaya çıkan yeni toplamlar birbirlerine bölünerek yeni bir birim maliyet bulunmaktadır. Hammadde çıkışlarında ise çıkan miktar ve tutarı kalan sütununun miktar ve tutarından düşülmektedir. Bu düşme sonucunda elde edilecek miktar ve tutara göre yeni birim maliyet belirlenir. Bütün bir yıl boyunca bu işlemler aynen sürüp gitmektedir. Yıl sonunda ise kalan sütunundaki miktar ve tutar o yılın dönem sonu hammadde stokunu ve stok maliyetini verir.

Çorak toprağın stok kartında giriş çıkışlardan başka birde masraf tevzi tablosundan gelen ve çorak toprağın payına düşen giderler de yer almaktadır. Çorak toprağın hammadde stok kartında hammadde bir ton üzerinden değerlemeye tabi tutulmaktadır. Bir kiremit veya bir tuğla üretiminde 1 veya 1,5 kg. çorak toprak kullanılmaktadır. Bu da çok cüzzî bir tutar olacağı için değerlendirme ton üzerinden yapılmaktadır.

Ek-2 ve 3'de ise işletmenin ürettiği ateş tuğlasının üretiminde kullanılan Beykoz kili ve Ziyabey bağlama kili olan hammaddelerin stok kartları ve bu stok kartlarının işleyişleri gösterilmektedir. Bu stok kartlarının işleyiş şekli Ek-1'de verilen çorak toprağın stok kartının işleyiş şeklinin aynısıdır. Yine ilk işlem olarak bu stok kartlarına bir önceki yılın kalan stokları devredilir. Eğer varsa bir önceki yılın yarı mamul stokları devir edilir. Fakat çorak toprağın stok kartında görülen masraf tevzi tablosundan gelen bir takım giderler Beykoz kilinin ve Ziyabey bağlama kilinin stok kartında görülmemektedir. Bunun nedeni ise Beykoz kili ve Ziyabey bağlama kilinin alınışında yapılan tüm masraflar satıcı işletmeye ait olduğu içindir. Bu önemli ayrıntının dışında stoklara hammadde giriş ve çıkışları aynı şekilde yapılmaktadır. İşletme çorak toprakta olduğu gibi Beykoz kilinde ve Ziyabey bağlama kilinde de üretilirken ortalama maliyetle değerlendirme yöntemini kullanmaktadır. İşletme Beykoz kilini ve Ziyabey bağlama kilini kg. üzerinden değerlemektedir. Bu kg. fiyatı belirleme işlemini her giren ve çıkan parti için yeniden yapar. İşletmede 1985 yılına ilişkin olarak hazırlanan Beykoz kilinin ve Ziyabey bağlama kilinin stok kartında 1984 yılından devir kaydı yoktur.

C. DÖNEM GİDERİNİN STOK MALİYETİNE DÖNÜŞMESİ

Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi'nde direkt hammadde ve malzeme giderleri dışında üretim maliyetlerine direkt işçilik ve genel imalat giderleri de yüklenmektedir. İşletme üretim sırasında yaptığı direkt işçilik giderlerini ve genel imalat giderlerini masraf tevzi tablosu adı verilen bir tabloda toplamaktadır. Bu tablo her aya ilişkin

olarak hazırlanmaktadır. Yıl sonunda ise bu tablolar yardımıyla her mamule düşen direkt hammadde ve malzeme giderini, direkt işçilik giderini ve genel imalat giderinin toplamını gösteren bir tablo düzenlenmektedir.

Örnek olarak ele alınan bu işletmede işçilik giderlerinin kapsamına işçiye ödenen ücretler, yılda iki kere verilen ikramiyeler, girmektedir. Genel imalat giderlerinin kapsamına ise kömür, fuel oil, elektrik, bakım onarım giderleri, yemekhane giderleri, garaj giderleri, marangozhane giderleri gibi giderler girmektedir.

Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi'nin 1985 yılına ilişkin giderlerin toplamı itibari ile mamullere dağılımı ve yıllık giderler toplamı bir tablo yardımıyla gösterilmiştir.

Yıl sonunda bir yıla ilişkin olarak hazırlanan ve bir yıllık verileri gösteren bu tabloda işletmenin 1985 yılına ilişkin olarak bulunan toplam giderlerinin mamullere dağılımında oransal ölçüler dikkate alınmaktadır. Bu oranlar şöyledir;

HAMMADDE VE MALZEME GİDERİ	% 70
İŞÇİLİK GİDERİ	% 20
GENEL İMALAT GİDERİ	% 10'dur.

Her mamulün giderler toplamı bu oranlar doğrultusunda dağıtılır. Burada yapılan açıklamalar tabloda rakamsal olarak da görülebilmektedir.

Bu genel açıklamalardan sonra ise tablonun açıklaması şu şekilde yapılabilir. İşletme 1985 yılında ürettiği üç tür mamule ilişkin olarak toplam 1.658.534.000 liralık gider yapmıştır. Bu toplam

giderin 1.382.536.000 liralık kısmı kiremit için, 105.997.680 liralık kısmı tuğla üretimi için, 170.001.000 liralık kısmı ise ateş tuğlası üretimi için yapılmıştır. Her mamul için ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Hesaplamalar sonucunda elde edilen toplamların % 70'ini hammadde giderleri, % 20'sini işçilik giderleri, % 10'unu ise genel imalat giderleri oluşturmaktadır.

İşletme giderlerinin mamullere dağıtımında imalat kontrol hesabı kullanılmaktadır. Bu hesabın yanında birde imalat hesabı kullanılmaktadır. İmalat kontrol hesabında üretim maliyetini oluşturan giderlerin mamullerin oluşumundaki yüzdeleri yer almaktadır. İşletme her mamul için yıl sonunda bir ortalama birim maliyeti belirlemekte bu fiyatı o yılın üretim miktarı ile parçarak çıkanın % 70, % 20 ve % 10'nu gider türlerine dağıtılmaktadır. Bu dağıtımdan sonra her mamulün toplam maliyeti hesaplanmaktadır. Hesaplama sonucunda gerçekleşen giderlerin toplamları ile imalat hesabındaki toplamlarla karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sonucunda imalat hesabı tablosu ile imalat kontrol hesabındaki toplamlar arasında ortaya çıkan fark kâr zarar hesabına aktırılır. Eğer imalat hesabındaki toplam büyük ise aradaki fark kâr zararın borç tarafına, aradaki fark küçük ise kâr zararın alacak tarafına kayıt edilmektedir.

1. Satış Maliyetinin Ortalama Maliyet Yöntemiyle Belirlenmesi

Örnek olarak ele alınan işletmede satışı yapılan mamuller için açılan stok kartlarında stok değerlendirme yöntemlerinden ortalama maliyetle değerlendirme yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntemde bilindiği gibi

Tablo 1

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİ VE TİCARETİ A.Ş.'NİN 1985 YILINA İLİŞKİN
 ÜRETİM GİDERLERİNİN DAĞITIMINI GÖSTEREN TABLO

MAMUL TÜRÜ GİDER TÜRÜ	KİREMİT	TUĞLA	ATEŞ TUĞLASI
HAMMADDE VE MALZEME GİDERLERİ	% 70 967.775.200.-	% 70 74.198.376.-	% 70 119.000.700.-
İŞÇİLİK GİDERLERİ	% 20 276.507.200.-	% 20 21.199.536.-	% 20 34.000.200.-
GENEL İMALAT GİDERLERİ	% 10 138.253.600.-	% 10 10.599.768.-	% 10 17.000.100.-
TOPLAM GİDERLER	1.382.536.000.-	105.997.680.-	170.001.000.-

stokdan her çıkış o ana kadar üretimden stoka yapılmış bulunan girişlerin ortalaması üzerinden fiyatlandırılır. Bu nedenle de her yeni çıkışta ortalama maliyet içinde son stoklara girişin ağırlığı daha fazla olacaktır. İşletme her yıl sonunda o yılın üretilen miktarı ile aynı yılın yapılan toplam giderlerini birbirine oranlayarak her mamul için bir ortalama birim maliyet tespit etmektedir. Bu açıklamalardan sonra işletmenin 1985 yılına ilişkin verileri tablo şeklinde gösterilmiştir.

Tablo 2

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM
ŞİRKETİNİN 1985 YILINA İLİŞKİN ORTALAMA MALİYET
YÖNTEMİNE GÖRE BELİRLENMİŞ ORTALAMA BİRİM
MALİYETLERİNİ GÖSTEREN TABLO

<u>MAMUL TÜRÜ</u>	<u>TOPLAM GİDERLER</u>	<u>YILLIK ÜRETİM MİKTARI</u>	<u>ORTALAMA BİRİM MALİYET</u>
KİREMİT	1.382.536.000.-	32.152.000.-	43.-
TUĞLA	105.997.680.-	6.696.000.-	15,83
ATEŞ TUĞLASI	107.001.000.-	4.359.000.-	39.-

Tablo'nun açıklanması şu şekilde yapılabilir: İşletme 1985 yılında 32.152.000 adet kiremit, 6.696.000 adet tuğla, 4.359.000 kg. ateş tuğlası üretmiştir. Mamullerin üretiminde ise 1.382.536.000 lira, 105.997.680 lira, 4.359.000 lira toplam gider yapılmıştır. Bu üretim miktarları ve toplam giderler birbirine oranlandığında her mamulun ortalama birim maliyeti bulunmuş olur.

İşletmenin 1985 yılına ilişkin olarak tespit ettiği mamul başına ortalama birim maliyetini gösterir

tabloyu verdikten sonra işletmenin 1985 yılına ilişkin ürettiği mamuller ve bunların satış hareketlerinin izlendiği stok kartlarının açıklanması şu şekildedir. Mamullere ilişkin olarak hazırlanmış stok kartları yıllık olarak hazırlanmaktadır. Her mamul için ayrı ayrı olarak düzenlenmiş olan stok kartlarının işleyiş biçimi aynen hammadde stok kartlarının işleyiş biçimi gibidir. Mamul giriş ve çıkışını gösteren stok kartlarının ilk kayıtları bir önceki yıldan kalan mamul ve yarı mamul stoklarının devrini yapmaktadır. Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi'nin 1984 yılından 1985 yılına 530.000 adet kiremit, 415.000 adet tuğla stoku devir etmiştir. Kiremitin birim fiyatı 37,50 liradan, tuğlanın birim fiyatı 13,36 liradan devir etmiştir. İşletmenin diğer mamulü olan ateş tuğlasının 1985 yılına devir eden stoku yoktur. Çünkü işletme bu mamulünü sipariş almak suretiyle üretmektedir.

Stok kartında üretilen mamulün miktarı ve tutarı kalan sütunundaki miktar ve tutar hanelerindeki toplamlara eklenir. Satışı yapılan mamullerin ise stok kartındaki işlenmesi kalan sütunundaki miktar ve tutar toplamlarından çıkarmak suretiyle yapılmaktadır. Bu ekleme ve çıkarma durumlarından sonra elde edilen yeni miktar ve tutar toplamlarına göre yeni bir ortalama birim maliyet belirlenir. Bütün bu işlemler yıl sonuna kadar aynı şekilde devam eder gider. Yıl sonunda ise stokta kalan mamul miktarı o andaki birim satış maliyetinden bir sonraki yıla devrolunur. Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi'nin 1985 yılı dönemsonu mamul stokları kiremitte 5.819.000 adet ve 48 lira birim maliyet, tuğlada 1.291.000 adet ve 18 lira birim maliyetli, ateş tuğlasında ise 1.363.000 kg. ve 52 lira birim maliyetle devir etmiştir.

Mamul stoklarının hareketlerini gösteren stok kartlarındaki birim maliyetlere direkt hammadde gideri, direkt işçilik gideri ve genel imalat giderlerinin dışında bir de satış gideri dahil edilmektedir. İşletmenin 1985 yılına ilişkin olarak mamul başına 3 liralık bir satış gideri düşmektedir. İşletme belirlenen bu 3 liralık satış giderini de mamulün birim fiyatına ekleyerek mamulünün satış fiyatını belirlemektedir. Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi'nin 1985 yılına ilişkin olarak 112.000.000 liralık bir satış gideri gerçekleşmiştir.

Buraya kadar anlatılanların rakamsal olarak gösterimi Ek 4-5-6'da verilmiştir. Bu üç ek sırası ile kiremit, tuğla ve ateş tuğlası mamullerine aittir. Tablolarda bu üç mamulün 1985 yılına ilişkin olarak düzenlenmiş stok kartları ve stok hareketleri gösterilmiştir.

İşletmenin satılan malının maliyeti, dönem başı stoku, dönem içi üretilen mamul miktarı, dönem sonu stoku ve satış giderleri ile ilgili rakamlar verildiğine göre 1985 yılına ait satış maliyeti tablosu şu şekilde düzenlenebilir.

Tablo 3

SATIŞ MALİYETİ TABLOSU

SATILAN MALIN MALİYETİ	1.377.737.504.-	
Dönembası stok		
Dönemiçi üretilen	+ 1.658.565.480.-	
	2.036.302.984.-	
Dönemsonu stoku	- 373.862.430.-	
		1.162.440.554.-
SATIŞ GİDERİ		+ 112.000.000.-
SATIŞ MALİYETİ		1.774.440.554.-

Tablo 3'de görüleceği üzere ortalama maliyet yöntemine göre işletmenin 1985 yılında 1.774.440.554 liralık satış maliyeti gerçekleşmiştir.

2. Fireler ve Satıcı İskontolarının Dikkate Alınması

Günümüzde mamul üreten ve ürettiğini satan işletmelerin hemen hemen hepsinde ürettiği mamullere ilişkin olarak belli oranlarda fireler görülmektedir. Örnek olarak ele alınan Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi'nde de mamullerin üretiminde fireler oluşmaktadır. İşletme genelde her yıl üretiminin % 3'lük kısmını fire olarak kabul etmekte ve bunun üzerinden işleme tabi tutmaktadır.

Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi'nin 1985 yılına ilişkin olarak hesaplanan fireleri şu şekilde belirlenmiştir;

MAMUL TÜRÜ

KİREMİT için; (yıllık üretim x % 3) = Fire miktarı
 32.152.000 adet x % 3 = 174.570 adet.
 (fire miktarı x en son birim fiyat) =
 Toplam fire maliyeti
 174.570 x 48.- = 8.379.360.- lira.

TUĞLA için; 6.696.000 adet x % 3 = 200.800 adet
 200.800 x 18.- = 3.615.840.- lira.

ATEŞ TUĞLASI
 için; 4.359.000 adet x % 3 = 130.770 adet
 130.770 x 52.- = 6.880.040.- liradır.

1985 YILI FIRE MALİYETİ TOPLAMI: 8.379.360.- +
 3.615.840.- + 6.800.040.- = 18.795.240.-dir.

İşletme firelerini yıllık üretiminin % 3'lük kısmını hesaplamak suretiyle tespit etmektedir. Bu hesaplama sonucunda bulduğu miktarları dönem sonundaki en son birim fiyatla çarparak firelerin maliyetini bulmaktadır. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere işletmenin 1985 yılına ilişkin 506.220 adet ve 18.795.240 lira toplam maliyetli firesi vardır. İşletmenin firelerini bu şekilde hesap edişindeki neden ise şöyle izah edilmektedir; İşletme üretim sırasında ne zaman ne kadar firesi meydana geldiğini tespit edememektedir. Fireler tespit edilemeyince de meydana gelen firenin o andaki maliyeti de bilinmemektedir. Bu nedenle de dönem sonunda yıllık üretim miktarından % 3'lük kısmını fire ayırmakta ve en son birim fiyatla hesap ederek bunun üzerinden değerlemeye tabi tutmaktadır.

Yine bu konu başlığı altında incelenecek diğer bir konu da satıcı iskontolarıdır. Örnek olarak ele alınan bu işletmede satıcı iskontoları söz konusu olmamaktadır. Genelde Türkiye'de toprak sanayii ve ticareti ile ilgili işletmelerde satıcının iskontosu söz konusu değildir. Bu sebepten dolayı konu başlığında yer verilen satıcı iskontolarının dikkate alınması konusu incelenmeyecektir. Eğer örnek olarak ele aldığımız bu işletme için satıcı iskontoları söz konusu olsaydı bu iskontoları gelir tablosunda brüt satış kârının hesaplanması bölümünde satışlardan indirimler kısmında ele alacak ve satış gideri gibi satış hasılatından indirilmek suretiyle dikkate alınacaktı.

D. NET HASILAT VE SATILAN MALIN MALİYETİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim

Şirketinde satılan malın maliyeti şu şekilde hesaplanmaktadır:

İşletmenin her mamul için düzenlediği stok kartlarının çıkan kısmındaki tutar sütunundaki rakamların toplamı satışı yapılan mamulün maliyetini verir. Bu bulunün üç mamule ait toplamlar mamul stoku hesabının alacağını, satılan malın maliyeti hesabının da borcunu oluşturur. Bu şu şekilde gösterilebilir;

MAMUL STOKU HESABI

	Kiremit	1.144.442.000.-
	Tuğla	80.786.000.-
	A. Tuğlası	<u>114.375.000.-</u>
	S.M.Maliyeti	<u>1.339.603.000.-</u>

SATILAN MALIN MALİYETİ HESABI

Kiremit	1.144.442.000.-
Tuğla	80.786.000.-
A. Tuğlası	<u>114.375.000.-</u>
S.M.Maliyeti	<u>1.339.603.000.-</u>

Muhasebe açısından gösterildiğinde elde edilen 1.339.603.000 liralık tutar Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi'nin 1985 yılına ait satılan malın maliyetini gösteren tutardır. Yani işletmenin 1985 yılına ilişkin olarak ürettiği mamullerinden kiremitin 1.144.442.000 liralık, tuğlanın 80.786.000 liralık, ateş tuğlasının ise 114.375.000 liralık satılan malın maliyeti oluşmuştur. Burada bulunan satılan malın maliyeti işletmenin stoklarını ortalama

maliyet yöntemine göre değerlemesi sonucunda bulunan maliyettir. Satılan malın maliyeti değişik stok değerlendirme yöntemleri uygulanması durumunda farklı farklı çıkacaktır.

İşletmenin 1985 yılına ait olarak satılan malın maliyeti bulunduğuna göre şimdi işletmenin brüt satış kârı da hesap edilebilir. İşletmenin 1985 yılına ilişkin brüt satış kârı gelir tablosu düzenlenmek suretiyle hesaplanmaktadır. Bu hesaplama Tablo 4'de gösterilmiştir.

Tablo 4

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ A.Ş.'NİN
1.1.1985/31.12.1985 DÖNEMİNE AİT
GELİR TABLOSUNUN BRÜT SATIŞ KÂRI BÖLÜMÜ

SATIŞLAR		1.545.638.850.-
- <u>SATIŞ İNDİRİMLERİ</u>		
Satış iskontoları	-	
Satış iadeleri	-	
Satış giderleri	112.000.000.-	<u>112.000.000.-</u>
NET SATIŞLAR		1.433.638.850.-
- SATILAN MALIN MALİYETİ		<u>1.339.603.000.-</u>
BRÜT SATIŞ KÂRI		<u>94.035.850.-</u>

Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi 1985 yılına ilişkin olarak 94.035.850 liralık brüt satış kârı elde etmiştir. Bu elde edilen brüt satış kârı işletmenin hammadde ve mamul stoklarını, stok değerlendirme yöntemlerinden ortalama maliyet yöntemini kullanması sonucunda oluşan brüt satış kârıdır.

İ k i n c i K ı s ı m

E N F L A S Y O N İ S T O R T A M D A
G E Ç E R L İ L İ Ğ İ O L A N L İ F O
(S O N G İ R E N İ L K Ç I K A R)
Y Ö N T E M İ N İ N K İ L İ Ç O Ğ L U
T O P R A K S A N A Y İ İ V E
T İ C A R E T İ A N O N İ M
Ş İ R K E T İ N E U Y G U L A N M A S I

I. E N F L A S Y O N İ S T O R T A M D A L İ F O Y Ö N E T İ M İ K U L L A N M A N I N
G E R E K L İ L İ Ğ İ

Enflasyon son yıllarda tüm dünya milletlerinin karşılaşmış olduğu en önemli ekonomik sorunlardan biridir. Enflasyon şöyle tanımlanabilir; Enflasyon parasal satın alma gücü ile gerçek mal ve hizmet arzı/talep dengesini daha yüksek düzeylerde gerçekleştirici, dolayısıyla fiyatları yükseltici yönde meydana gelmiş bir değişmedir(1). Bütün dünya ülkelerinde olduğu gibi Türkiye'de enflasyonla uğraşmaktadır.

Enflasyon nasıl ki milli ekonomiyi önemli ölçüde etkilemekte ise işletmeleri de büyük ölçüde etkilemektedir. İşletmeler aktif ve pasif kıymetlerini parasal olarak ölçmektedirler(2). Aktiflerin değeri

(1) Alparslan PEKER, Enflasyon Ortamında Stok Değerleme Yöntemleri ve LİFO, Fakülteler Matbaası, (İstanbul-1975), s.5.

(2) Serdar K. BERKSUN-Fahir BİLGİN-Cengiz ERDAMAR, Enflasyon Ortamında Muhasebe, Finansman ve Vergi Problemleri, Sermet Matbaacılık, (İstanbul-1974), s.10.

enflasyon ortamında artmaktadır. İşletmenin aktif kıymetlerinin içinde yer alan alacaklar ve nakit mevcudu enflasyondan etkilenmez. Fakat aktif kıymetlerin içinde yer alan stoklar, makine tesisleri, arsa ve binaların değerleri enflasyon oranında artarlar. Bu üç kalem içinden de en çok enflasyondan işletme stokları etkilenir. Stok fiyatlarında oluşan artışların, her bir yöntemle ulaşılan sonuçları da etkilemesi doğaldır(3).

İşte hem bir yöntemle ulaşılan ayrı ayrı sonuçlar karşılaştırıldığında stok değerlendirme yöntemlerinden olan LİFO yönteminin sonucunun diğer yöntemlerin sonuçlarına göre daha düşük çıktığı görülmür. Bu nedenle de LİFO yönteminin enflasyonist ortamda geçerli bir yöntem olduğu söylenebilir.

Stok değerlendirme yöntemlerinden olan LİFO yöntemi işletmeleri enflasyonun etkilerinden korumak, oluşan fiktif kârları ortadan kaldırmak ve fazla vergi ödemelerini önlemek üzere geliştirilmiş bir yöntemdir(4).

LİFO yöntemi stoklara en son giren malların üretime veya satışa ilk giren mallar olacağını kabul eden bir yöntemdir. Bundan dolayı da fiyatların arttığı devrelerde satılan malın maliyetleri en yüksek değerlerden oluşarak fiktif kârları en alt düzeye indirecek ve bu nedenle de fazla vergi ödenmesi önlenecektir(5). Dönem sonunda stokta kalacak olan mallar

(3) Mehmet SAYARI, Enflasyonda Gerçek Satış Kârının Saptanması, Ogun Kardeşler Matbaacılık, (Ankara-1981), s.32.

(4) MERİÇ, s.77.

(5) SAYARI, s.34.

ise en eski maliyetle değeri olacağından kârlar daha düşük gözükecektir. LİFO stok değeri yönteminin işletmeyi enflasyonun etkisinden koruyabilmesi için o işletmenin mallarının özel fiyatlarını enflasyon yönünde ve oranında değeri değiştirmesi gerekmektedir. Eğer bu değeri enflasyondan daha düşük olursa LİFO yönteminin enflasyonun etkisini giderici bir rolü olmaz. Çünkü fiktif kârların ortadan kalkması söz konusu olmaz. Yukarıda kısaca enflasyonun ne olduğu, stoklar üzerindeki etkisi ve stok değeri yöntemi yöntemlerinden biri olan LİFO yönteminin uygulanması neticesinde enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkisinin nasıl giderilebileceğine değeri verilmiştir. Şimdi ise örnek olarak ele alınan Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi'nin hammadde ve mamul stoklarının LİFO yöntemine göre değeri değerlendirilmesini ve bunun sonucunda işletmede 1985 yılına ilişkin elde edilecek gerçe kârın tespit edilmesi açıklanacaktır.

II. LİFO YÖNTEMİNİN KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİ'NE UYGULANMASI

A. ALIŞ MALİYETLERİNİN ÜRETİM MALİYETİNE LİFO YÖNTEMİ ARACILIĞI İLE YÜKLENMESİ

Örnek olarak ele alınan Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi'nde hammadde stoklarının ortalama maliyet yöntemi ile değeri değeri bu değeri değeri sonucunda bulunan satılan malın maliyetini ve brüt satış kârı tutarının bulunması tablolar ve çeşitli hesaplamalarla birinci kısımda açıklanmaya çalışılmıştır.

Bu konuda ise yine aynı işletmenin hammadde ve mamul stokları enflasyonist ortamda geçerliliği

olan LİFO(son giren ilk çıkar) yöntemiyle değ erlenecektir. Bu değ erleme sonucunda LİFO yöntemine göre bulunacak olan gerç ek satılan malın maliyeti ve brüt satış kârı bulunacaktır. Bütün bu hesaplamalara ilişkin olarak tablolar ve hesaplamalar yardımıyla yapılacaktır.

Bu bölümde alış maliyetlerinin LİFO yöntemi ile üretime yüklenmesi açıklanacaktır. Alış maliyetlerinin üretime yüklenmesinde LİFO yöntemi kullanılması halinde Ek 7, 8 ve 9'da görüleceği üzere yapılan hesaplamalar ve sonuçlar elde edilecektir. Bu tablolar sırası ile ç orak toprak, Ziyabey bağlama kili ve Beykoz kili hammadde türlerine aittir.

Ek 7, 8 ve 9'da görüldüğü gibi ortalama maliyet yönteminde olduğu gibi hammadde giriş ve çıkış hareketleri aynıdır. LİFO ile ortalama maliyet yöntemi arasındaki tek fark üretime gönderilen hammaddenin en son alınan partiden ve en son maliyetle gönderilmesidir. Her iki yöntemde de stok kartlarının işleme şekli aynıdır. Stok kartlarındaki ilk kayıt 1984 yılından devir eden stoklardır. LİFO yönteminde her parti kendi maliyetiyle değ erlenmekte ve üretime gönderilirken ise en son giren hammadde partisinden olmaktadır. Üretime gönderilen hammadde değişik maliyetlere sahip aynı hammaddeden sağlanmaktadır. Burada anlatılan hammadde giriş ve çıkışları Ek 7, 8 ve 9'da detaylı bir biçimde görülmektedir.

B. SATIŞ MALİYETİNİN LİFO YÖNTEMİ İLE BELİRLENMESİ

Satış maliyetlerinin LİFO(son giren ilk çıkar) yöntemiyle belirlenmesi denildiğinde örnek olarak ele alınan işletmenin ürettiği mamullerin üretimden

çıkıp stoka girişi ve satılması halinde de stoktan çıkışı durumunda bu söz konusu olan stok giriş-çıkış hareketlerinin LİFO yöntemine göre yapılması ve dönem sonunda stokta kalan mamullerin LİFO'ya göre değerlendirilmesi söz konusu edilmektedir.

İşletme ürettiği mamullerin bilindiği gibi ortalama maliyetle değerlemekteydi. Oysa şimdi bu mamuller LİFO'ya göre değerlendirilecek bunun sonucu olarak da satılan malın maliyeti daha yüksek olacaktır. Mamullerin stok kartındaki LİFO yöntemine göre işleyişi aynen hammaddenin stok kartında LİFO yöntemine göre işleyişi gibidir. Yani stoka her giren mamul partisi kendi maliyetiyle girer, her çıkan mamul partisi ise stoka en son giren mamul partisinden olmaktadır. Satışı yapılan her mamul partisi değişik maliyetlere sahip aynı mamulden sağlanmaktadır.

Bu açıklamalardan sonra Kılıçoğlu Toprak Sanayi ve Ticareti Anonim Şirketi'nin 1985 yılına ilişkin olarak LİFO yöntemine göre hazırlanmış mamul stok kartları Ek 10, 11 ve 12'de verilmiştir. Bu tablolar sırası ile kiremit, tuğla ve ateş tuğlası mamul çeşitlerine aittir.

Eklerde de görüleceği üzere satılan malın maliyeti üretilen mamullere göre şöyledir; Kiremitte 1.181.660.500 lira, tuğlada 76.517.864 lira, ateş tuğlasında ise 119.557.140 liradır. İşletmenin 1985 yılına ait dönem sonunda ise 242.405.500 liralık kiremit, 27.573.570 liralık tuğla ve 66.255.400 liralık ateş tuğlası stoku mevcuttur. Bunlardan başka işletmenin 112.000.000 liralık satış gideri olduğu da unutulmamalıdır. Yapılan satış gideri yöntem değişikliğinde hiçbir değişiklik göstermez.

Satış maliyetinin hesaplanabilmesi için gereken tüm veriler verildiğine göre satış maliyeti tablosu Tablo 5'de görüldüğü gibi düzenlenebilir.

Tablo 5

İŞLETMENİN 1985 YILINA İLİŞKİN
LİFO YÖNTEMİNE GÖRE DÜZENLENMİŞ
SATIŞ MALİYETİ TABLOSU

SATILAN MALIN MALİYETİ	1.339.603.000.-
Dönembası stok	
Dönem içi üretilen miktar	+ 1.726.190.530.-
	3.065.793.530.-
Dönem sonu stok	- 336.234.470.-
	2.729.559.060.-
SATIŞ GİDERİ	<u>112.000.000.-</u>
SATIŞ MALİYETİ	<u><u>2.841.559.060.-</u></u>

Tablo 5'den de anlaşılacağı üzere işletmenin 1985 yılına ilişkin olarak 2.841.559.060 liralık satış maliyeti belirlenmiştir. Ortalama maliyet yöntemine göre bu rakam daha yüksek olarak gerçekleşmiştir. Bunun nedeni ise satılan malın maliyetinin ve dönem başı stoku ile dönem içi üretilen miktarın maliyetinin yüksek olması dönem sonunda stokla kalan malların ise düşük maliyetten değerlendirilmesidir.

III. LİFO YÖNTEMİYLE BELİRLENEN SATILAN MALIN
MALİYETİNİN NET HASILATLA KARŞILAŞTIRILMASI

LİFO yöntemi ile belirlenen satılan malın maliyeti ortalama maliyet yöntemi ile belirlenen

satılan malın maliyetinden daha farklı çıkmaktadır. Bunun nedeni ise LİFO yöntemi stokları değerlendirme gerçek piyasa fiyatını kullanmasıdır. Gerçek piyasa fiyatının kullanılması ise mamullerin üretim maliyetlerini gerçek maliyetleri olarak yansıtır. Bu elde edilen gerçek üretim maliyetleri de brüt satış kârının gerçek olarak çıkmasını sağlar. Başka bir deyişle işletmenin fiktif kârlarının ortadan kalkmasına neden olur.

Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi'nin 1985 yılına ilişkin mamul stokları LİFO yöntemiyle değerlendirildiğinde satılan malın maliyeti şu şekilde bulunmaktadır;

MAMUL STOK HESABI

	Kiremit	1.181.660.500.-
	Tuğla	76.517.864.-
	Ateş Tuğlası	<u>119.557.140.-</u>
	S.M.Maliyeti	<u><u>1.377.737.504.-</u></u>

SATILAN MALIN MALİYETİ HESABI

Kiremit	1.181.660.500.-
Tuğla	76.517.864.-
Ateş Tuğlası	<u>119.557.140.-</u>
S.M.Maliyeti	1.377.737.504.-

İşletmenin mamul stoku hesabının alacağında gösterilen kiremit, tuğla ve ateş tuğlasının mamul stok maliyeti aynen satılan malın maliyeti hesabının borcuna geçirilir ki buda işletmenin o yılının satılan malın maliyetini oluşturur. Yukarıdaki hesaplamalara bakılacak olunursa Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve

Ticaretî Anonim Şirketinin 1985 yılına ilişkin 1.377.737.504 liralık satılan malın maliyetinin oluştuğu görülür. Bu bulunan toplam her mamulün stok kartındaki çıkan sütunun tutarlarının dönem sonu toplamlarından elde edilmiştir.

LİFO yöntemine göre işletmeye ait 1985 yılında oluşan satılan malın maliyetini bulduktan sonra daha önceki bölümde olduğu gibi gelir tablosunun brüt satış kârı bölümünü düzenleyerek LİFO yöntemine göre işletmenin 1985 yılına ilişkin brüt satış kârının elde edilmesi gerekir. LİFO yöntemine göre brüt satış kârı şu şekilde tespit edilmiştir;

Tablo 6

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ A.Ş.'NİN
1.1.1985/31.12.1985 DÖNEMİNİN GELİR TABLOSUNUN
BRÜT SATIŞ KÂRI BÖLÜMÜ

SATIŞLAR		1.545.638.850.-
- <u>SATIŞ İNDİRİMLERİ</u>		
Satış iskontoları	-	
Satış iadeleri	-	
Satış giderleri	<u>112.000.000.-</u>	<u>112.000.000.-</u>
NET SATIŞLAR		1.433.638.850.-
- SATILAN MALIN MALİYETİ		<u>1.377.737.504.-</u>
BRÜT SATIŞ KÂRI		<u><u>56.103.346.-</u></u>

Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi'nin 1985 yılına ilişkin olarak ürettiği mamul satışlarından toplam 56.103.346 liralık brüt satış kârı elde edilmiştir.

Ü ç ü n c ü B ö l ü m

DEĞERLEME SONUÇLARININ HER İKİ YÖNTEME GÖRE GELİRİN ÖLÇÜLMESİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMASI

Örnek olarak ele alınan Kılıçoğlu Toprak Sanayi ve Ticareti Anonim Şirketi'nden elde edilen bilgilere göre stok değerlemesinde kullanılan iki çeşit stok değerlendirme yöntemi uygulanmıştır. Bu yöntemlerden birincisi, işletmenin halen şu anda kullanmakta olduğu ortalama maliyet yöntemi ikincisi ise, enflasyonist ortamda geçerliliği olan LİFO(son giren ilk çıkar) yöntemidir. Bu iki yöntemin uygulanması sonucunda işletme de birbirinden farklı iki çeşit satılan malın maliyeti ve brüt satış kârı bulunmuştur. Bu farklılıklar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 7'den de anlaşılacağı üzere ortalama maliyet yönteminde brüt satış kârı 94.035.850 lira, LİFO yönteminde ise 56.103.346 liralık brüt satış kârı elde edilmiştir. İki yönteme göre hesaplanan brüt satış kârları arasında 37.932.504 liralık bir

Tablo 7

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ A.Ş.'NİN
1985 YILINA İLİŞKİN ORTALAMA MALİYET VE LİFO
YÖNTEMLERİNE GÖRE ELDE EDİLEN BRÜT SATIŞ KÂRİNİN
KARŞILAŞTIRILMASINI GÖSTEREN TABLO

	Ortalama Maliyet <u>Yöntemine Göre</u>	LİFO <u>Yöntemine Göre</u>
SATIŞLAR	1.545.638.850.-	1.545.638.850.-
- <u>SATIŞ İNDİRİMLERİ</u>		
Satış iskontoları -		
Satış iadeleri -		
Satış giderleri		
giderleri <u>112.000.000.-</u>	<u>112.000.000.-</u>	<u>112.000.000.-</u>
NET SATIŞLAR	1.433.638.850.-	1.433.638.850.-
- SATILAN MALIN MALİYETİ	<u>1.339.603.000.-</u>	<u>1.377.737.504.-</u>
BRÜT SATIŞ KÂRI	<u>94.035.850.-</u>	<u>56.103.346.-</u>

bir fark vardır. Bu fark satılan malın maliyetinden ileri gelmektedir. Satılan malın maliyeti ortalama maliyet yönteminde 1.339.603.000 lira, LİFO yönteminde ise 1.377.737.504 lira olarak bulunmuştur. Satılan malın maliyetinden ileri gelen bu fark şöyle gösterilebilmektedir;

ORTALAMA MALİYETE GÖRE	
Satılan Malın Maliyeti	
Kiremit	1.144.442.000.-
Tuğla	80.786.000.-
Ateş Tuğlası	<u>114.375.000.-</u>
S.M.Maliyeti	<u>1.339.603.000.-</u>

LİFO YÖNTEMİNE GÖRE
Satılan Malın Maliyeti

Kiremit	1.181.660.500.-
Tuğla	76.517.864.-
Ateş Tuğlası	119.557.140.-
S.M.Maliyeti	1.377.737.504.-

Satılan malın maliyeti hesapları ortalama maliyet yöntemi ile LİFO yöntemi için ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bu düzenlenen satılan malın maliyetinin T hesaplarında her mamul için farklı toplamlar bulunmaktadır. Bu aradaki fark LİFO yöntemi için kiremit ve ateş tuğlası mamullerinde bir artış olarak, tuğlada ise bir azalış olarak kendini göstermektedir. İki yöntem arasında böyle bir fark görülmesi normaldir. Çünkü LİFO yönteminde stoklar gerçek maliyetlerle değerlendirilmektedir. Diğer bir deyişle işletme LİFO yöntemini kullandığında stoklarını üretime veya satışa gönderdiğinde en son ve yüksek maliyetten göndermektedir. Oysa ortalama maliyet yönteminde stoklar olduğundan fazla maliyetle değerlendirilmektedir. Bu da işletme açısından fiktif kârların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır.

Kârlardaki farklılığı satılan malın maliyetinde oluşan farklılıklar yaratmakta, satılan malın maliyetindeki farklılıkları ise maliyetlerin gerçek fiyattan tespit edilmemesi yaratmaktadır. İşte satılan malın maliyetinde ise farklılık yaratan maliyetler hammadde stoklarının değerlendirilmesidir. Satılan malın maliyetini oluşturan gider çeşitlerinden sadece hammaddenin stokta değerlendirilmesinde farklı yöntemlerin kullanılması sebep olmaktadır. Direkt hammadde giderlerinin dışında kalan direkt işçilik giderleri ve genel imalat giderlerinde herhangi bir değişiklik

olmamaktadır. Her iki gider türü de yöntem farklılığından dolayı değişiklik göstermeden aynen kalmaktadır.

Daha önceki bölümde de belirtildiği gibi alış maliyetlerinin üretime yüklenmesini işletme, imalat hesabı ve imalat kontrol hesabı adı altında iki hesapta izlemektedir. Dönem sonunda ise bu iki hesap arasındaki oluşan fark kâr zarar hesabına kaydedilmektedir.

Bundan sonra işe işletmenin mamullerine yüklenen hammadde, işçilik ve genel imalat giderlerini tutarları itibariyle gösteren ve 1985 yılına ait olan tablolar hazırlanabilir.

Ek 13, 14 ve 15'de bahsi geçen tablolar verilmiştir. Bunlar sırası ile ortalama maliyet yöntemine göre düzenlenmiş, LİFO yöntemine göre düzenlenmiş ve farkların kâr zarar tablosuna aktarılışını gösteren tablolardır.

Her iki ayrı yöntemle göre yapılan değerlendirme sonucunda elde edilen sonuçların karşılaştırılması bu şekilde yapılmıştır. Karşılaştırmadan da anlaşılacağı üzere LİFO yöntemi ortalama maliyet yöntemine göre daha gerçekçi sonuçlar vermekte ve işletmeyi fiktif kârlardan korumaktadır. İşletme açısından fiktif kârların ortadan kaldırılması sonucunda daha az vergi ödeme durumu söz konusu olacaktır. Bu da işletmenin lehine olan bir durumdur.

S O N U Ç

Buraya kadar yapılan çalışmaların sonucunda sunlar söylenebilir. Günümüzde işletmelerin gerçek gelirlerini tespit etmeleri ve bu gelirlerinin üzerinden gerçek olarak vergi ödemeleri en önemli konulardan birisini oluşturmaktadır. İşletmelerin gerçek olarak gelirlerini tespit etmelerinde rol oynayan etkenlerden birisi de işletmenin stoklarını iyi bir şekilde en uygun yöntem seçilerek değerlemeye tabi tutmasıdır. Bu konu işletmeler açısından ele alındığında stok değerlemesinde kullanılan yöntemlerden biri olan LİFO(son giren ilk çıkar) yöntemidir. LİFO yönteminin en önemli özelliği enflasyonist ortamlarda geçerliliği olan bir yöntem olmasıdır. Bu görüşe bazı yazarlar katılmamaktadırlar. Fakat genelde yazarların çoğu bu görüş üzerinde birleşmektedirler. LİFO yöntemi işletmeler açısından fiktif kârları yok edici bir etkiye sahiptir. Yani işletmenin elde ettiği gerçek kârı ortaya koymaktadır. Diğer stok değerlendirme yöntemlerine göre LİFO yöntemi işletmenin gerçek kârını yansıtır. Bunun sebebi ise LİFO yönteminde stokların cari(piyasa) fiyattan değerlemeye tabi

tutulmasıdır. İşletmedeki hammadde ve mamul stoklarının üretime gönderilmesinin veya satışa sunulmasının en son maliyetten yapılmasıdır. Yani hammaddenin üretime gönderilirken en son maliyetten verilmesi, mamulün ise satışa sunulması en son maliyetten olmaktadır.

Örnek işletme olarak ele alınan Kılıçoğlu Toprak Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi'ne LİFO yöntemi uygulandığında bu durum açık bir şekilde görülebilmektedir. İşletmenin stoklarının ortalama maliyetle değerlendirildiği andaki ve LİFO yöntemi ile değerlendirildiği anda elde ettiği kârlar karşılaştırıldığında bu durum daha açık bir şekilde ortaya konmaktadır.

LİFO yöntemi uygulandığı durumda işletmeye bir yarar daha sağlamaktadır ki bu da işletmenin daha az vergi ödemesini sağlamaktadır. Başka bir deyişle işletmenin vergi yükünü azaltmaktadır. Bu nedenle de işletmeler tarafından tercih edilmesi gereken bir yöntem olmaktadır.

LİFO yönteminin vergi yasaları açısından uygulanması bazı yazarlara göre söz konusu değildir. Çoğu yazara, göre de vergi yasaları açısından uygulanması için hiçbir neden yoktur. Vergi yasalarına bakıldığı zaman LİFO yönteminin uygulanmasına ilişkin herhangi bir yasaklama hükmü bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunumuzun 262'nci, 274'üncü ve 275'inci maddelerine göre fiili maliyet kavramı içine giren maliyetleme tekniklerinin hiçbirini geçersiz kılacak bir özellik yoktur. Bu nedenle de Ortalama maliyet yöntemi ve diğer yöntemler ne kadar kullanılabiliriyorsa LİFO yöntemi de o kadar kullanılabilir. Yalnız diğer yöntemlere nazaran tek bir farkla LİFO yöntemini kullanan

işletmelerin son giren mamulün ilk çıktığını fiilen ispatlaması gerekir. Bu şartı sağlayan her işletme LIFO yöntemini stoklarını değerlemede kullanabilir.

Günümüzde işletmelerin ülkemizin enflasyonist bir ortamda bulunduğunu göz önüne alarak LIFO yöntemini kullanmaya yönelmeleri muhasebe ve işletmeler açısından, yukarıda açıkladığımız nedenlerden dolayı daha sağlıklı olacaktır.

E K L E R

EK 1.....	71
EK 2.....	73
EK 3.....	75
EK 4.....	77
EK 5.....	79
EK 6.....	81
EK 7.....	83
EK 8.....	88
EK 9.....	98
EK 10.....	100
EK 11.....	107
EK 12.....	116
EK 13.....	124
EK 14.....	125
EK 15.....	126

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNİN 1985 YILINA İLİŞKİN OLARAK ORTALAMA MALİYET
YÖNTEMİNE GÖRE DÜZENLENMİŞ ÇORAK TOPRAĞIN STOK KARTI

HAMMADDENİN ADI: ÇORAK TOPRAK

T A R İ H	A Ç I K L A M A	G İ R E N			Ç I K A N			K A L A N		
		Miktar (TON)	Birim Maliyet (TL)	Tutar (TL)	Miktar (TON)	Birim Maliyet (TL)	Tutar (TL)	Miktar (TON)	Birim Maliyet (TL)	Tutar (TL)
02.01.85	1984 Yılından Devir							65.494.307	40.---	2.601.751
02.01.85	Yarı Mamulden	3.376.022	40.---	134.267				68.870.329	40.---	2.739.018
31.01.85	Masraf Tevzi Tabl.			347.375				68.870.329	45.---	3.086.393
31.01.85	Mamule				11.238.969	45.---	505.754	57.631.360	45.---	2.580.639
28.02.85	Masraf Tevzi Tab.			315.832				57.631.360	51.---	2.928.014
28.02.85	Mamule				10.942.722	51.--	558.079	46.488.638	51.---	2.369.935
31.03.85	Masraf Tevzi Tab.			396.074				46.688.638	59.--	2.766.009
31.03.85	Mamule				11.936.915	59.---	704.278	34.751.723	59.---	2.061.731
31.04.85	Satın Alınan	4.158.---	26 --	107.440				38.909.723	56.--	2.169.171
31.04.85	Masraf Tevzi Tab.			414.660				38.909.723	66.---	2.583.831
31.04.85	Mamule				11.309.895	66.--	746.453	27.599.828	67.--	1.837.378
31.05.85	Masraf Tevzi Tab.			528.180				27.599.828	86.---	2.365.556
31.05.85	Satın Alınan	22.169.---	20 --	432.654				49.768.828	56.---	2.798.212
31.05.85	Mamule				12.265.130	56.---	686.847	37.503.698	56.---	2.111.365
29.06.85	Masraf Tevzi Tab.			416.750				37.503.698	67.--	2.528.115

EK 1

71

29.06.85	Satin Alinan	21.569.----	23.---	500.293					59.072.698	51.---	3.028.408
29.06.85	Mamule				10.111.204	51.---	515.671		48.691.494	52.---	2.512.737
31.07.85	Masraf Tevzi Tab.			486.232					48.691.494	62.---	2.988.969
31.07.85	Satin Alinan	13.986.---	45.---	627.455					62.947.494	58.---	3.626.424
31.07.85	Mamule				12.636.958	58.---	732.944		50.310.536	58.---	2.893.480
31.08.85	Masraf Tevzi Tab.			443.470					50.310.536	66.---	3.336.950
31.08.85	Satin Alinan	14.334.---	32.---	461.176					64.644.596	59.---	3.798.116
31.08.85	Mamule				9.956.362	59.---	585.425		54.688.174	59.---	3.210.701
30.09.85	Masraf Tevzi Tab.			341.667					54.688.174	65.---	3.552.368
30.09.85	Satin Alinan	10.206.---	58.---	591.277					64.894.174	64.---	4.143.645
30.09.85	Mamule				11.192.202	64.---	716.301		53.701.---	64.---	3.427.344
31.10.85	Masraf Tevzi Tab.			327.147					53.701.---	70.---	3.754.491
31.10.85	Satin Alinan	11.942.---	48.---	572.741					65.643.---	66.---	4.327.232
31.10.85	Mamule				11.270.169	66.---	743.820		54.372.---	66.---	3.583.412
30.11.85	Masraf Tevzi Tab.			297.337					54.372.---	71.---	3.880.749
30.11.85	Satin Alinan	8.841.---	62.---	546.100					63.213.---	70.---	4.426.849
30.11.85	Mamule				11.598.234	70.---	811.876		51.614.---	70.---	3.614.973
31.12.85	Masraf Tevzi Tab.			240.383					51.614.---	75.---	3.885.356
31.12.85	Satin Alinan	5.638.---	100.---	561.688					57.252.---	77.---	4.417.044
31.12.85	Mamule				11.441.613	77.---	881.004		45.810.---	77.---	3.536.040
31.12.85	Yari Mamule				3.286.207	77.---	253.038		42.523.---	77.---	3.283.002

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNİN 1985 YILINA İLİŞKİN OLARAK ORTALAMA MALİYET YÖNTEMİNE
GÖRE DÜZENLENMİŞ ZİYA BEY BAĞLAMA KİLİNİN STOK KARTI

HAMMADDENİN ADI: ZİYA BEY BAĞLAMA KİLİ

T A R İ H	A Ç I K L A M A	G İ R E N			Ç I K A N			K A L A N		
		Miktar (KG)	Birim Mal. (TL)	Tutar (TL)	Miktar (KG)	Birim Mal. (TL)	Tutar (TL)	Miktar (KG)	Birim Mal. (TL)	Tutar (TL)
02.01.85	1984 Yılından Devir							2.492.791	4.62	11.540.248
02.01.85	Yarı Mamulden	224.885	4.69	1.054.970				2.720.676	4.62	12.595.219
31.01.85	Mamule				118.784	4.62	548.782	2.538.892	4.74	12.046.437
28.02.85	Mamule				130.289	4.74	617.569	2.408.603	4.74	11.428.868
31.03.85	Mamule				211.685	4.74	1.003.386	2.196.918	4.74	10.425.482
19.04.85	Mamule				8.000	4.74	37.920	2.188.918	4.74	10.387.566
30.04.85	Mamule				164.146	4.74	778.052	2.024.772	4.74	9.609.514
31.05.85	Satın Alınan	109.000	4.50	490.815				2.133.772	4.69	10.019.329
31.05.85	Mamule				290.500	4.69	1.362.445	1.843.272	4.69	8.656.884
10.06.85	Satın Alınan	286.510	4.50	1.289.295				2.129.782	4.67	9.946.179
29.06.85	Satın Alınan	407.540	4.50	1.833.930				2.537.322	4.64	11.780.109
29.06.85	Mamule				143.763	4.64	667.060	2.393.559	4.64	11.113.049
11.07.85	Satın Alınan	51.200	4.50	230.400				2.444.759	4.63	11.343.449
31.07.85	Mamule				205.439	4.63	951.182	2.239.320	4.64	10.392.267

EK 2

73

20.08.85	Satın Alınan	184.900	4.50	832.050			2.424.220	4.63	11.224.317
24.08.85	Mamule				160.375	4.63	742.536	2.263.845	4.63 10.481.781
10.09.85	Satın Alınan	98.700	4.50	444.150			2.362.545	4.62	10.925.931
20.09.85	Satın Alınan	298.980	4.50	1.345.410			2.661.525	4.61	12.271.341
27.09.85	Satın Alınan	1.000.000	3.--	3.000.000			3.661.525	4.17	15.271.341
30.09.85	Satın Alınan	255.260	4.50	1.148.670			3.916.785	4.19	16.420.011
30.09.85	Mamule				199.306	4.19	835.092	3.717.749	4.19 15.584.919
16.10.85	Satın Alınan	321.000	4.50	1.445.490			4.038.749	4.21	17.030.409
31.10.85	Satın Alınan	250.000	4.50	1.125.000			4.288.749	4.23	18.155.409
31.10.85	Mamule				237.608	4.23	1.005.081	4.051.141	4.23 17.150.328
11.11.85	Satın Alınan	1.200.000	3.--	3.600.000			5.251.141	3.95	20.750.328
30.11.85	Mamule				208.715	3.95	824.424	5.042.426	3.95 19.925.904
30.11.85	Satın Alınan	200.000	4.50	900.000			5.242.426	3.97	20.825.904
30.11.85	Satın Alınan	310.000	4.50	1.395.000			5.552.426	4.--	22.220.904
12.12.85	Satın Alınan	480.000	3.--	1.440.000			6.032.426	3.92	23.660.904
20.12.85	Satın Alınan	6.333	3.--	19.000			6.038.759	3.92	23.679.904
31.12.85	Mamule				176.196	3.92	690.688	5.862.563	3.92 22.989.216
31.12.85	Yarı Mamule				246.405	3.92	965.907	5.616.158	3.92 22.023.309

EK 2-2

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNİN 1985 YILINA İLİŞKİN OLARAK ORTALAMA MALİYET
YÖNTEMİNE GÖRE DÜZENLENMİŞ BEYKOZ KİLİNİN STOK KARTI

HAMMADDENİN ADI: BEYKOZ KİLİ

T A R İ H	A Ç I K L A M A	G İ R E N			Ç I K A N			K A L A N		
		Miktar (KG)	Birim Mal. (TL)	Tutar (TL)	Miktar (KG)	Birim Mal. (TL)	Tutar (TL)	Miktar (KG)	Birim Mal. (TL)	Tutar (TL)
02.01.85	1984 Yılından Devir							78.050	5.82	407.833
02.01.85	Yarı Mamulden				35.150	5.82	204.573	113.200	5.40	612 406
31.01.85	Mamule				28.232	5.40	152.452	84.968	5.41	459.954
28.02.85	Mamule				36.736	5.41	198.741	48.232	4.48	216.240
31.03.85	Mamule				43.184	4.48	193.464	5.048	4.51	22.776
29.04.85	Satın Alınan	1.833.510	6.60	12.101.166				1.838.558	6.59	12.123.944
30.04.85	Mamule				9.565	6.59	63.033	1.828.993	6.59	12.060.911
31.05.85	Mamule				80.416	6.59	529 941	1.748.577	6.59	11.530.970
05.06.85	Mamule				128.345	6.59	845.793	1.620.232	6.59	10.685.177
29.06.85	Mamule				69.787	6.59	459.896	1.550 .445	6.59	10.225.281
31.07.85	Mamule				118.272	6.59	779.412	1.432.173	6.59	9.445.869
24.08.85	Mamule				93.958	6.59	619.183	1.338.215	6.59	8.826.685
30.09.85	Mamule				122.219	6.59	805.423	1.215.996	6.59	8.024.266
31.10.85	Mamule				131.178	6.59	864.463	1.084.818	6.60	7.159.803

EK
3

30.11.85	Mamule	103.926	6.60	685.931	980.892	6.59	6.473.872
31.12.85	Mamule	86.112	6.59	567.748	894.780	6.60	5.906.124
31.12.85	Yarı Mamule	138.765	6.60	915.849	756.015	6.60	4 990.275

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNİN 1985 YILINA İLİŞKİN OLARAK ORTALAMA MALİYET
YÖNTEMİNE GÖRE DÜZENLENMİŞ KİREMİT STOK KARTI

MAMULÜN ADI: KİREMİT

TARİH	AÇIKLAMA	G İ R E N			Ç I K A N			K A L A N		
		Miktar (Adet)	Birim Mal. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (Adet)	Birim Mal. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (Adet)	Birim Mal. (TL)	TUTAR (TL)
02.01.85	1984 Yıl.Devir							530.000	37,5	19.875.000
15.01.85	İmal edilen	2.560.000	37,5	96.000.000				3.090.000	37,5	115.875.000
28.01.85	Satılan				1.830.000	37,5	68.625.000	1.260.000	37.-	47.250.000
08.02.85	İmal edilen	2.570.000	41.-	105.370.000				3.830.000	39.-	152.620.000
21.02.85	Satılan				1.270.000	39.-	49.530.000	2.560.000	40.-	103.090.000
11.03.85	İmal edilen	2.855.000	38,3	109.346.000				5.415.000	39.-	212.436.000
20.03.85	Satılan				1.785.000	39.-	69.615.000	3.630.000	39.-	142.821.000
24.04.85	İmal edilen	2.625.000	39.-	102.375.000				6.255.000	39.-	245.196.000
31.04.85	Satılan				2.555.000	39.-	99.645.000	3.730.000	39.-	145.551.000
03.05.85	İmal edilen	2.895.000	43.-	124.485.000				6.625.000	40.-	270.036.000
25.05.85	Satılan				3.085.000	40.-	123.400.000	3.540.000	41.-	146.636.000
13.06.85	İmal edilen	2.400.000	42.-	100.000.000				5.940.000	41.-	246.636.000
27.06.85	Satılan				2.425.000	41.-	99.425.000	3.515.000	41.-	147.211.000
01.07.85	İmal edilen	3.000.000	41.-	123.000.000				6.515.000	41.-	270.211.000

EK 4

77

17.07.85 Satılan				2.050.000	41.-	84.050.000	4.465.000	41.-	186.161.000
11.08.85 İmal edilen	2.800.000	49.-	137.200.000				7.265.000	44.-	323.361.000
18.08.85 Satılan				2.328.000	44.-	102.432.000	4.937.000	44.-	220.929.000
06.09.85 İmal edilen	2.500.000	50.-	125.000.000				7.437.000	46.-	345.929.000
19.09.85 Satılan				1.600.000	46.-	73.600.000	5.837.000	46.-	272.329.000
04.10.85 İmal edilen	2.615.000	48.-	125.520.000				8.452.000	47.-	379.849.000
18.10.85 Satılan				2.550.000	47.-	119.850.000	5.897.000	47.-	277.999.000
14.11.85 İmal edilen	2.732.000	47.-	128.404.000				8.629.000	47.-	406.403.000
28.11.85 Satılan				2.410.000	47.-	113.270.000	6.219.000	47.-	293.133.000
26.12.85 İmal edilen	2.600.000	46.-	127.400.000				8.819.000	47.-	420.533.000
29.12.85 Satılan				3.000.000	47.-	141.000.000	5.819.000	48.-	279.533.000

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNİN 1985 YILINA İLİŞKİN OLARAK ORTALAMA MALİYET
YÖNTEMİNE GÖRE DÜZENLENMİŞ TUĞLANIN STOK KARTI

MUMULÜN ADI: TUĞLA

TARİH	AÇIKLAMA	G İ R E N			Ç I K A N			K A L A N		
		Miktar (Adet)	Birim Mal. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (Adet)	Birim Mal. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (Adet)	Birim Mal. (TL)	TUTAR (TL)
02.01.85	1984 Yıl.Devir							415.000	13,36	5.544.000
05.01.85	İmal edilen	635.000	14.--	8.890.000				1.045.000	13.--	14.434.000
14.01.85	Satılan				334.000	13.6	4.342.000	711.000	14.--	10.092.000
10.02.85	İmal edilen	630.000	13,58	8.550.400				1.341.000	14.--	18.642.000
25.02.85	Satılan				314.000	14.-	4.396.000	1.000.000	14.--	14.246.000
04.03.85	İmal edilen	575.000	14,50	8.337.500				1.575.000	14.--	22.583.500
18.03.85	Satılan				395.000	14.-	5.530.000	1.180.000	14,45	17.053.500
08.04.85	İmal edilen	439.000	14,65	6.365.000				1.619.000	14.--	23.418.500
26.04.85	Satılan				155.000	14.-	2.170.000	1.464.000	14.--	21.148.500
16.05.85	İmal edilen	555.000	15,07	8.363.850				2.019.000	14.--	29.512.350
31.05.85	Satılan				318.000	14.-	4.452.000	1.701.000	14.--	25.060.350
21.06.85	İmal edilen	336.000	16,50	5.544.000				2.037.000	15.--	30.604.350
29.06.85	Satılan				266.000	15.-	3.990.000	1.771.000	15.--	26.614.350
13.07.85	İmal edilen	540.000	16,45	8.883.000				1.825.000	19.--	35.497.350

EK 5

27.07.85	Satılan			350.000	19.-	6.650.000	1.475.000	19.--	28.847.350
09.08.85	İmal edilen	573.000	18,51	10.606.000			2.048.000	19.--	39.453.580
21.08.85	Satılan			424.000	19.-	8.056.000	1.624.000	19.--	31.397.580
02.09.85	İmal edilen	595.000	17.--	10.115.000			2.219.000	18.--	41.512.580
12.09.85	Satılan			585.000	18.-	10.530.000	1.634.000	18.--	30.982.580
01.10.85	İmal edilen	480.000	17,17	8.241.600			2.114.000	18.--	39.223.580
31.10.85	Satılan			479.000	18.-	8.622.000	1.635.000	18.--	30.601.580
10.11.85	İmal edilen	614.000	16.--	9.824.000			2.249.000	17.--	40.425.580
28.11.85	Satılan			758.000	17.-	12.886.000	1.491.000	18.--	27.539.580
07.12.85	İmal edilen	309.000	16,45	5.083.050			1.800.000	18.--	32.622.630
13.12.85	Satılan			509.000	18.-	9.162.000	1.291.000	18.--	23.460.630

Ek 5-2

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNİN 1985 YILINA İLİŞKİN OLARAK ORTALAMA MALİYET
YÖNTEMİNE GÖRE DÜZENLENMİŞ ATEŞ TUĞLASININ STOK KARTI

MAMULÜN ADI: ATEŞ TUĞLASI

TARİH	AÇIKLAMA	G İ R E N			Ç I K A N			K A L A N		
		Miktar (Adet)	Birim Mal. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (Adet)	Birim Mal. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (Adet)	Birim Mal. (TL)	TUTAR (TL)
02.01.85	1984 Yıl. Devir							-	-	-
08.01.85	İmal edilen	260.000	38.--	9.980.000				260.000	38.--	9.980.000
12.01.85	Satılan				12.000	38.--	456.000	248.000	38.--	9.524.000
12.02.85	İmal edilen	187.000	41,70	7.797.900				435.000	39.--	17.321.900
18.02.85	Satılan				65.000	39.--	2.535.000	370.000	39.--	14.786.900
03.03.85	İmal edilen	303.000	43.--	13.029.000				673.000	41.--	27.815.900
13.03.85	Satılan				286.000	41.--	11.726.000	387.000	41.--	16.089.900
15.04.85	İmal edilen	305.000	42.€-	12.810.000				692.000	41.--	28.899.900
30.04.85	Satılan				217.000	41.--	8.897.000	475.000	42.--	20.002.900
11.05.85	İmal edilen	399.000	33,62	13.414.000				874.000	38.--	33.416.900
24.05.85	Satılan				172.000	38.--	6.536.000	702.000	38.--	26.880.900
06.06.85	İmal edilen	290.000	38,50	11.165.000				992.000	38.--	38.045.900
18.06.85	Satılan				236.000	38.--	8.968.000	756.000	38.--	29.077.900
10.07.85	İmal edilen	587.000	37.--	21.719.000				1.343.000	37.--	50.796.900

EK 6

81

27.07.85	Satılan				335.000	37.-	12.395.000	1.008.000	38.--	38.401.900
04.08.85	İmal edilen	275.000	48.--	13.200.000				1.235.000	41.--	51.601.900
12.08.85	Satılan				150.000	41.-	6.150.000	1.085.000	41.--	45.451.900
18.09.85	İmal edilen	346.000	46.--	15.916.000				1.431.000	42.--	61.367.900
29.09.85	Satılan				227.000	42.-	9.534.000	1.204.000	43.--	51.833.900
19.10.85	İmal edilen	472.000	50.--	23.600.000				1.676.000	45.--	75.433.900
21.10.85	Satılan				369.000	45.-	16.605.000	1.307.000	45.--	58.828.900
04.11.85	İmal edilen	435.000	45.--	19.575.000				1.742.000	45.--	78.403.900
15.11.85	Satılan				323.000	45.-	14.535.000	1.419.000	45.--	63.868.900
08.12.85	İmal edilen	500.000	48.--	24.000.000				1.919.000	45.--	87.868.900
23.12.85	Satılan				356.000	45.-	16.020.000	1.363.000	52,74	70.868.900

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNİN 1985 YILINA İLİŞKİN OLARAK LİFO YÖNTEMİNE GÖRE
DÜZENLENMİŞ ÇORAK TOPRAĞIN STOK KARTI

HAMMADDENİN ADI: ÇORAK TOPRAK

TARİH	AÇIKLAMA	G İ R E N			Ç I K A N			K A L A N		
		Miktar (TON)	Birim Mal. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (TON)	Birim Mal. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (TON)	Birim Mal. (TL)	TUTAR (TL)
02.01.85	1984 Yıl. Devir							65.494,307	40	2.604.751
02.01.85	Yarı mamulden	3.376,022	40	134.267				3.376,022	40	134.267
31.01.85	Mamule giden				3.376,022	40	134.267	3.376,022	40	134.267
					7.862,947	40	314.518	7.862,947	40	314.518.
								57.631,360	40	2.305.254
28.02.85	Mamule giden				10.942,722	40	437.709	46.688,638	40	1.867.520
31.03.85	Mamule giden				11.936,915	40	477.477	34.751,277	40	1.390.051
31.04.85	Satın alınan	4.158,000	26	107.440				4.158,000	26	107.440
31.04.85	Mamule giden				4.158,000	26	166.320			
					7.151,895	40	286.076	27.599,382	40	1.103.975
31.05.85	Satın alınan	22.169,000	20	432.654				22.169,000	20	432.654
31.05.85	Mamule giden				12.265,130	20	245.303	27.599,382	40	1.103.975
								9.903,870	20	198.077
29.06.85	Satın alınan	21.569,000	23	500.293				21.569,000	23	500.293

29.06.85	Mamule giden			10.111,204	23	232.558	27.599,382	40	1.103.975
							9.903,870	20	198.077
							11.457,796	23	263.529
31.07.85	Satın alınan	13.986,000	45	627.455			27.599,382	40	1.103.975
							9.903,870	20	198.077
							11.457.796	23	263.529
							13.986,000	45	627.455
31.07.85	Mamule giden			12.636,958	45	568.663	27.599,382	40	1.103.975
							9.903,870	20	198.077
							11.457,796	23	263.529
							1.349,042	45	60.707
31.08.85	Satın alınan	14.334,000	32	461.176			27.599,382	40	1.103.975
							9.903,870	20	198.077
							11.457,796	23	263.529
							1.349,042	45	60.707
							14.334,000	32	461.176
31.08.85	Mamule giden			9.956,362	32	318.604	27.599,382	40	1.103.975
							9.903,870	20	198.077
							11.457,796	23	263.529
							1.349,042	45	60.707
							4.377,638	32	140.084

30.09.85	Satın alınan	10.206,000	58	591.277						
						27.599,382	40	1.103.975		
						9.903,870	20	198.072		
						11.457,796	23	263.529		
						1.349,042	45	60.707		
						4.377,638	32	140.084		
						10.206,000	58	591.277		
30.09.85	Mamule giden	10.206,000	58	591.277		27.599,382	40	1.103.975		
		986,202	32	31.558		9.903,870	20	198.072		
						11.457,796	23	263.529		
						1.349,042	45	60.707		
						3.391,436	32	108.525		
31.10.85	Satın alınan	11.942,000	48	572.741		27.599,382	40	1.103.975		
						9.903,870	20	198.072		
						11.457,796	23	263.529		
						1.349,042	45	60.707		
						3.391,436	32	108.525		
						11.942,000	48	572.741		
31.10.85	Mamule giden	11.270,169	48	540.968		27.599,382	40	1.103.975		
						9.903,870	20	198.072		
						11.457,796	23	263.529		
						1.349,042	45	60.707		
						3.391,436	32	108.525		
						671,831	48	32.247		

31.12.85 Yarı mamule giden	3.286,207	23	75.583	27.599,382	40	1.103.975
				9.903,870	20	198.529
				5.021,051	23	115.484
Masraf Tevzi Tablosundan Gelen						4.555.107
						1.417.988
						5.973.095

EK 7-5

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNİN 1985 YILINA İLİŞKİN OLARAK LİFO YÖNTEMİNE GÖRE
DÜZENLENMİŞ ZİYA BEY BAĞLAMA KİLİNİN STOK KARTI

HAMMADDENİN ADI: ZİYA BEY BAĞLAMA KİLİ

TARİH	AÇIKLAMA	G İ R E N			Ç I K A N			K A L A N		
		Miktar (TON)	Birim Mali. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (TON)	Birim Mali. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (TON)	Birim Mali. (TL)	TUTAR (TL)
02.01.85	1985 Yıl.Devir							2.492,791	4.629	11.540.248
02.01.85	Yarı mamulden	224,885	4.691	1.054.970				244,885	4.691	1.054.970
31.01.85	Mamule giden				118,784	4.691	557.216	2.492,791	4.629	11.540.248
								126,101	4.691	591.540
28.02.85	Mamule giden				126,101	4.691	591.540	2.488,603	4.629	11.519.743
					4,188	4.629	19.386			
31.03.85	Mamule giden				211,685	4.629	979.890	2.276,918	4.629	10.539.853
19.04.85	Mamule giden				8,000	4.629	37.032	2.268,918	4.629	10.502.821
30.04.85	Mamule giden				164,146	4.629	759.832	2.104,772	4.629	9.742.990
31.05.85	Satın alınan	109,000	4.503	490.815				2.104,772	4.629	9.742.990
								109,000	4.503	490.815
31.05.85	Mamule giden				109,000	4.503	490.815			
					181,500	4.629	840.164	1.923,272	4.629	8.902.826
10.06.85	Satın alınan	286,510	4.500	1.289.295				1.923,272	4.629	8.902.826
								286,510	4.500	1.289.295

29.06.85 Satın alınan	407,540	4.500	1.833.930			1.923.272	4.629	8.902.826	
						286,510	4.500	1.289.295	
						407,540	4.500	1.833.930	
29.06.85 Mamule giden				143,763	4.500	646.934	1.923.272	4.629	8.902.826
						286,510	4.500	1.289.295	
						263,777	4.500	1.186.997	
01.07.85 Satın alınan	51,200	4.500	230.400			1.923,272	4.629	8.902.826	
						286,510	4.500	1.289.295	
						263,777	4.500	1.186.997	
						51,200	4.500	230.400	
31.07.85 Mamule giden				51,200	4.500	230.400	1.923,272	4.629	8.902.826
				154,239	4.500	694.076	286,510	4.500	1.289.295
						109,538	4.500	492.921	
20.08.85 Satın alınan	184,900	4.500	832.050			1.923,272	4.629	8.902.826	
						286,510	4.500	1.289.295	
						109,538	4.500	492.921	
						184,900	4.500	832.050	
24.08.85 Mamule giden				160,375	4.500	721.688	1.923,272	4.629	8.902.826
						286,510	4.500	1.289.295	
						109,538	4.500	492.921	
						20,525	4.500	92.363	

10.09.85 Satın alınan	98,700	4.500	444.150	1.923,272	4.629	8.902.826
				286,510	4.500	1.289.295
				109,538	4.500	492.921
				20,525	4.500	92.363
				98,700	4.500	444.150
20.09.85 Satın alınan	298,980	4.500	1.345.410	1.923,272	4.629	8.902.826
				286,510	4.500	1.289.295
				109,538	4.500	492.921
				20,525	4.500	92.363
				98,700	4.500	444.150
				298,980	4.500	1.345.410
27.09.85 Satın alınan	1.000,000	3.000	3.000.000	1.923,272	4.629	8.902.826
				286,510	4.500	1.289.295
				109,538	4.500	492.921
				20,525	4.500	92.363
				98,700	4.500	444.150
				298,980	4.500	1.345.410
				1.000,000	3.000	3.000.000
30.09.85 Satın alınan	255,260	4.500	1.148.670	1.923,272	4.629	8.902.826
				286,510	4.500	1.289.295
				109,538	4.500	492.921
				20,525	4.500	92.363

				98,700	4.500		444.150
				298,980	4.500		1.345.410
				1.000,000	3.000		3.000.000
				255,260	4.500		1.148.670
30.09.85 Mamule giden	199,306	4.500	835.092	1.923.272	4.629		8.902.826
				286,510	4.500		1.289.295
				109,538	4.500		429,921
				20,525	4.500		92,363
				98,700	4.500		444.150
				298,980	4.500		1.345.410
				1.000,000	3.000		3.000.000
				55,954	4.500		251.793
16.10.85 Satın alınan	321,000	4.500	1.445.490	1.923,272	4.629		8.902.826
				286,510	4.500		1.289.295
				109,538	4.500		429.921
				20,525	4.500		92.363
				98,700	4.500		444.150
				298,980	4.500		1.345.410
				1.000,000	3.000		3.000.000
				55,954	4.500		251.793
				321,000	4.500		1.445.490

31.10.85 Satın alınan 250,000 4.500 1.125.000

1.923,272 4.629 8.902.826
286,510 4.500 1.289.295
109,538 4.500 429.921
20,525 4.500 92.363
98,700 4.500 444.150
298,980 4.500 1.345.410
1.000,000 3.000 3.000.000
55,954 4.500 251.793
321,000 4.500 1.445.490
250,000 4.500 1.125.000

31.10.85 Mamule giden

237,608 4.500 1.069.236

1.923,272 4.629 8.902.826
286,510 4.500 1.289.295
109,538 4.500 429.921
20,538 4.500 92.363
98,700 4.500 444.150
298,980 4.500 1.345.410
1.000,000 3.000 3.000.000
55,954 4.500 251.793
321,000 4.500 1.445.490
12,392 4.500 55.764

HK 8-5

11.11.85 Satın alınan 1.200,000 3.000 3.600.000

1.923,272 4.629 8.902.826
286,510 4.500 1.289.295
109,538 4.500 429.921
20,525 4.500 92.363
98,700 4.500 444.150
298,980 4.500 1.345.410
1.000,000 3.000 3.000.000
55,954 4.500 251.793
321,000 4.500 1.445.490
12,392 4.500 55.764

30.11.85 Mamule giden

208,715 3.000

626.145

1.200,000 3.000 3.600.000
1.923,272 4.629 8.902.826
286,510 4.500 1.289.295
109,538 4.500 429.921
20,525 4.500 92.363
98,700 4.500 444.150
298,980 4.500 1.345.410
1.000,000 3.000 3.000.000
55,954 4.500 251.793
321,000 4.500 1.445.490
12,392 4.500 55.764
991,285 3.000 2.973.855

30.11.85 Satın alınan 200,000 4.500 900.000

1.923,272	4.629	8.902.826
286,510	4.500	1.289.295
109,538	4.500	429.921
20,525	4.500	92,363
98,700	4.500	444.150
298,980	4.500	1.345.410
1.000,000	3.000	3.000.000
55,954	4.500	251.793
321,000	4.500	1.445.490
12,392	4.500	55.764
991,285	3.000	2.973.855
200,000	4.500	900.000
1.923,272	4.629	8.902.826
286,510	4.500	1.289.295
109,538	4.500	429.921
20,525	4.500	92,363
98,700	4.500	444.140
298,980	4.500	1.345.410
1.000,000	3.000	3.000.000
55,954	4.500	251.793
321,000	4.500	1.445.490
12,392	4.500	55.764

30.11.85 Satın alınan 310,000 4.500 1.395.000

EK 8-7

12.12.85 Satın alınan 480,000 3.000 1.440.000

991,285 3.000 2.973.855
200,000 4.500 900.000
310,000 4.500 1.395.000
1.923,272 4.629 8.902.826
286,510 4.500 1.289.295
109,538 4.500 429.921
20,525 4.500 92,363
98,700 4.500 444.150
298,980 4.500 1.345.410
1.000,000 3.000 3.000.000
55,954 4.500 251.793
321,000 4.500 1.445.490
12,392 4.500 55.764
991,285 3.000 2.973.855
200,000 4.500 900.000
310,000 4.500 1.395.000
480,000 3.000 1.440.000
1.923,272 4.629 8.920.826
286,510 4.500 1.289.826
109,538 4.500 429.921
20,525 4.500 92,363
98,700 4.500 444.150

20.12.85 Satın alınan 6,333 3.000 19.000

298,980	4.500	1.345.410
1.000,000	3.000	3.000.000
55,954	4.500	251.793
321,000	4.500	1.445.490
12,392	4.500	55.764
991,285	3.000	2.973.855
200,000	4.500	900.000
310,000	4.500	1.395.000
480,000	3.000	1.440.000
6,333	3.000	19.000
1.923,272	4.629	8.902.826
286,210	4.500	1.289.295
109,538	4.500	429.921
20,525	4.500	92.363
98,700	4.500	444.150
298,980	4.500	1.345.410
1.000,000	3.000	3.000.000
55,954	4.500	251.793
321,000	4.500	1.445.490
12,392	4.500	55.764
991,285	3.000	2.973.855
200,000	4.500	900.000

31.12.85 Mamule giden

6.333	3.000	19.000
169,863	3.000	509.589

EK 8-9

				310,000	4.500	1.395.000
				303,804	3.000	911.412
31.12.85 Yarı mamule giden	246,405	3.000	739.215	1.923,272	4.629	8.902.826
				286,210	4.500	1.289.295
				109,538	4.500	429.921
				20,525	4.500	92,363
				98,700	4.500	444.150
				298,980	4.500	1.345.410
				1.000,000	3.000	3.000.000
				55,954	4.500	251.793
				321,000	4.500	1.445.490
				21,392	4.500	55.764
				991,285	3.000	2.973.855
				200,000	4.500	900.000
				310,000	4.500	1.395.000
				57,399	3.000	172.197

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNİN 1985 YILINA İLİŞKİN OLARAK LİFO YÖNTEMİNE GÖRE
DÜZENLENMİŞ BEYKOZ KİLİNİN STOK KARTI

HAMMADDENİN ADI: BEYKOZ KİLİ

TARİH	AÇIKLAMA	G İ R E N			Ç I K A N			K A L A N		
		Miktar (TON)	Birim Mali. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (TON)	Birim Mali. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (TON)	Birim Mali. (TL)	TUTAR (TL)
02.01.85	1984 Yıl.Devir							78,050	5.225	407.833
02.01.85	Yarı Mamulden	35,150	5.820	204.573				35,150	5.820	204.573
31.01.85	Mamule giden				28,232	5.820	164.310	78,050	5.225	407.833
28.02.85	Mamule giden				5,919	5.820	40.263	6,918	5.820	40.263
31.03.85	Mamule giden				29,818	5.225	155.799	48,232	5.225	252.012
29.04.85	Satın alınan	1.833,510	6.600	12.101.166	43,184	5.225	225.636	5,048	5.225	26.376
30.04.85	Mamule giden							5,048	5.225	26.376
31.05.85	Mamule giden							1.833,510	6.600	12.101.166
05.06.85	Mamule giden				9,565	6.600	63.129	5,048	5.225	26.376
								1.823,945	6.600	12.038.037
					80,416	6.600	530.746	5,048	5.225	26.376
								1.743,529	6.600	11.507.291
					128,345	6.600	847.077	5,048	5.225	26.376
								1.615,184	6.600	10.660.214

EK 9

29.06.85 Mamule giden	69,787	6.600	460.594	5.048	5.225	26.376
				1.545,397	6.600	10.199.620
31.07.85 Mamule giden	118,272	6.600	789.595	5,048	5.225	26.376
				1.427,125	6.600	9.419.025
24.08.85 Mamule giden	93,958	6.600	620.122	5,048	5.225	26.376
				1.333,167	6.600	8.798.902
30.09.85 Mamule giden	122,219	6.600	806.645	5,048	5.225	26.376
				1.210,948	6.600	7.992.256
31.10.85 Mamule giden	131,178	6.600	865.775	5,048	5.225	26.376
				1.079,770	6.600	7.126.482
30.11.85 Mamule giden	103,926	6.600	685.912	5,048	5.225	26.376
				975,844	6.600	6.440.570
31.12.85 Mamule giden	86,112	6.600	568.339	5,048	5.225	26.376
				889,732	6.600	5.872.231
31.12.85 Yarı mamule giden	138,765	6.600	915.849	5,048	5.225	26.376
				750,967	6.600	4.956.382

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNİN 1985 YILINA İLİŞKİN OLARAK LİFÖ YÖNTEMİNE GÖRE
DÜZENLENMİŞ KİREMİT STOK KARTI

MAMULÜN ADI: KİREMİT

TARİH	AÇIKLAMA	G İ R E N			Ç I K A N			K A L A N		
		Miktar (ADET)	Birim Mali. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (ADET)	Birim Mali. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (ADET)	Birim Mali. (TL)	TUTAR (TL)
02.01.85	1984 Yıl.Dev.							530.000	37,50	19.875.000
15.01.85	İmal edilen	2.560.000	37,50	96.000.000				2.560.000	37,50	96.000.000
28.01.85	Satılan				1.830.000	37,50	68.625.000	530.000	37,50	19.875.000
								730.000	37,50	27.375.000
08.02.85	İmal edilen	2.570.000	41.--	105.370.000				530.000	37,50	19.875.000
								730.000	37,50	27.375.000
								2.570.000	41.--	105.370.000
21.02.85	Satılan				1.270.000	41.--	52.070.000	530.000	37,50	19.875.000
								730.000	37,50	27.375.000
								1.300.000	41.--	53.300.000
11.03.85	İmal edilen	2.855.000	38,30	109.346.000				530.000	37,50	19.875.000
								730.000	37,50	27.375.000
								1.300.000	41.--	53.300.000
								2.855.000	38,30	109.346.000

EK 10

100

20.03.85 Satılan	1.785.000	38,30	68.366.000	530.000	37,50	19.875.000
				730.000	37,50	27.375.000
				1.300.000	41.--	53.300.000
24.03.85 İmal edilen 2.625.000 39.-- 102.375.000				1.070.000	38,30	40.981.000
				530.000	37,50	19.875.000
				730.000	37,50	27.375.000
				1.300.000	41.--	53.300.000
				1.070.000	38,30	40.981.000
				2.625.000	39.--	102.375.000
31.04.85 Satılan	2.555.000	39.--	99.645.000	530.000	37,50	19.875.000
				730.000	37,50	27.375.000
				1.300.000	41.--	53.300.000
				1.070.000	38,30	40.981.000
				70.000	39.--	2.730.000
03.05.85 İmal edilen 2.895.000 43.-- 124.485.000				530.000	37,50	19.875.000
				730.000	37,50	27.375.000
				1.300.000	41.--	53.300.000
				1.070.000	38,30	40.981.000
				70.000	39.--	2.730.000
				2.895.000	43.--	124.485.000
25.05.85 Satılan	2.895.000	43.--	124.485.000	530.000	37,50	19.875.000
	70.000	39.--	2.730.000	730.000	37,50	27.375.000
	120.000	38,30	4.596.000	1.300.000	41.00	53.300.000
				950.000	38,30	36.385.000

13.06.85 İmal edilen 2.400.000 42.-- 100.000.000

530.000 37,50 19.875.000
730.000 37,50 27.375.000
1.300.000 41.00 53.300.000
950.000 38,30 36.385.000
2.400.000 42.-- 100.000.000

27.06.85 Satılan

2.400.000 42.-- 100.000.000

25.000 38,30 957.500

530.000 37,50 19.875.000
730.000 37,50 27.375.000
1.300.000 41.-- 53.300.000
925.000 38,30 35.427.500

01.07.85 İmal edilen 3.000.000 41.-- 123.000.000

530.000 37,50 19.875.000
730.000 37,50 27.375.000
1.300.000 41.-- 53.300.000
925.000 38,30 35.427.500
3.000.000 41.-- 123.000.000

17.07.85 Satılan

2.050.000 41.-- 84.050.000

530.000 37,50 19.875.000
730.000 37,50 27,375.000
1.300.000 41.-- 53.300.000
925.000 38,30 35.427.500
950.000 41.-- 38.950.000

11.08.85 İmal edilen 2.800.000 49.-- 137.200.000

530.000 37,50 19.875.000
730.000 37,50 27,375.000
1.300.000 41.-- 53.300.000

			925.000	38,30	35.427.500	
			950.000	41.--	38.950.000	
			2.800.000	49.--	137.000.000	
18.08.85 Satılan	2.328.000	49.--	114.072.000	530.000	37,50	19.875.000
			730.000	37,50	27.375.000	
			1.300.000	41.--	53.300.000	
			925.000	38,30	35.427.500	
			950.000	41.--	38.950.000	
			472.000	49.--	23.128.000	
06.09.85 İmal edilen	2.500.000	50.--	125.000.000	530.000	37,50	19.875.000
			730.000	37,50	27.375.000	
			1.300.000	41.--	53.300.000	
			925.000	38,30	35.427.500	
			950.000	41.--	38.950.000	
			472.000	49.--	23.128.000	
			2.500.000	50.--	125.000.000	
19.09.85 Satılan	1.600.000	50.--	80.000.000	530.000	37,50	19.875.000
			730.000	37,50	27.375.000	
			1.300.000	41.--	53.300.000	
			925.000	38,30	35.427.500	
			950.000	41.--	38.950.000	
			472.000	49.--	23.128.000	
			900.000	50.--	45.000.000	

04.10.85 İmal edilen 2.615.000 48.-- 125.520.000

530.000 37,50 19.875.000
730.000 37,50 27.375.000
1.300.000 41.-- 53.300.000
925.000 38,30 35.427.500
950.000 41.-- 38.950.000
472.000 49.-- 23.128.000
900.000 50.-- 45.000.000
2.615.000 48.-- 125.520.000

18.10.85 Satılan

2.550.000 48.-- 122.400.000

530.000 37,50 19.875.000
730.000 37,50 27.375.000
1.300.000 41.-- 53.300.000
925.000 38,30 35.427.500
950.000 41.-- 38.950.000
472.000 49.-- 23.128.000
900.000 50.-- 45.000.000
65.000 48.-- 3.120.000

14.11.85 İmal edilen 2.732.000 47.-- 128.404.000

530.000 37,50 19.875.000
730.000 37,50 27.375.000
1.300.000 41.-- 53.300.000
925.000 38,30 35.427.500
950.000 41.-- 38.950.000
472.000 49.-- 23.128.000

28.11.85 Satılan

2.410.000 47.-- 113.270.000

26.12.85 İmal edilen 2.600.000 46.-- 127.400.000

900.000	50.--	45.000.000
65.000	48.--	3.120.000
2.732.000	47.--	128.404.000
530.000	37,50	19.875.000
730.000	37,50	28.375.000
1.300.000	41.--	53.300.000
925.000	38,30	35.427.500
950.000	41.--	38.950.000
472.000	49.--	23.128.000
900.000	50.--	45.000.000
65.000	48.--	3.120.000
322.000	47.--	15.134.000
530.000	37,50	19.875.000
730.000	37,50	28.375.000
1.300.000	41.--	53.300.000
925.000	38,30	35.427.500
950.000	41.--	38.950.000
472.000	49.--	23.128.000
900.000	50.--	45.000.000
65.000	48.--	3.120.000
322.000	47.--	15.134.000
2.600.000	46.--	127.400.000

29.12.85 Satılan

2.600.000	46.--	127.400.000	530.000	37,50	19.875.000
322.000	47.--	15.134.000	730.000	37,50	28.375.000
65.000	48.--	3.120.000	1.300.000	41.--	53.300.000
13.000	50.--	650.000	925.000	38,50	35.427.500
			950.000	41.--	38.950.000
			472.000	49.--	23.128.000
			887.000	50.--	44.350.000

EK 10-7

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNİN 1985 YILINA İLİŞKİN OLARAK LİFO YÖNTEMİNE GÖRE
DÜZENLENMİŞ TUĞLANIN STOK KARTI

MAMULÜN ADI: TUĞLA

TARİH	AÇIKLAMA	G İ R E N			Ç I K A N			K A L A N		
		Miktar (ADET)	Birim Mali. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (ADET)	Birim Mali. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (ADET)	Birim Mali. (TL)	TUTAR (TL)
02.01.85	1985 Yıl.Devir						415.000	13,36	5.544.000	
05.01.85	İmal edilen	635.000	14.--	8.890.000			635.000	14.--	8.890.000	
14.01.85	Satılan				334.000	14.--	4.676.000	415.000	13,36	5.544.000
							301.000	14.--	4.214.000	
10.02.85	İmal edilen	630.000	13,58	8.550.400			415.000	13,36	5.544.000	
							301.000	14.--	4.214.000	
							630.000	13,58	8.550.400	
25.02.85	Satılan				314.000	13,58	4.264.120	415.000	13,36	5.544.000
							301.000	14.--	4.214.000	
							316.000	13,58	4.291.280	
04.03.85	İmal edilen	575.000	14,50	8.337.500			415.000	13,36	5.544.000	
							301.000	14.--	4.214.000	
							316.000	13,58	4.291.280	
							575.000	14,50	8.337.500	

EK 11

18.03.85 Satılan	395.000	14,50	5.727.500	415.000	13,36	5.544.000
				301.000	14.--	4.214.000
				316.000	13,58	4.291.280
				180.000	14,50	2.610.000
08.04.85 İmal edilen	439.000	14.65	6.365.000	415.000	13,36	5.544.000
				301.000	14.--	4.214.000
				316.000	13,58	4.291.280
				180.000	14,50	2.610.000
				439.000	14,65	6.365.000
26.04.85 Satılan	155.000	14,65	2.270.750	415.000	13,36	5.544.000
				301.000	14.--	4.214.000
				316.000	13,58	4.291.280
				180.000	14,50	2.610.000
				284.000	14,65	4.160.600
16.05.85 İmal edilen	555.000	15,07	8.363.850	415.000	13,36	5.544.000
				301.000	14.--	4.214.000
				316.000	13,58	4.291.280
				180.000	14,50	2.610.000
				284.000	14,65	4.160.600
				555.000	15,07	8.363.850

31.05.85 Satılan

318.000 15,07 4.792.260 415.000 13,36 5.544.000

301.000 14.-- 4.214.000

316.000 13,58 4.291.280

180.000 14,50 4.610.000

284.000 14,65 4.160.600

237.000 15,07 3.571.590

21.06.85 İmal edilen 336.000 16,50 5.544.000

415.000 13,36 5.544.000

301.000 14.-- 4.214.000

316.000 13,58 4.291.280

180.000 14,50 4.610.000

284.000 14,65 4.160.600

237.000 15,07 3.571.590

336.000 16,50 5.544.000

29.06.85 Satılan

266.000 16,50 4.389.000 415.000 13,36 5.544.000

301.000 14.-- 4.214.000

316.000 31,58 4.291.280

180.000 14,50 4.610.000

284.000 14,65 4.160.600

237.000 15,07 3.571.590

70.000 16,50 1.155.000

13.07.85 İmal edilen 540.000 16,45 8.883.000

415.000 13,36 5.544.000

301.000 14.-- 4.214.000

316.000 13,58 4.291.280

180.000 14,50 4.610.000

284.000 14,65 4.160.600

237.000 15,07 3.571.590

70.000 16,50 1.155.000

540.000 16,45 8.883.000

27.07.85 Satılan

350.000 16,45 5.757.500

415.000 13,36 5.544.000

301.000 14.-- 4.214.000

316.000 13,58 4.291.280

180.000 14,50 4.610.000

284.000 14,65 4.160.600

237.000 15,07 3.571.590

70.000 16,50 1.155.000

190.000 16,45 3.126.000

09.08.85 İmal edilen 573.000 18,51 10.606.230

415.000 13,36 5.544.000

301.000 14.-- 4.214.000

316.000 13,58 4.291.280

180.000 14,50 4.610.000

284.000 14,65 4.160.600

237.000 15,07 3.571.590

21.08.85 Satılan

424.000 18,51 7.848.240

70.000	16,50	1.155.000
190.000	16,45	3.126.000
573.000	18,51	10.606.230
415.000	13,36	5.544.000
301.000	14.--	4.214.000
316.000	13,58	4.291.280
180.000	14,50	2.610.000
284.000	14,65	4.160.600
237.000	15,07	3.571.590
70.000	16,50	1.155.000
190.000	16,45	3.126.000
149.000	18,51	2.757.990
415.000	13,36	5.544.000
301.000	14.--	4.214.000
316.000	13,58	4.291.280
180.000	14,50	2.610.000
284.000	14,65	4.160.600
237.000	15,07	3.571.590
70.000	16,50	1.155.00
190.000	16,45	3.126.000
149.000	18,51	2,757.990
595.000	17.--	10.115.000

02.09.85 İmal edilen 595.000 17.-- 10.115.000

EK 11-5

111

12.09.85 Satılan

585.000 17.-- 9.945.000 415.000 13,36 5.544.400
301.000 14.-- 4.214.000
316.000 13,58 4.291.280
180.000 14,50 2.610.000
284.000 14,65 4.160.600
237.000 15,07 3.571.590
70.000 16,50 1.155.000
190.000 16,45 3.126.000
149.000 18,51 2.757.990
10.000 17.-- 170.000

01.10.85 İmal edilen 480.000 17,17 8.241.000

415.000 13,36 5.544.400
301.000 14.-- 4.214.000
316.000 13,58 4.291.280
180.000 14,50 2.610.000
284.000 14,65 4.160.600
237.000 15,07 3.571.590
70.000 16,50 1.155.000
190.000 16,45 3.126.000
149.000 18,51 2.757.990
10.000 17.-- 170.000
480.000 17,17 8.241.000

31.10.85 Satılan

479.000 17,17 8.224.430 415.000 13,36 5.544.400
301.000 14.-- 4.214.000
316.000 13,58 4.219.280
180.000 14,50 2.610.000
284.000 14,65 4.160.600
237.000 15,07 3.571.590
70.000 16,50 1.155.000
190.000 16,45 3.126.000
149.000 18,51 2.757.990
10.000 17.-- 170.000
1.000 17,17 17.170

10.11.85 İmal edilen 614.000 16.-- 9.824.000

415.000 13,36 5.544.400
301.000 14.-- 4.214.000
316.000 13,58 4.219.280
180.000 14,50 2.610.000
284.000 14,65 4.160.600
237.000 15,07 3.571.590
70.000 16,50 1.155.000
190.000 16,45 3.126.000
149.000 18,51 2.757.990
10.000 17.-- 170.000
1.000 17,17 17.170
614.000 16.-- 9.824.000

28.11.85 Satılan

614.000	16.--	9.824.000	415.000	13,36	5.544.400
1.000	17,17	17.170	301.000	14.--	4.214.000
10.000	17.--	170.000	316.000	13,58	4.219.280
133.000	18,51	2.461.830	180.000	14,50	2.610.000
			284.000	14,65	4.160.600
			237.000	15,07	3.571.590
			70.000	16,50	1.155.000
			190.000	16,45	3.126.000
			16.000	18,51	296.160

07.12.85 İmal edilen 309.000 16,45 5.083.050

415.000	13,36	5.544.400
301.000	14.--	4.214.000
316.000	13,58	4.219.280
180.000	14,50	2.610.000
284.000	14,65	4.160.600
237.000	15,07	3.571.590
70.000	16,50	1.155.000
190.000	16,45	3.126.000
16.000	18,51	296.160
309.000	16,45	5.083.050

13.12.85 Satılan

309.000	16,45	5.083.050	415.000	13,36	5.544.400
16.000	18,51	296.160	301.000	14.--	4.214.000
184.000	16,45	3.023.774	316.000	13,58	4.219.280
			180.000	14,50	2.610.000
			284.000	14,65	4.160.600
			237.000	15,07	3.571.590
			70.000	16,50	1.155.000
			6.000	16,45	98.700

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNİN 1985 YILINA İLİŞKİN OLARAK LİFO YÖNTEMİNE GÖRE
DÜZENLENMİŞ ATEŞ TUĞLASININ STOK KARTI

MAMULÜN ADI: ATEŞ TUĞLASI

TARİH	AÇIKLAMA	G İ R E N			Ç I K A N			K A L A N		
		Miktar (ADET)	Birim Mali. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (ADET)	Birim Mali. (TL)	TUTAR (TL)	Miktar (ADET)	Birim Mali. (TL)	TUTAR (TL)
02.01.85	1984 Yıl.Devir							1984 Yılından	Devir Yok.	
08.01.85	İmal edilen	260.000	38.--	9.980.000				260.000	38.--	9.980.000
12.01.85	Satılan				12.000	38.--	456.000	248.000	38.--	9.524.000
12.02.85	İmal edilen	187.000	41,70	7.797.000				248.000	38.--	9.524.000
								187.000	41,70	7.797.000
18.02.85	Satılan				65.000	41,70	2.710.000	248.000	38.--	9.524.000
								122.000	41,70	5.087.400
03.03.85	İmal edilen	303.000	43.--	13.029.000				248.000	38.--	9.524.000
								122.000	41,70	5.087.400
								303.000	43.--	13.029.000
13.03.85	Satılan				286.000	43.--	12.298.000	248.000	38.--	9.524.000
								122.000	41,70	5.087.400
								17.000	43.00	731.000

EK 12

15.04.85 İmal edilen	305.000	42.--	12.810.000		248.000	38.--	9.524.000
					122.000	41,70	5.087.400
					17.000	43.--	731.000
					305.000	42.--	12.810.000
30.04.85 Satılan	217.000	42.--	9.114.000		248.000	38.--	9.524.000
					122.000	41,70	5.087.400
					17.000	43.--	731.000
					88.000	42.--	3.696.000
11.05.85 İmal edilen	399.000	33,62	13.414.000		248.000	38.--	9.524.000
					122.000	41,70	5.087.400
					17.000	43.--	731.000
					88.000	42.--	3.696.000
					399.000	33,62	13.414.000
24.05.85 Satılan	172.000	33,62	5.782.640		248.000	38.--	9.524.000
					122.000	41,70	5.087.400
					17.000	43.--	731.000
					88.000	42.--	3.696.000
					227.000	33,62	7.631.740
06.06.85 İmal edilen	290.000	38,50	11.165.000		248.000	38.--	9.524.000
					122.000	41,70	5.087.400
					17.000	43.--	731.000
					88.000	42.--	3.696.000

				227.000	33,62	7.631.740	
				290.000	38,50	11.165.000	
18.06.85	Satılan	236.000	38,50	9.086.000	248.000	38.--	9.524.000
				122.000	41,70	5.087.400	
				17.000	43.--	731.000	
				88.000	42.--	3.696.000	
				227.000	33,62	7.631.740	
				54.000	38,50	2.079.000	
10.07.85	İmal edilen	587.000	37.--	21.719.000	248.000	38.--	9.524.000
				122.000	41,70	5.087.400	
				17.000	43.--	731.000	
				88.000	42.--	3.696.000	
				227.000	33,62	7.631.740	
				54.000	38,50	2.079.000	
				587.000	37.--	21.719.000	
27.07.85	Satılan	355.000	37.--	12.395.000	248.000	38.--	9.524.000
				122.000	41,70	5.087.400	
				17.000	43.--	731.000	
				88.000	42.--	3.696.000	
				227.000	33,62	7.631.740	
				54.000	38,50	2.079.000	
				232.000	37.--	8.584.000	

04.08.85 İmal edilen 275.000 48.-- 13.200.000

248.000 38.-- 9.524.000
122.000 41,70 5.087.000
17.000 43.-- 731.000
88.000 42.-- 3.696.000
227.000 33,62 7.631.000
54.000 38,50 2.079.000
232.000 37.-- 8.584.000
275.000 48.-- 13.200.000

12.08.85 Satılan

150.000 48.-- 7.200.000

248.000 38.-- 9.524.000
122.000 41,70 5.087.000
17.000 43.-- 731.000
88.000 42.-- 3.696.000
227.000 33,62 7.631.000
54.000 38,50 2.079.000
232.000 37.-- 8.584.000
125.000 48.-- 6.000.000

18.09.85 İmal edilen 346.000 46.-- 15.916.000

248.000 38.-- 9.524.000
122.000 41,70 5.087.000
17.000 43.-- 731.000
88.000 42.-- 3.696.000
227.000 33,62 7.631.000
54.000 38,50 2.079.000

29.09.85 Satılan

227.000 46.-- 10.442.000

232.000	37.--	8.584.000
125.000	48.--	6.000.000
346.000	46.--	15.916.000
248.000	38.--	9.524.000
122.000	41,70	5.087.400
17.000	43.--	731.000
88.000	42.--	3.696.000
227.000	33,62	7.631.000
54.000	38,50	2.079.000
232.000	37.--	8.584.000
125.000	48.--	6.000.000
119.000	46.--	5.474.000
248.000	38.--	9.524.000
122.000	41,70	5.087.400
17.000	43.--	731.000
88.000	42.--	3.696.000
227.000	33,62	7.631.000
54.000	38,50	2.079.000
232.000	37.--	8.584.000
125.000	48.--	6.000.000
119.000	46.00	5.474.000
472.000	50.--	23.600.000

19.10.85 İmal edilen 472.000 50.-- 23.600.000

21.10.85 Satılan

369.000 50.-- 18.450.000 248.000 38.-- 9.524.000
122.000 41,70 5.087.400
17.000 43.-- 731.000
88.000 42.-- 3.696.000
227.000 33,62 7.631.000
54.000 38,50 2.069.000
232.000 37.-- 8.584.000
125.000 48.-- 6.000.000
119.000 46.-- 5.474.000
103.000 50.-- 5.150.000

04.11.85 İmal edilen 435.000 45.-- 19.575.000

248.000 38.-- 9.524.000
122.000 41,70 5.087.400
17.000 43.-- 731.000
88.000 42.-- 3.696.000
227.000 33,62 7.631.000
54.000 38,50 2.069.000
232.000 37.-- 8.584.000
125.000 48.-- 6.000.000
119.000 46.-- 5.474.000
103.000 50.-- 5.150.000
435.000 45.-- 19.575.000

15.11.85 Satılan

329.000	45.--	14.535.000	248.000	38.--	9.524.000
			122.000	41,70	5.087.400
			17.000	43.--	731.000
			88.000	42.--	3.696.000
			227.000	33,62	7.631.000
			54.000	38,50	2.069.000
			232.000	37.--	8.584.000
			125.000	48.--	6.000.000
			119.000	46.00	5.474.000
			103.000	50.--	5.150.000
			112.000	45.--	5.040.000
			248.000	38.--	9.524.000
			122.000	41,70	5.087.400
			17.000	43.--	731.000
			88.000	42.--	3.696.000
			227.000	33,62	7.631.000
			54.000	38,50	2.069.000
			232.000	37.--	8.584.000
			125.000	48.--	6.000.000
			119.000	46.--	5.474.000
			103.000	50.--	5.150.000
			112.000	45.--	5.040.000
			500.000	48.--	24.000.000

08.12.85 İmal edilen 500.000 48.-- 24.000.000

EK 12-7

23.12.85 Satılan

356.000	38.--	17.088.000	248.000	38.--	9.524.000
			122.000	41,70	5.087.400
			17.000	43.0-	731.000
			88.000	42.--	3.696.000
			227.000	33,62	7.631.000
			54.000	38,50	2.069.000
			232.000	37.--	8.584.000
			125.000	48.--	6.000.000
			119.000	46.--	5.474.000
			103.000	50.--	5.150.000
			112.000	45.--	5.040.000
			144.000	48.--	6.912.000

EK 12-8

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNİN 1985 YILINA İLİŞKİN ORTALAMA MALİYET YÖNTEMİNE
GÖRE DÜZENLENMİŞ İMALAT VE İMALAT KONTROL T HESAPLARI

	GERÇEK İMALAT HESABI		İMALAT KONTROL HESABI		MAMUL STOK HESABI
KİREMİT	948.775.200.-		967.775.200.-		
	276.507.200.-		276.507.200.-	(32.152.000x43)	
	138.253.600.-		138.253.600.-		
	<u>1.363.536.000.-</u>	<u>19.000.000.-</u>	<u>1.382.536.000.-</u>		
TUĞLA	92.198.376.-		74.198.376.-		
	21.199.536.-		21.199.536.-	(6.696.000x15,83)	
	10.599.768.-		10.599.768.-		
	<u>123.997.680.-</u>	<u>18.000.000.-</u>	<u>105.997.680.-</u>		
A. TUĞLASI	120.000.700.-		119.000.700.-		
	34.000.200.-		34.000.200.-	(4.359.000x39)	
	17.000.100.-		17.000.100.-		
	<u>171.001.000.-</u>	<u>1.000.000.-</u>	<u>170.001.000.-</u>		

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNİN 1985 YILINA İLİŞKİN LİFO YÖNTEMİNE GÖRE
DÜZENLENMİŞ İMALAT VE İMALAT KONTROL T HESAPLARI

	GERÇEK İMALAT HESABI	İMALAT KONTROL HESABI	MAMUL STOK HESABI
KİREMİT	989.776.200.-	967.775.200.-	
	276.507.200.-	276.507.200.-	(32.152.000x43)
	138.253.600.-	138.253.600.-	
	<u>1.403.536.000.-</u>	<u>1.382.536.000.-</u>	
	<u>21.000.000.-</u>		
TUĞLA	57.198.376.-	74.198.376.-	
	21.199.536.-	21.199.536.-	(6.696.000x15,83)
	10.599.768.-	10.599.768.-	
	<u>88.997.680.-</u>	<u>105.997.680.-</u>	
	<u>17.000.000.-</u>		
A. TUĞLASI	114.801.700.-	119.000.700.-	
	34.000.200.-	34.000.200.-	(4.359.000x39)
	17.000.100.-	17.000.100.-	
	<u>165.801.000.-</u>	<u>170.001.000.-</u>	
	<u>4.200.000.-</u>		

KILIÇOĞLU TOPRAK SANAYİİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİNİN 1985 YILINA İLİŞKİN OLARAK ORTALAMA MALİYET
YÖNTEMİNE VE LİFO YÖNTEMİNE GÖRE DÜZENLENMİŞ KÂR-ZARAR HESAPLARI

ORTALAMA MALİYET YÖNTEMİNE GÖRE

KÂR-ZARAR HESABI

S.M.M.	1.339.603.000.-	SATIŞLAR	1.545.638.850.-
SATIŞ GİDERİ	112.000.000.-		19.000.000.-
	18.000.000.-		
	1.000.000.-		
	<hr/>		<hr/>
	1.470.603.000.-		1.564.638.850.-
BRÜT SATIŞ K.	94.035.850.-		
	<hr/>		<hr/>
	<u>1.564.638.850.-</u>		<u>1.564.638.850.-</u>

LİFO YÖNTEMİNE GÖRE

KÂR-ZARAR HESABI

S.M.M.	1.377.735.504.-	SATIŞLAR	1.545.638.850.-
SATIŞ GİDERİ	112.000.000.-		17.000.000.-
	21.000.000.-		4.200.000.-
	<hr/>		<hr/>
	1.510.735.504.-		1.566.838.850.-
KÂR	56.103.346.-		
	<hr/>		<hr/>
	<u>1.566.838.850.-</u>		<u>1.566.838.850.-</u>

EK 15

Y A R A R L A N I L A N K A Y N A K L A R

- ALTUĞ Osman : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, İ.İ.T.İ. Akademisi Yayını No: 334-567, (İstanbul, 1980).
- BEKTÖRE Sabri-
BENLİGİRAY Yılmaz : Envanter ve Bilanço, Anadolu Üniversitesi Basımevi, (Eskişehir, 1986).
- BEKTÖRE Sabri-
ÇÖMLEKÇİ Ferruh : Mali Tablolar Analizi, E.İ.T.İ. Akademisi Basımevi, (Eskişehir, 1980).
- BENLİGİRAY Yılmaz : "Muhasebede ve Ekonomide İşletme Geliri-Kârı", E.İ.T.İ. AKADEMİSİ DERGİSİ, C.15, S.2, (Haziran, 1979).
- BERKSUN K. Serdar-
BİLGİNOĞLU Fahir-
ERDAMAR Cengiz : Enflasyon Ortamında Muhasebe, Finansman ve Vergi Problemleri, Sermet Matbaacılık, (İstanbul, 1974).

- BURSAL Nasuhi : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, 6. Baskı, Sermet Matbaası, (İstanbul, 1980).
- CEMALCILAR Özgül : Genel Muhasebe Teknik, İlkeler ve Uygulama, Cem Ofset A.Ş., (Eskişehir, 1970).
- CEMALCILAR Özgül : Genel Muhasebe Teori ve Uygulamalar, Kalite Matbaası, (Ankara, 1976).
- ÖCAL Fikret : Maliyet Muhasebesi, Temel Bilgiler, Fatih Matbaası, (İstanbul, 1971).
- ÖZBALCI Yılmaz : Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Gül Matbaası, (İstanbul, 1982).
- ÖZGÜR Feridun : Muhasebe İlkeleri, Alaş Matbaası, (İstanbul, 1981).
- ÖZSARAÇ Sabahattin : Envanter Bilanço ve Gelir Tablosu, Kalite Matbaası, (Ankara, 1980).
- PEKER Alparslan : Modern Yönetim Muhasebesi, Fatih Yayınevi, (İstanbul, 1982).
- PEKER Alparslan : Enflasyon Ortamında Stok Değerleme Yöntemleri ve LİFO, Fakülteler Matbaası, (İstanbul, 1975).
- PATON A. William-
DIXON J. Robert : (Çev.: Mustafa A. AYSAN), Muhasebenin Temelleri, Duran Ofset Basımevi, (İstanbul, 1963).

- SAYARI Mehmet : Enflasyonda Gerçek Satış Kârının Saptanması, Ongun Kardeşler Matbaacılık, (Ankara, 1981).
- SCHIFF Michael-
- BENNINGER J. Lawrence: Cost Accounting, The Ronald Press. Company, (New York, 1963).
- SERTOĞLU Sabahattin : Envanter Uygulama ve Muhasebe Raporlarının Yapısı, Kalite Matbaası, (Ankara, 1976).
- SÜRMEİİ Fevzi-
- BENLİGİRAY Yılmaz : Genel Muhasebe, Açıköğretim Fakültesi, Yayın No: 174, (Eskişehir, 1983).
- TÜFEKÇİOĞLU Tuğrul : "İşletmelerde Stok Problemleri", E.İ.T.İ. AKADEMİSİ DERGİSİ, C.9, S.1, (Ocak, 1974).
- DEVLET PLANLAMA
TEŞKİLATI : Terimler ve Açıklamalar, Milli Eğitim Basımevi, (İstanbul, 1970).
- DEVLET PLANLAMA
TEŞKİLATI : Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Milli Eğitim Basımevi, (İstanbul, 1970).
- DURMUŞ A. Hayri : Mali Tablolar Tahlili, Met-er Matbaası, (İstanbul, 1981).

- DURMUŞ A. Hayri : Envanterde Değerleme ve Muhasebede İşlemler, Met-er Matbaası, (İstanbul, 1979).
- ERİMEZ Rüştü : Değerleme ve Mali Tablolar, Üçer Matbaacılık, (İstanbul, 1970).
- ERTÜRK Halis : Maliyet Muhasebesi, Uludağ Üniversitesi Basımevi, (Bursa, 1982).
- GÖK Refet : Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, A.İ.T.İ. Akademisi Halkla İlişkiler ve Gazetecilik Basımevi, (Muğla, 1981).
- HATİPOĞLU Zeyyat-
GÜRSOY Cudi Tuncer : Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Bilmen Basımevi, (İstanbul, 1979).
- HİÇŞAŞMAZ Mahzar : Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, Kalite Matbaası, (Ankara, 1970).
- HOLMES Arthur W.-
MAYNARD Gilbert P. : Elementary Accounting, Richard D. Irwin, Homewood Illinois, 1962.
- MERİÇ Baki : Değerleme (Ticari ve Mali Bilançolarda, İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde), Gözlem Matbaacılık, (İstanbul, 1982).
- URAGUN Mehmet : İşletme(Maliyet) Muhasebesi, Mars Matbaası, (Ankara, 1978).

- USLU Selçuk : Maliyet Muhasebesi, Kalite Matbaası, (Ankara, 1980).
- ÜSTÜN Rifat : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, Anadolu Üniversitesi Basımevi, (Eskişehir, 1984).
- YAZICI Mehmet : İşletmelerde Mal Oluş Hesaplamaları, Çeltüt Matbaacılık Koll. Şti., (İstanbul, 1977).