

T.C.
KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ BİLİM DALI

SAĞLIK KURUMLARINDA STOKLARIN TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN
İNCELENMESİ: ÖZEL HASTANE ÖRNEĞİ

Hazırlayan
Ümit Nusret SALMAN

Danışman
Doç. Dr. Semra AKSOYLU

Yüksek Lisans Tezi

Nisan 2019
KAYSERİ

T.C.
KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ BİLİM DALI

SAĞLIK KURUMLARINDA STOKLARIN TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN
İNCELENMESİ: ÖZEL HASTANE ÖRNEĞİ

(Yüksek Lisans Tezi)

Hazırlayan

Ümit Nusret SALMAN

Danışman

Doç. Dr. Semra AKSOYLU

**Bu çalışma; Kayseri Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi tarafından
SYL-2018-7847 kodlu proje ile desteklenmiştir.**

Nisan 2019

KAYSERİ

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu tezin kendi çalışmam olduğunu, planlanmasından yazımına kadar hiçbir aşamasında etik dışı davranışımın olmadığını, tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, tez çalışmasıyla elde edilmeyen bütün bilgi ve yorumlara kaynak gösterdiğimi ve bu kaynakları kaynaklar listesine aldığımı, tez çalışması ve yazımı sırasında patent ve telif haklarını ihlal edici bir davranışımın olmadığını beyan ederim

Adı-Soyadı: Ümit Nusret SALMAN

İmza:

**T.C.
KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ
REKTÖRLÜĞÜ**

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Başlığı: Sağlık Kurumlarında Stokların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi: Özel Hastane Örneği

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Giriş, b) Ana bölümler ve c) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 121 sayfalık kısmına ilişkin, 24/04/2019 tarihinde **Turnitin** intihal programından aşağıda belirtilen filtreleme uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı: % 22 dir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Giriş dahil
- 2- Ana Bölümler dahil
- 3- Sonuç dahil
- 4- Alıntılar dahil/hariç
- 5- Kapak hariç
- 6- Önsöz ve Teşekkür hariç
- 7- İçindekiler hariç
- 8- Kaynakça hariç
- 9- Özet hariç
- 10- Yedi (7) kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez İntihal Raporu Uygulama Esaslarını inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini bilgilerinize arz ederim. 24/04/2019

Adı Soyadı : Ümit Nusret SALMAN
Öğrenci No : 4033931605
Anabilim Dalı : MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ
Bilim Dalı : MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ
Program Adı : YÜKSEK LİSANS

Danışman: Doç. Dr. Semra AKSOYLU

Ümit Nusret SALMAN

YÖNERGEYE UYGUNLUK ONAYI

“Sağlık Kurumlarında Stokların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi: Özel Hastane Örneği” adlı Yüksek Lisans Tezi, Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Tez Önerisi ve Yazma Yönergesine uygun olarak hazırlanmıştır.

Tezi Hazırlayan

Ümit Nusret SALMAN

Danışman

Doç. Dr. Semra AKSOYLU

Muhasebe ve Finans Yönetimi ABD Başkanı

Doç. Dr. Semra AKSOYLU

KABUL ONAY SAYFASI

Doç. Dr. Semra AKSOYLU danışmanlığında **Ümit Nusret SALMAN** tarafından hazırlanan “Sağlık Kurumlarında Stokların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi: Özel Hastane Örneği” adlı bu çalışma, jürimiz tarafından Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalında **Yüksek Lisans** tezi olarak kabul edilmiştir.

29/04/2019

JÜRİ:

Danışman

: Doç. Dr. Semra Aksoylu

Üye

: Dr. Öğr. Üyesi Arne Esmey Atın

Üye

: Dr. Öğr. Üyesi H. Pınar KAYA

ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun 08/05/2019 tarih ve 12 sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. Hatice ERKEKOĞLU

Enstitü Müdürü



ÖNSÖZ

“Sağlık Kurumlarında Stokların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi: Özel Hastane İşletmesi Örneği” adlı bu çalışma Kayseri Üniversitesi, Lisanüstü Eğitim Enstitüsü, Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans Tezi olarak hazırlanmıştır.

Tez konusunun belirlenmesinden tezin son aşamasına gelene kadar bana yol gösteren, Tez Danışmanım Kayseri Üniversitesi Genel Sekreteri Doç. Dr. Sayın Semra AKSOYLU ’ya, yüksek lisans eğitimim süresince desteğini esirgemeyen ve üniversitenin bütün imkânlarından faydalanmamı sağlayan Kayseri Üniversitesi Rektör Yardımcısı Prof. Dr. Sayın Derviş BOZTOSUN’a ve yüksek lisans eğitimimde ve tezimde emeği geçen Uygulamalı Bilimler Fakültesi hocalarıma teşekkür ederim.

Gerek lisans gerek yüksek lisans öğrenimim boyunca yardımlarını hiç eksik etmeyen, desteklerini hep hissettiğim değerli dostlarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Hayatımın her aşamasında bana maddi ve manevi destek olan, eğitim hayatım boyunca beni yüreklendiren, her zaman karşılaştığım sıkıntıları aşmamda yardımlarını, sevgi ve desteklerini hiç eksik etmeyen sevgili aileme sonsuz teşekkürler.

Ümit Nusret SALMAN

Kayseri, Nisan 2019

**SAĞLIK KURUMLARINDA STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ: ÖZEL HASTANE
İŞLETMESİ ÖRNEĞİ**

Ümit Nusret SALMAN

Kayseri Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Nisan 2019

Danışmanı: Doç. Dr. Semra AKSOYLU

KISA ÖZET

Sağlık, sadece hastalık ya da sakat kalma hali olmayıp; ruhen ve bedenen tüm toplumun eksiksiz bir şekilde iyi olma halidir. Bu iyi olma halinin devamı için sağlık hizmetleri sunan kuruluşların başında hastaneler gelmektedir. Hastane işletmeleri, hizmet işletmeleri olduklarından dolayı, muhasebe sistemlerinin işleyişi üretim ve ticaret işletmelerine göre farklıdır. Ülkemizdeki mevcut uygulamaların dayandığı vergi kanunları hastane işletmelerinde üretilen soyut hizmetlerin stoklanamayacağını öngörürken; Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak hazırlanan, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ise hizmetlerin belirli durumlar altında stoklar hesabında izlenebileceğini varsaymaktadır. TMS-2 “Stoklar” Standardına göre; stoklar, maliyet değeri ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirirken; VUK’a göre stoklar, maliyet değeri ile değerlendirilmektedir. TMS-2 kapsamında sabit genel üretim giderleri, kapasite kullanım oranını dikkate alan “Normal Maliyet Yöntemi”ne göre hizmet maliyetine yüklenirken; VUK kapsamında sabit genel üretim giderlerinin tamamı “Tam Maliyet Yöntemi”ne göre hizmet maliyetine yüklenmektedir. TMS-2 stokların vadeli alım işlemlerinden kaynaklı vade farkını finansman gideri olarak dikkate alırken; VUK’a göre, vade farkı malzemenin maliyetine eklenmektedir.

Bu çalışma ile özel bir hastane işletmesinin stok kayıtları, TMS-2 kapsamında detaylı bir şekilde incelenmiştir. Ayrıca bu standartta, stok kayıtlarının doğru tutulması ve muhasebeleştirilmesinin yanı sıra, oluşabilecek diğer karışıklıkları gidermeye yönelik çözümler getirilmeye çalışılmıştır. TMS-2 Stoklar Standardı ile yapılan kayıtların hastane işletmesine sağladığı faydalar belirlenerek konu ile ilgili öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Sağlık Kurumları, Türkiye Muhasebe Standartları, Stoklar

**ANALYSING OF STOCKS IN HEALTH INSTITUTIONS ACCORDING TO
TURKISH ACCOUNTING STANDARDS: SAMPLE OF PRIVATE HOSPITAL
ENTERPRISE**

Ümit Nusret SALMAN

Kayseri University, Institute of Graduate Education, Master Thesis, April 2019

Supervisor: Doç. Dr. Semra AKSOYLU

ABSTRACT

Health is not just a disease or disability; it is a complete well-being of the whole society, spiritually and physically. For the continuation of this well-being, hospitals are the leading providers of health services. Due to the fact that hospital operations are service operations, the operation of accounting systems is different from the production and trade managements. While the tax acts on which the current practices in our country are based predict that the abstract services produced in hospital managements cannot be stocked; Turkish Accounting Standards (TAS) that prepared on the basis of International Accounting Standards assumes the services can be monitored in the stock account under certain circumstances. According to TAS-2 “Stocks” Standards, inventories shall be measured at the lower cost of and net realizable value. However, according to Turkish Tax Procedure Law (TPL), the stocks are valued at cost value. In the context of TAS-2 The capacity utilization of fixed manufacturing costs are charged to the service costs according to the “Normal Capacity Method”. On the other hand, In the context of TPL, all of the fixed manufacturing costs are charged to the service costs according to the “Complete Capacity Method”. While TAS-2 evaluates the financial burden, that arises when the goods are bought on credits, as financial expense; according to the TPL this financial burden should be added to the cost of the goods.

In this study, stock records of a private hospital is examined in detail in the context of TAS-2. As well as recording the stock accounts accurate and accounting for this stock accounts, it has been tried to produce solutions to remove any other confusion. The advatages of the records made with the TAS-2 Stocks Standard on the hospital operation were determined and recommendations were made concerning this issue.

Key Words: Health Facilities, Turkish Accounting Standards, Stocks

İÇİNDEKİLER

SAĞLIK KURUMLARINDA STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ:

ÖZEL HASTANE İŞLETMESİ ÖRNEĞİ

Sayfa No:

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK.....	i
YÖNERGEYE UYGUNLUK ONAYI	iii
KABUL VE ONAY	iv
ÖNSÖZ.....	v
KISA ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR VE SİMGELER	xiv
TABLolar LİSTESİ.....	xvii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SAĞLIK KAVRAMI VE SAĞLIK KURUMLARINDA STOKLAR

1.1. SAĞLIK KAVRAMI	4
1.1.1. Sağlık Hizmetlerinin Özellikleri	5
1.1.2. Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması	6

1.1.2.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri.....	7
1.1.2.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri	7
1.1.2.3. Rehabilite Edici Sağlık Hizmetleri.....	7
1.1.3. Sağlık Hizmetlerinin Amaçları	8
1.2. HASTANE TANIMI.....	8
1.2.1. Hastanelerin Özellikleri	9
1.2.2. Hastanelerin Sınıflandırılması.....	10
1.2.2.1. Hastanelerin Verdikleri Hizmete Göre Sınıflandırılması	10
1.2.2.2. Hastanelerin Büyüklüklerine ve Yatak Kapasitelerine Göre Sınıflandırılması	11
1.2.2.3. Hastaların Hastanede Kalış Sürelerine Göre Sınıflandırılması	12
1.2.3. Hastanelerin Fonksiyonları	12
1.2.3.1. Tıbbi Hizmet Fonksiyonu.....	12
1.2.3.2. Araştırma ve Geliştirme Fonksiyonu	12
1.2.3.3. Eğitim Fonksiyonu	13
1.2.3.4. Sosyal Hizmet Fonksiyonu.....	13
1.2.3.5. Mali Fonksiyon.....	13
1.3. STOKLAR	13
1.3.1. Stokların Tanımı	13
1.3.2. Stokların Sınıflandırılması	14
1.3.2.1. Stoklanan Malzemenin Türüne Göre Sınıflandırma.....	14
1.3.2.1.1. İlk Madde ve Malzeme Stokları.....	15
1.3.2.1.2. Yarı Mamul Stokları	16
1.3.2.1.3. Mamul Stokları	16
1.3.2.1.4. Ticari Mal Stokları.....	17
1.3.2.1.5. Diğer Stoklar.....	17

1.3.2.1.6. Stok Değer Düşüklüğü Durumu	17
1.3.2.1.7. Verilen Sipariş Avansları.....	17
1.3.2.2. Stokların Fonksiyonlarına ya da Bulundurulma Amaçlarına Göre Sınıflandırılması	17
1.3.2.2.1. Parti İçi (Çevrim) Stoğu.....	17
1.3.2.2.2. Emniyet Stokları	18
1.3.2.2.3. Mevsimsel Stoklar	18
1.3.2.2.4. Promosyon Stoğu.....	18
1.3.2.2.5. Spekülatif Stok.....	18
1.3.2.3. Stokların Toplam Yatırım İçindeki Paya Göre Sınıflandırılması.....	19
1.3.2.3.1. A Sınıfı Stoklar	19
1.3.2.3.2. B Sınıfı Stoklar	19
1.3.2.3.3. C Sınıfı Stoklar	19
1.4. HASTANELERDE STOKLARIN TANIMI	19
1.4.1. Hastanelerde Stokların Sınıflandırılması	20
1.4.2. Hastanelerde Stok Maliyetleri.....	20
1.4.2.1. Stokların Satın Alma Maliyeti.....	22
1.4.2.2. Stok Bulundurma Maliyeti	22
1.4.2.3. Sipariş Verme ve Teslim Sürecine İlişkin Maliyetler	23
1.4.2.4. Stoksuzluk (stok bulundurmama) maliyetleri	24
1.4.3. Hastanelerde Stok Kontrol Yöntemleri.....	24
1.4.3.1. Gözle Kontrol Yöntemi	25
1.4.3.2. Çift Kutu Yöntemi.....	25
1.4.3.3. Sabit Sipariş Miktarı Yöntemi.....	26
1.4.3.4. Sabit Sipariş Periyodu Yöntemi	26
1.4.3.5. ABC Yöntemi.....	26

1.4.3.6. VED Yöntemi	27
1.4.4. Stok Kayıt Yöntemleri	28
1.4.4.1. Aralıklı (Dönemsel) Envanter Yöntemi	28
1.4.4.2. Sürekli Envanter Yöntemi	29
1.4.4.3. Aralıklı ve Sürekli Envanter Yöntemlerinin Farklı Yönleri.....	29
1.4.5. Stok Değerleme Yöntemleri.....	30
1.4.5.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi	31
1.4.5.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	32
1.4.5.3. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Maliyet Yöntemi	32

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

TMS-2: STOKLAR STANDARI

2.1. DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ	34
2.1.1. Dünya’da Muhasebe Standartlarının Tarihsel Süreci ve Yapılan Çalışmalar.....	36
2.1.2. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Tarihsel Süreci ve Yapılan Çalışmalar.....	38
2.2. TMS-2: STOKLAR STANDARDI	40
2.2.1. Stoklar Standardının Amacı	40
2.2.2. Stoklar Standardının Kapsamı	41
2.2.3. Stoklar Standardı Kapsamındaki Tanımlar	42
2.2.4. Stokların Değerlemesi.....	43
2.2.5. Stokların Maliyeti	43
2.2.5.1. Satın Alma Maliyetleri	44
2.2.5.2. Dönüştürme Maliyetleri	49
2.2.5.3. Diğer Maliyetler	55

2.2.5.4. Hizmet Maliyetleri.....	56
2.2.6. Stok Maliyetlerinin Ölçümü.....	57
2.2.6.1. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri.....	58
2.2.6.2. Net Gerçekleşebilir Değer	59
2.2.7. Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi.....	62
2.2.8. Stoklara İlişkin Raporlanacak Bilgiler	62
2.2.9. Standardın Yürürlük Tarihi	64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SAĞLIK KURUMLARINDA STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ: ÖZEL HASTANE İŞLETMESİ ÖRNEĞİ

3.1. ARAŞTIRMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	65
3.1.1. Araştırmanın Amacı.....	65
3.1.2. Araştırmanın Önemi ve Katkısı	66
3.1.3. Araştırmanın Özgün Değeri	66
3.1.4. Araştırmanın Sınırları	67
3.1.5. Araştırmanın Yöntemi.....	67
3.1.6. Araştırmanın Varsayımları.....	68
3.2. BULGULAR.....	68
3.2.1. Çalışma Yapılan Hastanenin Genel Özellikleri	68
3.2.2. Çalışma Yapılan Hastanenin Stoklarının Muhasebeleştirilmesi.....	70
3.2.2.1. Hastane İşletmelerinde İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	70
3.2.2.2. Hastane İşletmelerinde Personel Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	77
3.2.2.3. Hastane İşletmelerinde Genel Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	82

3.2.3. 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti.....	87
3.2.4. Sigortası Olan Hastalar İçin ve Sigortası Olmayan Hastalar İçin Verilen Hizmetlerin Muhasebe Kayıtları	91
3.2.5. Vadeli Satın Alımlarda ve Satın Alınan Malzemelerin İadesinde Yapılan Muhasebe Kaydı.....	92
3.2.6. Hastanede Kullanılan Stok Değerleme Yöntemi	97
3.2.6.1. Sürekli Envanterde Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	98
3.2.6.2. Sürekli Envanterde İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)	100
3.2.6.3. Sürekli Envanterde Gerçek Parti Maliyet Yöntemi.....	101
3.2.7. Hastane Stoklarında Meydana Gelen Değer Düşüklüğünde Yapılan Muhasebe Kaydı	103
3.2.8. Hastane Stoklarında Meydana Gelen Değer Düşüklüğünün İptal Edilmesi Sonrasında Yapılan Muhasebe Kaydı	111
3.2.9. Hastane Stoklarının Sayımı Sırasında Yapılan Muhasebe Kaydı	113
3.2.9.1. Stok Sayım Noksanlıkları.....	113
3.2.9.2. Stok Sayım Fazlalıkları	115
3.2.10. İncelenen Özel Hastane İşletmesinin Bilanço'sunda Stoklarıyla İlgili Açıklanacak Bilgiler.....	116
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	117
KAYNAKÇA	120
ÖZGEÇMİŞ.....	133

KISALTMALAR VE SİMGELER

ABC : Always Better Control

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

DİŞG : Direkt İşçilik Giderleri

DİMMG : Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

DSÖ : Dünya Sağlık Örgütü

Ed. : Editör

FIFO : First In First Out (İlk Giren İlk Çıkar)

Hs. : Hesabı

IAS/UMS : International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)

IASB : International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)

IASC : International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu)

IFAC/UMF : International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

IFRIC : International Financial Reporting Interpretations Committee (Uluslararası Finansal Raporları Yorumlama Komitesi)

IFRS/UFRS : International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı)

İDT : İktisadi Devlet Teşekkülleri

İDTYDK : İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu

KDV : Katma Değer Vergisi

KGK : Kamu Gözetimi Kurumu

KHK : Kanun Hükmünde Kararname

MB : Maliye Bakanlığı

MSUGT : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

NGD : Net Gerçekleşebilir Değer

RG : Resmi Gazete

SEC : Security of Exchange Commission (Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu)

SIC : Standart Yorumlama Komitesi

SM : Serbest Muhasebeci

SMK : Sigorta Murakabe Kurulu

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

STB : Sanayi ve Ticaret Bakanlığı

TC : Türkiye Cumhuriyeti

TCMB : Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

TDHP : Tek Düzen Hesap Planı

TMS : Türkiye Muhasebe Standardı

TMS 2 : Türkiye Muhasebe Standartları Stoklar

TMSK : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TTK : Türk Ticaret Kanunu

TÜRMÖB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

Vb. : Ve benzeri

VED : Vital, Essential, Desirable

VUK : Vergi Usul Kanunu

YTKİY: Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği



TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1: Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri Hesaplaması	53
Tablo 2: Özel Hastane İşletmesinin Toplam Yatak Kapasitesi.....	70
Tablo 3: Uygulamanın Sürekli Envanter – Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi 'ne Göre Çözülmesi.....	99
Tablo 4: Uygulamanın Sürekli Envanter – İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi 'ne Göre Çözülmesi.....	100
Tablo 5: Uygulamanın Sürekli Envanter – Gerçek Parti Maliyet Yöntemi'ne Göre Çözülmesi.....	102
Tablo 6: Laboratuvar Röntgen Malzemesi Değer Düşüklüğü Hesaplaması	105
Tablo 7: Anjiokat Malzemesi Değer Düşüklüğü Hesaplaması	105
Tablo 8: Sterilizasyon Malzemesi Değer Düşüklüğü Hesaplaması	106
Tablo 9: Hastane Stoklarıyla İlgili Dönem Sonu Bilançosunda Açıklanması Gereken Bilgiler	116

GİRİŞ

Sağlık, hayatımızdaki en önemli kavramlardan biridir. Sağlık kavramına ilişkin literatürde en çok kabul gören tanım, 1948 yılında Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) Anayasası'nda yapılmıştır. DSÖ Anayasası'nda sağlık, yalnızca hastalık veya sakatlık durumunun olmayışı değil; aynı zamanda bedensel, ruhsal ve toplumsal açıdan eksiksiz bir iyi olma hali şeklinde tanımlanmıştır (<https://www.who.int/en>). Bu “iyi olma hali”nin sürdürülebilirliği ise, adı geçen anayasada hastalıkların önlenmesi ve insanların sağlık seviyesinin yükseltilmesine ilişkin faaliyetler olarak tanımlanan sağlık hizmetlerinin etkin ve sistematik bir şekilde yürütülebilmesine bağlıdır.

Sağlık hizmetleri sunan işletmelerin en önemli halkasını oluşturan hastanelerde, bahsi geçen hizmetin etkin bir şekilde sunulabilmesi muhtelif ihtiyaç ve taleplerin yanı sıra, farklı iş kollarında uzmanlaşmış birçok bölümün koordineli bir şekilde hareket etmesini gerektirmektedir. Bu gereklilik söz konusu sağlık kurumlarının stoklama sisteminin etkin olmasını elzem kılmaktadır. Sağlık hizmetlerinde stoklama, hizmetin yerine getirilebilmesi için gereken tıbbi ve tıbbi olmayan malzemelerin ileride kullanılmak üzere depolanması olarak tanımlanmaktadır. Depolanan stoklar, hastane işletmeleri için mali açıdan yüksek düzeyde önem arz etmektedir. Bu sebeple, stoklara ilişkin muhasebe politikalarındaki her türlü olumsuzluk, işletmelerin kâr/zarar durumunun tespitini, karar alıcıların güvenini ve raporlanan bilginin doğruluğu ile karşılaştırılabilirliğini önemli oranda güçleştirmektedir.

Küreselleşmenin etkisiyle doğru, zamanında, şeffaf ve karşılaştırılabilir bir muhasebe sistemine genel olarak duyulan ihtiyacın artması dünya ticaretinde stratejik açıdan önemli bir konuma sahip olan Türkiye’de de muhasebe standartlarının belirlenmesi sürecini tetiklemiş ve stoklar ile ilgili problemlerin giderilmesi amacıyla “TMS-2 Stoklar Standardı”nın geliştirilmesini sağlamıştır.

Türkiye’de stoklara ilişkin ihtiyacı karşılaması için oluşturulan TMS-2 Stoklar Standardı; stokların tespiti, değerlemesi ve kayıtlara nasıl alınması gerektiği ile ilgili bilgiler sunmaktadır. Halihazırda kullanılan muhasebe sisteminde, hizmet işletmelerinin soyut nitelikteki hizmetlerin stoklama imkânı bulunmamaktadır. TMS-2 Stoklar

Standardı ise, hizmet işletmelerinin stoklarının varlık olarak muhasebeleştirilebilmesini sağlamasının yanı sıra, bu stokların kullanılması veya elden çıkarılması sonucu edinilen gelirlerin ve bu gelirlerle ilgili maliyetlerin karşılaştırma yapılmasını sağlayacak şekilde belirlenmesini de mümkün kılmaktadır. Bu bağlamda “varlık” olarak kabul edilen malzemeler, TMS-2 Stoklar Standardı’nın 7. maddesinde şu şekilde tanımlanmaktadır: *“İşin normal akışı içinde yani olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak için elde tutulan varlıklar, satılmak için üretilmekte olan varlıklar, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar”* (TMS-2, Madde 2).

TMS-2 Stoklar Standardı’na göre varlık olarak tanımlanan ve hastane işletmelerinde stoklanan malzemeler; eksiksiz, kaliteli ve zamanında hizmet verilmesine imkân tanıyabilecek durumda olmalıdır. Fakat bu durumun sağlanması, stoklama maliyetlerinin yükselmesine vb. durumlara neden olmakta ve bu durumlar stoklamanın önemini bir kat daha artırmaktadır. Bu çalışmada, hastane işletmelerinin stoklarına ilişkin muhasebe kayıtlarının TMS-2 Stoklar Standardı’nda belirtilen hususlara uygun olarak kaydedilmesinin, bahsi geçen maliyetlerin düşürülmesine katkı sağladığının ortaya konması hedeflenmektedir.

Söz konusu hedeflerden hareketle, bu çalışmada özel bir hastanenin stokları ile ilgili muhasebe işlemlerinin TMS-2 Stoklar Standardı açısından detaylı bir şekilde incelenmesi sonucunda, stok kayıtları TMS-2 Stoklar Standardı bağlamında sonuçları ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu amaca yönelik olarak hastanenin stoklarına ilişkin muhasebe kayıtları, TMS-2 Stoklar Standardı’na ilişkin muhasebe kayıtları ile karşılaştırılarak TMS-2 Stoklar Standardı’nın öngördüğü koşullarda kayıtların yapılmasının sağlayacağı katma değerlerin önemi vurgulanmıştır. Ayrıca bu çalışmada, stok kayıtlarının doğru tutulması ve muhasebeleştirilmesinin yanı sıra, oluşabilecek diğer karışıklıkları gidermeye ya da en azından azaltmaya yönelik çözümler getirilmiştir.

Böyle bir çalışmanın hem diğer hastane işletmelerinin stokları ile ilgili tutacakları muhasebe kayıtlarına, hem de ileride bu alanda yapılması muhtemel benzer çalışmalara örnek oluşturma potansiyeli, çalışmanın temel motivasyon kaynağını oluşturmaktadır. Çalışmanın metodolojik bağlamı özel bir hastane işletmesinin stok

kayıtlarından nitel araştırma yöntemi kullanılarak elde edilen verilerin incelenmesi üzerine kurulmuştur. Bu yöntemle edinilen veriler ayrıca çalışma yapılan hastanede konu ile doğrudan ilgili departman personeli ile yapılan görüşmelerin yanı sıra araştırmacının gözlemleriyle de desteklenmiştir. Literatürde sağlık kurumlarının stoklarını TMS-2 kapsamında değerlendiren oldukça az sayıda çalışma olmasının, çalışmanın akademik alandaki özgün değerini artıracığı düşünülmektedir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde sağlık kavramından, sağlık hizmetleri ile sağlık hizmetlerinin alt birimi olan hastanelerin özelliklerinden, sınıflandırılmasından ve fonksiyonlarından bahsedilerek, hastaneler açısından stokların tanımı, maliyeti ve değerlendirme yöntemleri açıklanmıştır. Araştırmanın ikinci bölümünde, Dünya’da ve Türkiye’de muhasebe standartları oluşturma süreci ve bu süreçte rol alan kuruluşlar incelenerek, TMS-2 Stoklar Standardı detaylıca açıklanmıştır. Araştırmanın üçüncü bölümünde ise, araştırmanın amacı, sınırları, varsayımı ve incelenen hastane hakkında genel bilgilere yer verilmiştir. Ardından hastanenin stokları ile ilgili yaptığı muhasebe kayıtları verilmiş ve bu kayıtlar TMS-2 Stoklar Standardı ile karşılaştırılmıştır. Çalışma mevcut sistem ile TMS-2 Stoklar Standardı’nın karşılaştırılmasının yapıldığı sonuç ve öneri bölümü ile son bulmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

SAĞLIK KAVRAMI VE SAĞLIK KURUMLARINDA STOKLAR

1.1. SAĞLIK KAVRAMI

Sağlık, hayatımızdaki en önemli kavramlardan biridir. Yaşamın temel olgularından biri olan sağlık kavramı evrensel olmasına rağmen, tanımı bireyden bireye, toplumdan topluma, tarihten günümüze kadar çeşitli şekillerde yapılmıştır. Bu nedenle sağlığın tanımı ile ilgili literatürdeki çalışmalara bakmakta fayda vardır.

Besson'a göre sağlık, bireylerin toplumla iç içe yaşayarak etkileşim halinde olma durumudur. Bu durum; etkileşim halinin dengeli yürütülmesi, çevresel faktörlerin insan sağlığı açısından risk oluşturan unsurlarının en aza indirgenmesi ve savunma mekanizmasının güçlendirilerek devam ettirilmesidir (Ay Akça, 2012, 39).

Sargent sağlığı, çevresel faktörlerle birlikte her türlü riske karşı adaptasyon durumunun güçlülüğüne bağlı olarak açıklamaktadır. Adaptasyon düştüğünde hastalık sürecinin başlayacağını öne sürmektedir (Ay Akça, 2012, 39).

Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 25. maddesinde sağlık kavramıyla ilgili şu açıklamaya yer verilmiştir:

“Herkesin, kendisi ve ailesinin sağlık ve refahı için beslenme, giyim, konut ve tıbbi bakım hakkı vardır. Herkes; işsizlik, hastalık, sakatlık, dulluk, yaşlılık ve kendi denetiminin dışındaki koşullardan doğan geçim sıkıntısı durumunda güvenlik hakkına sahiptir” (https://www.unicef.org/turkey/udhr/_gi17).

Ülkemizde sağlık, 1961 Anayasası'nın 49. maddesi ile temel bir hak niteliği kazanmıştır. Sosyal devlet olma özelliklerinin açıklandığı 56. maddesinde de sosyal hizmetler ile sağlığın en önemli nitelikler olduğu ve sağlık konusunda sorumluluğun devlete ait olduğu belirtilmiştir (<http://www.anayasa.gen.tr/1961ay.htm>).

Sağlık kavramına ilişkin literatürde en çok kabul gören tanım, 1948 yılında DSÖ Anayasası'nda yapılmıştır. Sağlık DSÖ tarafından şu şekilde tanımlanmıştır: “*Yalnızca hastalık veya sakatlık durumunun olmayışı değil; bedensel, ruhsal ve toplumsal açıdan eksiksiz bir iyi olma hali*” (<https://www.who.int/en>). Bu “iyi olma hali”nin sürdürülebilirliği ise sağlık hizmetleri kavramını gündeme getirmektedir. Sağlık hizmetleri literatürde çeşitli şekillerde tanımlanmıştır.

DSÖ sağlık hizmeti sunan kuruluşları; “*Sağlık kurumlarında farklı tipte sağlık hizmeti sunan personellerden faydalanarak bireylerin ve toplumun ihtiyaçlarına ve gereksinimlerine göre farklılık gösteren amaçları yerine getirerek her türlü koruyucu, tedavi edici ve rehabilite edici etkinliklerle sağlayarak ulusal ya da uluslararası örgütlenmiş sistemli kuruluşlar*” şeklinde açıklamaktadır (<https://www.who.int/en>).

Ülkemizde 1963 yılında yürürlüğe giren “224 Sayılı Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirilmesi” hakkındaki yasanın 2. maddesinde sağlık hizmetleri şu şekilde tanımlanmaktadır: “*Toplum sağlığına olumsuz etkileri olan çevresel faktörlerin ortadan kaldırılması, tesiri altında olanların tedavi edilmesi, bedensel ve ruhsal anlamda kabiliyetini kaybetmiş olan bireylerin rehabilitasyonu için tıbbi müdahalelerde bulunma faaliyetleridir*” (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.224.pdf>).

Bir başka tanıma göre sağlık hizmetleri; alanında uzman, belirli bir yetkinliğe ulaşmış, iyi derecede teknik bilgi ve beceriye sahip kişilerin yürüttükleri niteliksel olarak koruyucu, tedavi edici ve rehabilite edici faaliyetler olarak tanımlanmaktadır. Bu faaliyetlerin fiziksel açıdan ölçülmesi mümkün değildir (Cowell, 1993, s. 20).

Literatürde yer alan tanımlar incelendiğinde, sağlık hizmetlerinin değişik faktörlerden ve birbiriyle ilişkili faaliyetlerden meydana geldiği görülmektedir. Bu farklılığın temelinde yatan sebep, birey ve toplum sağlığını etkileyen birçok farklı etkenin bulunmasıdır. Bunun yanında sağlık hizmetleri açısından toplum beklentilerinin farklı olması ve beklentilerin zamanla artması da sağlık hizmetlerinin alanını genişletmektedir.

1.1.1. Sağlık Hizmetlerinin Özellikleri

Sağlık hizmetleri, diğer hizmet sektörleri ile benzerlikler göstermekle beraber bazı yönlerden de diğer hizmet sektörlerinden ayrılmaktadır. Temel olarak sağlık hizmetleri, toplumun sağlıkla ilgili problemlerini çözmek ve ortadan kaldırmakla ilgili hizmetler sunmaktadır. Ancak sağlık hizmetlerinin sektöre ya da hizmetin niteliğine göre farklılaşan özellikleri de bulunmaktadır. Sağlık hizmetlerinin temel özellikleri şunlardır:

- Sağlık hizmetinden faydalanmak temel bir insan hakkıdır. Bu hak, DSÖ Anayasası'nda şu şekilde açıklanmaktadır: *“Bireylerin din, dil, ırk, siyasi, politik, sosyal ve ekonomik ayrım gözetmeksizin sağlıklarıyla ilgili alacakları hizmetler temel haklarıdır”* (<https://www.who.int/en>).
- Sağlık hizmetlerinin ikamesi yoktur.
- Sağlık hizmetinin kullanımı ertelenemez. Hasta için sağlık hizmeti almak beslenmek, giyinmek, barınmak gibi elzemdir.
- Sağlık hizmetinin kapsamı ve boyutunu hizmeti veren sağlık personeli belirler.
- Sağlık hizmetini alan birey için kalite ve doyum noktasının seviyesini önceden belirlemek mümkün değildir.
- Sağlık hizmetlerinin toplumsal ve kamusal niteliği bulunmaktadır.
- Sağlık hizmetlerinin yetersiz kalması toplumsal açıdan problemlere neden olabilmektedir.
- Sağlık hizmetlerinde hata payı yok denecek kadar azdır.
- Sağlık kurumlarında verilen hizmetlerin acil, ertelenemez ve kesintisiz 24 saat olma zorunluluğu vardır (Tengilimoğlu vd., 2015, s. 173).

1.1.2. Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması

Sağlık hizmetleri, birey ve toplumların gereksinimlerini karşılamak adına; evlerde, kurumlarda ve ayakta tedavi hizmetleri şeklinde sınıflandırılmaktadır (Liebler ve McConnell, 2008, s. 68). Genel anlamda literatürde yapılan sınıflandırmalar şu şekildedir:

- Koruyucu sağlık hizmetleri,
- Tedavi edici sağlık hizmetleri,
- Rehabilitasyon edici sağlık hizmetleri.

1.1.2.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri

Koruyucu sağlık hizmetleri, toplum sağlığı açısından çevresel faktörlere karşı koruma sağlama için alınan tedbirlerin tümüdür. Aile sağlığı merkezleri, sağlık ocakları vb. bireylerin kolay ve çoğunlukla ücretsiz olarak aldığı en temel sağlık hizmet merkezleridir (Tengilimoğlu vd., 2015, s. 174; Üzeltürk, 2012, s. 18).

1.1.2.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri

Tedavi edici sağlık hizmetlerini üç gruba ele alarak incelemek mümkündür.

- a) *İlk basamak sağlık hizmetleri:* Bireylerin hasta olmadan önce ilk başvuracağı ve gerekli tedbirlerin alınacağı kurumlardır. Aile hekimleri gibi hasta ile yakından ilişkili olup, bireylerin genel sağlığıyla alakalı doktorun sorumlu olduğu ve ulaşılabilirliği kolay olan sağlık hizmeti şeklinde açıklanmıştır. Ülkemizde; sağlık ocakları, ruh sağlığı dispanserleri, üniversite hekimliği ve özel muayenehaneler bu gruba örnektir (Yıldız, 2008, s. 6-7).
- b) *İkinci basamak sağlık hizmetleri:* Hastalar için tanı, teşhis ve tedavi işlemlerinin yürütüldüğü sağlık hizmetleridir. Ülkemizde; devlet hastaneleri, özel hastaneler ve yataklı sağlık kurumları örnek olarak verilebilir. Hastalıkların yatırılarak tedavisi için düzenlenen hizmetlerdir (Yıldız, 2008, s. 6-7).
- c) *Üçüncü basamak sağlık hizmetleri:* Hastalık sürecinin ciddi boyutlarda olması nedeniyle özel tedavi süreci isteyen sağlık hizmetleridir. Ülkemizde; ruh ve sinir hastalıkları hastaneleri, göğüs hastalıkları hastaneleri ve üniversite hastaneleri bu gruba örnektir (Yıldız, 2008, s. 6-7).

1.1.2.3. Rehabilitasyon Edici Sağlık Hizmetleri

Ruhen ve bedenen problemlili hastaların, başkalarına bağımlı olmadan yaşamlarını devam ettirebilmesi için verilen hizmetler bütünüdür (Esmeray, 2006, s. 5). Rehabilitasyon edici sağlık hizmetlerinde temel amaç, hastaların tıbbi açıdan bedensel

sağlıklarının düzeltilmesinin yanında sosyal açıdan topluma kazandırılması ve onlara iş olanakları sağlanması gibi durumlara yönelik en iyi hizmeti sunmaktır (Esmeray, 2006, s. 5).

1.1.3. Sağlık Hizmetlerinin Amaçları

Sağlık hizmetlerinin temel amacı, hizmetin topluma kaliteli, zamanında, güvenilir ve düşük maliyetle sunulmasıdır. Bunun yansıra sağlık hizmetleri sunulurken, toplumun beklentilerini karşılamak, hizmetin devamlılığını sağlamak, sorunlara çözümler üretmek ve bunları gelir seviyesi gözetmeksizin eşit bir şekilde sağlamak da amaçlanmalıdır (Murray ve Frenk, 2011, s. 6-8).

Sağlık hizmetlerini diğer sektörlerden ayıran temel özellik, söz konusu insan sağlığı olması nedeniyle toplumsal nitelik taşımasıdır. Bu bağlamda toplumsal eşitliğin ön planda tutulması elzemdir. Bu da gelirden farklılık gözetmeden en son teknoloji ve tıbbi donanıma sahip uzmanlaşmış kişilerle toplum sağlığını geliştirmeyi hedefleyerek sağlanmalıdır.

Genel anlamda sağlık hizmetlerinin amaçlarını şu şekilde sıralamak mümkündür (Bowling, 2014, s. 6):

- Toplumun sağlık konusunda standartlarını yükseltmek,
- Hastalık öncesi gereken tedbirleri almak,
- Bireyler arası hizmet sunumunda eşit davranmak,
- İnsanların yaşam kalitesini arttırarak yaşam sürelerini uzatmak,
- Hastalık süresini kısaltarak, iyileşme sürecini hızlandırmak,
- Ruhen ve bedenen müşkül olanları topluma kazandırmak.

1.2. HASTANE TANIMI

Toplum sağlığı açısından ihtiyaçların karşılanması, tıbbi müdahalelerin yapılması ve psikolojik desteğin alınması için farklı nitelikte kurumların hizmetlerine ihtiyaç duyulmuştur. Bu hizmetlerin başında hastaneler gelmektedir.

R.E.Brown, hastaneleri farklı bir bakış açısı ile tanımlamaktadır (R. E. Brown, Akt. Yılmaz, 2011, s. 38-40):

- Tedavi hizmeti verilen *tıbbi kuruluş*,
- Maddi anlamda kazanç sağlamasından dolayı *ekonomik bir işletme*,
- Tıbbi müdahalenin yanında uzman kişilerce yönlendirme ve bilinçlendirme açısından *eğitim kurumu*,
- Bilimsel anlamda çalışmalar yapması açısından *araştırma kurumu*,
- Belli mesleklerden kişilerin bulunması ve hizmette önemli bir görev üstlenmeleri açısından *mesleki bir örgüt*,
- Gelir seviyesi gözetmeksizin eşit hizmet sunması nedeniyle *sosyal bir kurum*,
- Devlet kontrolü ve gözetimi altında olmasından dolayı *kamu kuruluşu*,
- Toplumsal açıdan belirli bir oranda ya da tamamen yardım çalışmalarında yer almasından dolayı *hayır kurumu*'dur.

Literatürde yer alan başka bir tanıma göre hastane; sağlık sorunlarının, küçük çaplı sağlık merkezlerinde ya da evde tedavi edilmesinin mümkün olmadığı, teknolojik tıbbi cihazlarla müdahalenin gerektiği ve farklı boyutlarda hastalığın teşhis ve tanısının yapılacağı organize olmuş kuruluşlardır (Bowling, 2014, s. 8).

DSÖ'ye göre hastanenin tanımı şu şekildedir: “*Müşahede, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon şeklinde gruplandırılacak hizmetleri sunan, hastaların kısa süreli tedavi gördükleri yataklı sağlık kuruluşlarıdır*” (Yarar ve İnce, 2017, s. 1).

Ülkemizde Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği'nde hastane şu şekilde tanımlanmaktadır: “*Hasta ve yaralıların, hasta olup olmadığı konusunda endişe duyanların ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, yatarak ya da ayakta müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır*” (YTKİY, Madde 4).

1.2.1. Hastanelerin Özellikleri

Hastane işletmeleri birer hizmet işletmeleri olmalarının yanı sıra, diğer hizmet işletmelerinden farklı özellikler de taşımaktadırlar. Ayrıca sağlık hizmeti sunmaları

nedeniyle kendilerine has özellikleri de vardır. Hastanelerin belli başlı özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Bowling, 2014, s. 10-12):

- Hastanelerde yapılan işler acil ve ertelenemez niteliktedir.
- Hastanelerde sunulan hizmetlerin ikamesi yoktur.
- Hastanelerin sunduğu hizmetler toplumsal bir görev niteliği taşır.
- Hastane işletmelerinin sunduğu hizmete olan talep belirsizdir.
- Hizmetin miktarı ve sağlık harcamalarının çoğunluğunu hizmeti veren hekimler belirler.
- Uzmanlaşma seviyesi yüksektir.
- Yapılan işlerde tolerans payı azdır.
- Hata ve belirsizliklere olan duyarlılık aralığı azdır.
- Karmaşık yapıda ve açık dinamik sistemlerdir.
- Yirmi dört saat hizmet veren organizasyonlardır.

1.2.2. Hastanelerin Sınıflandırılması

Hastaneler, toplumun ihtiyaçlarını karşılamak için sundukları hizmetlerin; işlevlerine, finansal niteliklerine ve hastaların mevcut durumlarına bağlı olarak sınıflandırılmaktadır. Genel olarak sınıflandırma yöntemlerini şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Hastanelerin verdikleri tedavi hizmetinin türüne göre,
- Hastanelerin büyüklüklerine ve yatak kapasitelerine göre,
- Hastaların hastanede ortalama kalış sürelerine göre.

1.2.2.1. Hastanelerin Verdikleri Hizmete Göre Sınıflandırılması

Verilen tedavi hizmetinin türüne göre hastaneler dört gruba ayrılabilir:

- a) *Genel Hastaneler:* Yaş, cinsiyet fark etmeksizin her türlü acil durumların farklı uzmanlık dallarına göre uzman kişilerin bulunduğu, ayakta tedavi ya da yataklı tedavi yöntemlerinin mümkün olduğu kurumlardır (Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, Madde 5/a).

- b) *Özel Dal Hastaneleri:* Cinsiyet ve yaş grubu açısından ayrılan ve hastalığın niteliği bakımından tanı, teşhis ve tedavi sürecinin özel ilgi gerektirdiği yataklı kurumlardır (Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, Madde 5/b). Bu hastaneler; çocuk hastalıkları, rehabilitasyon ve göğüs cerrahisi merkezleri, doğum ve çocuk bakım evleri, ruh sağlığı ve hastalıkları, tropikal hastalıklar, kemik hastalıkları, onkoloji, kaplıca ve fizik tedavi kuruluşları, astım ve diş hastalıkları hastaneleridir.
- c) *Rehabilitasyon Merkezleri ve Servisleri:* Hastalıklarından dolayı kendi başlarına yetmeyen ruhen ve bedenen sağlık sorunu yaşayanlar için örgütlenmiş kurumlardır. Organ nakli, ilik nakli yapılan ve psikolojik travma yaşayan hastaların tıbbi müdahalelerinin gerçekleştirildiği yataklı kurumlardır (Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, Madde 5/c).
- d) *Eğitim ve Araştırma Hastaneleri:* Eğitim ve öğretimin birlikte verildiği aynı zamanda uzmanlar tarafından akademik araştırmaların yapıldığı hastanelerdir. Bunun yanında özel dal uzmanlarının da yetiştirildiği yataklı, tedavi edici ve rehabilite edici kurumlardır (Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, Madde 5/d).

1.2.2.2. Hastanelerin Büyüklüklerine ve Yatak Kapasitelerine Göre Sınıflandırılması

Hastanelerin büyüklüğü ve yatak kapasiteleri dikkate alındığında, bağlı oldukları kurumlar ya da kişiler de dikkate alınmalıdır. Türkiye’de hastaneler Sağlık Bakanlığı’na, belediyelere, üniversitelere, yabancılara, özel kesime ve azınlıklara ait hastaneler olarak sınıflandırılabilir (Tengilimoğlu vd., 2015, s. 176-177).

Sorumluluğu devlete ait olan hastaneler, doğrudan Sağlık Bakanlığı’na ve Millî Savunma Bakanlığına bağlı hastanelerdir.

Sorumluluğu dolaylı açıdan devlete ait olan hastaneler, devlete arada bulunan kurumlar vasıtasıyla bağlı olan hastaneler ile belediye ve üniversite hastanelerdir.

Sorumluluğu özel şahsa ya da kuruma ait olan özel hastaneler, kâr amacıyla kurulan ve üçüncü kişilere ait olan hastanelerdir.

Hastanelerin büyüklüğüne göre sınıflanmasında baz alınan kriter, hastanelerin yatak kapasitesidir. Hastaneler yatak kapasitelerine göre 100, 150, 200, 300, 400, 600 ve 800 yataklı hastaneler olarak sınıflandırılmaktadırlar. Hastanelerin büyüklüklerine göre sınıflandırılırken yatak kapasitesinin kullanılmasının nedeni bu kriterin objektif bir kriter olmasıdır. Türkiye’deki özel hastanelerin çoğu yüz yatak kapasitesinin altındadır; fakat 2016 yılında çıkarılan bir yönetmelikle gözlem yatakları hariç en az yüz yatak kapasitesinin üzerinde hastane açmak zorunlu hale getirilmiştir (Hakan, 2017).

1.2.2.3. Hastaların Hastanede Kalış Sürelerine Göre Sınıflandırılması

Hastalar hastanelerde, uzun süreli kalış ve kısa süreli kalış olarak iki gruba ayrılmaktadır. Hastaların büyük çoğunluğunun otuz günden az kaldığı hastaneler kısa süreli hastaneler olarak tanımlanırken; otuz günden fazla kaldığı hastaneler uzun süreli hastaneler olarak tanımlanmaktadır (Özkan, 1998, s. 17).

1.2.3. Hastanelerin Fonksiyonları

Hastanelerin, sundukları ve sunmaları beklenen hizmetlere göre beş ana fonksiyonu bulunmaktadır. Bu fonksiyonları sıralayacak olursak:

1. Tıbbi Hizmet Fonksiyonu,
2. Araştırma ve Geliştirme Fonksiyonu,
3. Eğitim Fonksiyonu,
4. Sosyal Hizmet Fonksiyonu,
5. Mali Fonksiyon.

Yukarıdaki beş temel fonksiyonun dışında hastanelerin otelcilik fonksiyonu, yönetim fonksiyonu gibi fonksiyonları da bulunmaktadır (Özkan, 1998, s. 17).

1.2.3.1. Tıbbi Hizmet Fonksiyonu

Hastane hizmetlerinin en temel fonksiyonudur. Hastalar, yaralıları, mevcut durumunu kontrol ettirmek isteyenler için yataklı veya ayakta müdahale, gözlem, tanı, teşhis, cerrahi, bakım ve rehabilitasyon hizmetlerinin tümü hastanelerin tıbbi fonksiyonu kapsamına girmektedir (Özdemir, 2009; Özkan, 1998, s. 12-13).

1.2.3.2. Araştırma ve Geliştirme Fonksiyonu

Hastanelerin bilimsel araştırma faaliyetleri, araştırma ve geliştirme fonksiyonu kapsamına girmektedir. Sağlık hizmetlerinde, sağlık problemleri ile ilgili uzman kişiler tarafından ameliyathaneler, laboratuvarlar ve araştırma hastanelerinde araştırma ve geliştirme çalışmaları yapılmaktadır (Akar ve Özalp, 2002, s. 151-152; Özkan, 1998, s. 17).

1.2.3.3. Eğitim Fonksiyonu

Hastaneler kendi personeline, hastalara ve hasta yakınlarına yönelik tıbbi açıdan eğitim faaliyetlerinde bulunmaktadır. Hastanelerde gerçekleştirilen birey ve topluma yönelik bu hizmetlerin kapsamı eğitim fonksiyonuna girmektedir (Erdoğan, 2015, s. 58).

1.2.3.4. Sosyal Hizmet Fonksiyonu

Hastaların sosyal problemlerine yardımcı olmak amacıyla sosyal hizmet uzmanları, halkla ilişkiler görevlileri ve gönüllü gruplar tarafından hastanede gerçekleştirilen sosyal hizmet faaliyetleri, hastanelerin sosyal hizmet fonksiyonunu oluşturmaktadır (Erdoğan, 2015, s. 58).

1.2.3.5. Mali Fonksiyon

Hastanelerde öncelikli amaç insan sağlığına yönelik hizmetler olduğundan kâr sağlamanın ikinci planda olması beklenmektedir. Fakat hastaların tanı, teşhis vb. tıbbi müdahalelerin son teknolojik cihazlarla yapılması mali açıdan yük oluşturmaktadır. Bunun yanında her türlü sağlık hizmeti için gerekli araç, gereç, giyim, ısınma vb. satın alınması; personel ücretleri, tazminat, yolluk vb. gelir ve gider işlemlerinin konusu mali fonksiyon kapsamındadır (Yıldırım, 2014, s. 38).

1.3. STOKLAR

1.3.1. Stokların Tanımı

İşletme sermayesinin önemli kalemlerinden biri olan stoklar, literatürde birçok farklı açıdan ve değişik şekillerde tanımlanmaktadır.

İşletme kavramı olan stok; kullanılmak veya satılmak üzere bir süre atıl durumda bekletilen ve ekonomik değere sahip kaynaklar olarak tanımlanmaktadır (Baskan, 2017, s. 1594).

Muhasebe kavramı olan stok; işletmelerin üretimde kullanmak amacıyla sahip olduğu ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mallar gibi bir yıl içerisinde kullanılacağını ya da bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceğini öngördüğü kalemler olarak tanımlanmaktadır (Yıldız, 2009, s. 104).

Stok, işletmelerin zamanı geldiğinde tüketmek üzere depoladığı malzemelerdir (Küçük, 2014, s. 22). İşletmeler daha önceki deneyim ve tecrübelerine, talep durumuna, faaliyet alanlarına göre malzemeleri depolarında bulundurlar (Michalski, 2008, s. 88).

Bir başka çalışmada yapılan tanıma göre stoklar, gelecekte doğacak ihtiyacı karşılamının yanında ortaya çıkması muhtemel problemlerin ve aksaklıkların giderilmesini sağlamak amacıyla depolanan fiziksel mallar olarak adlandırılmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s. 43).

1.3.2. Stokların Sınıflandırılması

Stok yapılan varlıklar arasında; stoğun cinsi, depolama biçimi, stoğun kullanılma amacı gibi farklılıklar söz konusudur. Bu bakımdan literatürde yer alan en genel sınıflandırma yöntemleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kazan, 2002, s. 38):

- Stoklanan malzemenin türüne göre,
- Stokların fonksiyonlarına ya da bulundurulma amaçlarına göre,
- Stokların toplam yatırım içindeki payına göre.

1.3.2.1. Stoklanan Malzemenin Türüne Göre Sınıflandırma

Tek Düzen Hesap Planı'nda 15 kodlu hesap grubunda yedi adet stok hesabı bulunmaktadır (Yıldız, 2009, s. 104). Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

15- Stoklar

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı

151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı

152 Mamuller Hesabı

153 Ticari Mallar Hesabı

157 Diğer Stoklar Hesabı

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı

TMS-2 Stoklar Standardı ile hizmet işletmelerinde üretilen hizmeti de stoklamanın mümkün olduğunun ve maliyetlerin stok hesaplarında raporlanabileceği konusundaki hükümlerin yer alması üzerine, yapılan çalışmalar neticesinde aşağıdaki öneri hesaplar eklenmiştir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s. 43);

154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı

155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabıdır.

İşletmelerin türü ve niteliği bakımından yukarıda sıralanan hesap kalemlerinin, üretim faaliyetindeki işletmeler için ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller ve mamuller esas stok hesaplarıdır. Ana faaliyet alanı alım-satım olan ticaret işletmeleri için, ticari mallar esas stok hesabıdır (Yıldız, 2009, s. 104). Stokların türüne göre sınıflandırılması ve bu stok kalemlerinin tek düzen hesap planı çerçevesindeki işleyişini kısaca açıklamakta fayda vardır.

1.3.2.1.1. İlk Madde ve Malzeme Stokları

İşletmelerde, üretim sürecine doğrudan giren veya diğer faaliyetlerde kullanılmak amacıyla işletmenin elinde bulundurduğu hammadde, ambalajlama malzemeleri, işletme malzemeleri ve diğer malzemeler yer alır (Savcı, 2008, s. 125).

150 ilk madde ve malzeme hesabının işleyişi; satın alındıkları fiyat ya da maliyet değerleri ile hesaba borç olarak kaydedilirken, satıldığında, üretime gönderildiğinde ya da devredildiğinde hesaba alacak olarak kaydedilir (MSUGT, 1992; Gökçen, 2007, s. 120).

Sağlık kurumlarında hizmet üretiminde kullanılan ilaç, alkol, radyoaktif malzemeler, tıbbi sarf malzemeler vb. hammadde olarak örneklendirmek mümkündür.

Yardımcı madde ve Ambalaj malzemeleri, üretim sürecinde yer alan fakat mamul ya da hizmet birimine göre izlenmeyen veya izleyecek kadar önemli olmayan varlıklardır. Üretimi tamamlanmış varlığın korunması, tanıtılması, ikamelerinden ayrılması ya da tüketici profiline uygun amaçlarla ambalajlanmasında kullanılan malzemelerdir (Lazol, 2012, s. 93).

1.3.2.1.2. Yarı Mamul Stokları

Üretim sürecinde yer alarak direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden pay almış, fakat mamul haline gelmemiş üretim aşamasındaki mamullerdir (MSUGT, 1992). Sağlık kurumlarında hizmet üretim özelliği nedeniyle stoklar arasında yarı mamul niteliğinde stok bulunmaz (Akar ve Özgülbaş, 2002, s. 146). Dönem sonunda 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma hesabı, 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma hesabı, 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma hesapları; 151 Yarı Mamuller-Üretim hesabının borcuna aktarılarak bu hesapta toplam üretim giderleri birikmiş olur (MSUGT, 1992).

1.3.2.1.3. Mamul Stokları

Üretim süreci tamamlanmış ve satışa hazır halde bulunan üretim çalışmaları sonunda elde edilmiş stoklardır (MSUGT, 1992). Hastanelerde, ortopedi servislerinde üretilip bekletilen aletler (protez kol ve bacaklar) veya hastane eczanelerinde hastalara özel olarak yapılan ilaçlar, mamul stoklarına örnek verilebilir.

151 Yarı Mamuller-Üretim hesabının borcunda toplanan üretimi tamamlanan mamullerin maliyetleri bu hesapların alacağına karşılık, 152 Mamuller hesabının borcuna aktarılır. 152 Mamuller hesabı, mamullerin üretim maliyetleri ile birlikte yer aldığı hesaptır. Satılan malların maliyeti 152 Mamuller hesabının alacağına karşılık 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabına verilerek bu hesaptan çıkış sağlanacak, dolayısıyla 152 Mamuller hesabında stoktaki mamuller kalacaktır (Kumkale, 2005, s. 598). 152

Mamuller hesabının envanteri ve değerlemesi için 620 Satılan Mamul Maliyeti hesabı kullanılır (MSUGT, 1992; Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s. 102).

1.3.2.1.4. Ticari Mal Stokları

İşletmelerin faaliyet türüne göre hiçbir işlem gerektirmeden satışa hazır halde bulunan stoklardır (MSUGT, 1992). Satın alınan ticari mal stokları, maliyet bedeli ile değerlendirilip hesabın borcuna aktarılır. Satış, devir ya da kullanılması söz konusu olduğunda hesabın alacağına kaydedilir (MSUGT, 1992).

1.3.2.1.5. Diğer Stoklar

Yukarıda bahsi geçen stok kalemleri grubuna dahil olmayan ürünlerin, artıkların ve hurdaların oluşturduğu stoklardır (MSUGT, 1992).

1.3.2.1.6. Stok Değer Düşüklüğü Durumu

İşletmelerde meydana gelebilecek her türlü doğal afetler (yangın, deprem, su basması vb.) sonucunda bozulma, kırılma, paslanma, çürüme, teknolojik gelişmelerin gerisinde kalma vb., sebepler ile stokların hem fiziki hem de ekonomik değerinde azalma olması durumunda ortaya çıkan kayıpları gidermek adına karşılık ayırma durumudur (MSUGT, 1992).

1.3.2.1.7. Verilen Sipariş Avansları

İşletmelerin satın almak için ödediği avansların, belirlenen tarihte teslim alınması koşuluyla sipariş ettiği stokların takip edilmesidir (MSUGT, 1992).

1.3.2.2. Stokların Fonksiyonlarına ya da Bulundurulma Amaçlarına Göre Sınıflandırılması

1.3.2.2.1. Parti İçi (Çevrim) Stoğu

İşletmeler için gerekli olan varlık veya malzemelerin, tek tek sipariş edilmesi yerine, partiler halinde belirli aralıklarla siparişinin verilmesi olarak açıklanabilir (Çetin,

2012, s. 139; Uzun, 2015, s. 15-16). Örneğin, hastanelerde tek kullanımlık tıbbi malzemeler için verilen siparişlerin partiler halinde olması gibi.

1.3.2.2.2. Emniyet Stokları

İşletmelerde olası beklenmedik durumlarda, talep ihtiyacının artması durumunda, stok yokluğu yaşamamak için gereğinden fazla stok bulundurma olarak açıklanabilir (Çetin, 2012, s. 139; Uzun, 2015, s. 15-16). Özellikle belirsizlik durumlarında, hastane işletmeleri için talebi karşılayamamak, telafisi mümkün olmayan; sakat kalma, ölüm, vb. sonuçlara neden olabilir. Bu yüzden emniyet stoğu büyük önem arz etmektedir.

1.3.2.2.3. Mevsimsel Stoklar

İşletmeler faaliyet alanlarına göre yılın belirli aylarında ya da mevsimsel dönemlerde normalden fazla taleple karşılaşabilmektedirler. Bu durumda talepteki aşırı artışlar önceden alınan ve depolara yüklenen stoklarla giderilmektedir (Çetin, 2012, s. 139; Uzun, 2015, s. 15-16). Hastanelerin, kış aylarında artan soğuk algınlığı nedeni ile ilaç ve serumlarda mevsimsel olarak stok bulundurma ihtiyacı bu duruma örnek verilebilir.

1.3.2.2.4. Promosyon Stoğu

İhtiyaç duyulan malzemelerde, pazarlama promosyonu ya da müşterilerin ilgisini çekecek fiyat indirimleri nedeniyle fazla alınarak maliyet avantajı sağlanan stoklardır (Çetin, 2012, s. 139; Uzun, 2015, s. 15-16). Hastanelerde kullanılan bazı sarf malzemelerin alım miktarları yüksektir, bu malzemelerin alımında tedarikçilerle yapılacak alım sözleşmelerinde, alınacak malzemeler karşılığında belli bir oranda promosyon istenebilmektedir.

1.3.2.2.5. Spekülatif Stok

İşletmeler faaliyetleri ile ilgili siyasi, politik, kur vb. durumların değişime uğraması sonucunda, ihtiyaç duyulan malzemelerin fiyatlarında meydana gelen ani dalgalanmalar sonucunda ihtiyaç fazlası olarak aldıkları stoklardır (Çetin, 2012, s. 139; Uzun, 2015, s. 15-16). Hastanelerin yurtdışından ithal edilen malzemelerin alımında

döviz kurunun yükselmesine karşılık bazı durumlarda malzeme alımlarını artırmaları örnek verilebilir.

1.3.2.3. Stokların Toplam Yatırım İçindeki Paya Göre Sınıflandırılması

Stokların tüketimine göre en hızlı tüketilen A sınıfı, düzenli aralıklarda tüketilen B sınıfı, diğer ikisine göre daha geç tüketilen C sınıfı olarak sınıflandırılan stok türleridir. (Tengilimoğlu vd., 2015, s. 167). Stok kalemlerinin yıllık kullanım değerine göre yapılan bir sınıflandırmadır. Hastaneler için önem derecesini açıklayacak olursak (Yıldırım ve Kaptanoğlu, 2013, s. 46; Tengilimoğlu vd., 2015, s. 167):

1.3.2.3.1. A Sınıfı Stoklar

Hızlı tüketilen ve en önemli olan gruptur. Bu stok kaleminin miktarı toplam stok miktarının %15-20' sini, yıllık toplam stok değerinin de %75-80' ini oluşturmaktadır.

1.3.2.3.2. B Sınıfı Stoklar

Orta derecede tüketilen ve A sınıfına göre nispeten daha az öneme sahip stok grubudur. Bu stok kalemlerinin miktarı toplam stok miktarının %30-40'ını, yıllık toplam stok değerinin de %10-15'ini oluşturmaktadır.

1.3.2.3.3. C Sınıfı Stoklar

En az tüketilen ve buna bağlı olarak en az öneme sahip olan gruptur. Bu stok kalemlerinin miktarının toplam stok miktarı içindeki payı %40-50 olup, stok değeri içindeki payı %5-10'u bulmaktadır.

1.4. HASTANELERDE STOKLARIN TANIMI

Hastanede stok; işletmenin normal faaliyet koşullarında, hizmet sunumunda kullanılmak için elde tutulan, ilk madde ve malzemeler şeklindeki varlıklardır (Gökgöz, 2018, s. 117). Tekdüzen Hesap Planı'nda stoklar, 15 no.lu Stoklar grubunda izlenmektedir. Hastane işletmelerinin stok kalemleri, hizmet işletmesi olması nedeniyle, genel olarak hizmet üretiminde kullanılan ilaçlar, tıbbi malzemeler, medikal malzemeleri vb. ilk madde ve malzeme şeklindeki stoklardan oluşmaktadır (Akman,

2003, s. 16). Dolayısıyla hastane işletmelerinde 15 no.lu stoklar grubundaki 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı yoğun olarak kullanılmaktadır. Hastanelerde stoklar, toplam aktifler içerisinde önemli bir paya sahiptir ve bütçelerinin yaklaşık %30-40'ını tıbbi malzeme ve ilaç giderleri oluşturmaktadır (Kathleen vd., 2005, s. 4).

1.4.1. Hastanelerde Stokların Sınıflandırılması

Hastane işletmelerinde stokların sınıflandırılması çoğunlukla depolanma durumu ve malzeme türü dikkate alınarak yapılmaktadır. Bunun nedeni diğer üretim işletmelerinin aksine yarı mamul, mamul ve üretim sonrası stokların bulunmamasıdır.

Hastanelerde stoklar; bütün ilaçlar, tıbbi sarf malzemeler ve diğer malzemeler olmak üzere üç temel grup altında sınıflandırılmaktadır (Yıldırım ve Kaptanoğlu, 2013, s. 46; Tengilimoğlu vd., 2015, s. 167);

İlaçlar: Sağlık hizmeti kapsamında hastanelerde bulunan ve tıbbi müdahale için gerekli bütün ilaç grubunu kapsamaktadır.

Tıbbi Malzemeler: Tıbbi sarf malzemeler ve özellikli malzemeler şeklinde gruplandırılmıştır.

Tıbbi Sarf malzemeler: Hastalığın tedavisi için uzman kişiler tarafından desteğe ihtiyaç duyulan, tanı, tedavi ve bakım sırasında belirli sayıda ya da tek seferlik kullanılan malzemelerdir. Ağız bakım setleri, gazlı bezler, enjektörler vb.

Özellikli malzemeler: Devlete bağlı kurumlar için ek faturalandırma gerektiren malzemelerdir. Özellikli malzemeler kendi aralarında; tıbbi gazlar, laboratuvar malzemeleri, diğer tıbbi sarf malzemeler, radyoaktif malzemeler, ve kan malzemeleri olarak gruplandırılmaktadır.

Diğer Malzemeler: Sınıflandırma içerisinde idari malzemeler diye de yer alan ve hastanelerde tıbbi malzemeler dışında hizmete yönelik kullanılan stoklardır. Bunlar arasında; bakım ve onarım malzemeleri, akaryakıt ve yağlar, ısıtma malzemeleri, yiyecek malzemeleri, vb. malzemeleri saymak mümkündür.

1.4.2. Hastanelerde Stok Maliyetleri

Stoklar hastane işletmelerinde büyük öneme sahip olduğu gibi maliyet konusunda da oldukça fazla yer tutmaktadır. Özel hastaneler için stok maliyetlerinin ortaya çıkması satın alma ile başlamakta ve bu süreç aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir (Cachon ve Fisher, 2000, s. 1036-1039):

- Malzeme ihtiyacının oluşması ve satın alma ihtiyacının doğması,
- Sipariş miktarının belirlenmesi,
- Tedarikçi araştırmasının yapılması,
- Satın alma siparişlerinin hazırlanması,
- Tedarikçilerin sunduğu fiyatların analizi,
- Hastane için doğacak maliyetin belirlenmesi,
- Taşıma ve gecikme maliyetlerinin dikkate alınması,
- Siparişin verilmesi ve teslimi,
- Siparişin teslim alınması ve kontrol edilmesi,
- Sipariş verilen malzemelere ait fatura ve fişlerin kontrol edilmesi,
- Hastane stok takip programına yüklenmesi ve izlenmesi.

Stokların satın alma süreci ile başlaması ve sürecin bu derece önem arz etmesi stok kontrolünün de önemini arttırmaktadır. Bu nedenle stokların yönetilmesi çok önemlidir. Çünkü stokların kötü yönetilmesi işletme açısından faydadan çok zarara neden olabilmektedir (Michalski, 2008).

Stok maliyetleri belirtildiği üzere satın alma ile başlar, fakat sadece satın alma maliyetlerini içermez; bunun yanında depolama maliyetlerini, bulundurma maliyetlerini ve stoksuzluk durumunda karşılaşılabilecek maliyetleri de kapsamaktadır. Bu yüzden satın alma sürecinden dağıtım sürecine kadar titizlikle kontrol edilmeli ve koordineli bir şekilde takibi sağlanmalıdır (Tengilimoğlu vd., 2015, s. 119).

Hastanelerde stok bulundurma ya da bulundurmama maliyetlerini en aza indirmek için tıbbi malzemelerin maliyetine ve hayati öneme sahip olma durumuna göre stoklanması gerekmektedir (Roy vd., 2010, s. 11). Bu yüzden stoklara yapılacak yatırımların yetersiz kalması, yaralanma, sakat kalma ya da ölümlü vakalar gibi sonuçlara dahi yol açabilmektedir. Bu durumların manevi boyutta ölçülemez kayıplara neden olması söz konusudur. Bunun tersi durumda yani aşırı stok yapılması halinde

hastanenin kârlılığı doğrudan etkilenecek ve uygun olmayan stok seviyesinin belirlenmesi sermayenin atıl kullanımına neden olacaktır (Tengilimoğlu vd., 2015, s. 68). İşletmelerin stok bulundurmak için katlandıkları maliyetler şu unsurlardan oluşmaktadır (Cachon ve Fisher, 2000, s.1036-1039; Roy vd., 2010, s. 11; Küçük, 2014, s. 222-126):

- Stokların satın alma maliyetleri,
- Stokların bulundurulması ile ilgili maliyetler (Sermaye, Depolama, Hizmet, Risk),
- Sipariş verme ve teslim alma sürecine ilişkin maliyetler,
- Stoksuzluk (stok bulundurmama) maliyetleri.

1.4.2.1. Stokların Satın Alma Maliyeti

Birim stok maliyeti olarak da adlandırılmaktadır. Birim maliyet, tedarikçi tarafından işletmeye kabul ettirilen, yani işletmenin satın aldığı maddenin (hammadde, malzeme, nihai ürün) veya da işletmenin kendi üretim sürecinde kullandığı maddenin fiyatıdır (Cachon ve Fisher, 2000, s. 1040).

1.4.2.2. Stok Bulundurma Maliyeti

İşletmeler talep belirsizliklerine karşı önlem alma, kapsam ve ölçek ekonomisinden faydalanma, faaliyetlerinde aksamalar olmadan sürekliliği sağlama amacıyla ya da siyasi ve politik durumlardan kaynaklı spekülatif amaçlarla stok bulundururlar (Bilgin, 2013: 11). Stok bulundurma maliyetlerini detaylandırarak olursak (Tengilimoğlu vd., 2015, s. 170; Bilgin, 2013, s. 11);

- Sermaye maliyeti,
- Depolama maliyeti,
- Hizmet maliyeti,
- Risk maliyeti.

Bahsi geçen stok bulundurma maliyetlerini şu şekilde açıklayabiliriz:

Sermaye Maliyeti: “Fırsat Maliyeti” ya da “Vazgeçme Maliyeti” olarak da adlandırılan bu maliyet ilgili sonuç uğruna “kaçınılan net kazanç” tutarıdır. Diğer bir ifadeyle, bir seçeneğin seçilmesi nedeni ile vazgeçilen diğer seçeneklerin kullanılmamasından dolayı işletmenin kaybettiği gelirlerdir (Özgülbaş, 2014, s. 24). İşletmeler ellerinde stok bulundurmak için ayırdıkları belirli miktardaki fonu, diğer kârlı sermaye yatırımlarından vazgeçerek ellerinde stok tutmak için kullanmaktadırlar (Orhaner vd. 2016, s. 88-89). Diğer bir ifadeyle, yatırılmış sermayenin başka alanlarda kullanılması yerine stoklara bağlanması sermaye maliyetini oluşturmaktadır. Örneğin; işletmenin sahip olduğu parasal sermayenin, stoklara bağlanması nedeniyle bankaya yatırılıp yıllık belirli bir faiz geliri elde edilememesi alternatif maliyet anlamına gelmektedir. İşletme elinde stok bulundurarak elde edeceği gelirlerden mahrum kaldığı için, bu maliyet “sermaye maliyeti” olarak ifade edilmektedir (Martinich, 2008).

Depolama Maliyeti: İşletmelerin ellerinde tuttıkları stok miktarı ne kadar artarsa, malzemeler için gereksinim duyulan depo sayısı, dolayısıyla depolama giderleri de artacaktır (Durmuş, 2012, s. 55). Örneğin; işletmelerin stokları depolamada kullandıkları bina veya bölüm için kalite kontrol giderleri, ısıtma-soğutma, güvenlik, depo giderleri, personel ücretleri, aydınlatma, temizlik, kira, bakım, ile ilgili giderler depolama maliyetlerini oluşturmaktadır. (Yıldırım ve Kaptanoğlu, 2013, s. 49).

Stok Hizmet Maliyetleri: Stok hizmet maliyetleri; işletmelerin ellerinde bulundurdukları stoklar için katlandıkları sigortalama, bakım-tutum, sterilizasyon işlemi, stokların periyodik fiziksel sayımı, kayıt işlemleri ve bu işlemleri gerçekleştiren personel giderlerinden oluşmaktadır (Cachon ve Fisher, 2000, s. 1040).

Risk Maliyetleri: Hastanelerin depolarında bulundurdukları stoklar çeşitli özellikleri nedeniyle çok uzun ömürlü olmamaktadır. Bozulma, kırılma, teknolojik açıdan eskime, miadının dolması, talep görmemesi, doğal afetler sonucu fiziki özelliklerini kaybetmesi vb. değer düşüklüklerinin oluşma ihtimali risk maliyetleri kapsamına girmektedir. Bu yüzden hastanelerde risk maliyetleri oldukça yüksektir (Aytekin, 2009, s. 102).

1.4.2.3. Sipariş Verme ve Teslim Sürecine İlişkin Maliyetler

Daha önce de bahsedildiği gibi stokların maliyeti satın alma işlemiyle başlamaktadır. Satın alma süreci ise ihtiyacın belirlenmesinden sonra sipariş verilmesiyle başlamaktadır. Sipariş verme ile teslim alma arasında geçen süreçteki harcamalar bu maliyet grubuna girmektedir (Işık ve Işık, 2016, s. 32). Siparişin verilmesinden teslim alınmasına kadar devam eden süreçte ortaya çıkan maliyetler şu şekilde sıralanabilir (Yalnız, 2011, s. 38; Küçük, 2014, s. 45):

- Sipariş miktarının belirlenmesi için katlanılan harcamalar,
- Satın alınacak malın nitelik ve nicelik olarak incelenmesi,
- Sipariş verme sürecinde harcanan haberleşme ve yazışma giderleri,
- Satın alınan malzemelerin stoklanacak depoya getirilmesi, taşınması, boşaltılması ve sigorta masrafları vb.,
- Gümrük vergileri,
- Ana depoya taşınmadan önceki geçici depolama giderleri.

1.4.2.4. Stoksuzluk (stok bulundurmama) maliyetleri

Stoksuzluk beklenmedik talep artışlarında, talebi karşılayacak malzemelerin yetersiz kalması sonucunda ortaya çıkan maliyettir. Hastanelerin stok bulundurma maliyetinden kaçınmaları daha fazla olumsuz durumla karşılaşmalarına neden olacaktır. Bu durum; pazar payının düşmesine, imaj ve itibar kayıplarına, hastaların başka bir kuruma sevkine, sıklıkla sipariş verilmesine, ıskontolardan yararlanılmamasına, tedavilerin aksamasına, sakat kalma hatta ölümle sonuçlanmaya kadar olumsuz sonuçlar doğurabilir (Fahri ve Negüs, 2008, s. 48). Stoksuzluk maliyetinin belirlenme süreci oldukça zor bir süreçtir. Bu sürecin, belirlenmesi için koordineli bir şekilde yönetilmesi gerekmektedir (Yıldırım ve Kaptanoğlu, 2013, s. 49). Yönetilememesi durumunda stoksuzluk oluşacak ve bu durum sağlık hizmetlerinin aksamasına neden olacaktır (Küçük, 2014, s. 46).

1.4.3. Hastanelerde Stok Kontrol Yöntemleri

Stok kontrolü, talebe cevap verebilmek amacıyla alınan ve depolanan malzemelerin koordinasyonunu kapsamaktadır. Stok kontrolünün işletme faaliyetleri açısından önemini şu şekilde sıralamak mümkündür (Küçük, 2014, s. 56);

- Devamlılığın sağlanması,
- Fire ve kayıpların önlenmesi,
- Stok bulundurmama maliyetlerinden korunması,
- Uygun, zamanında ve kaliteli stok bulundurulması.

Stok kontrolü ile ilgili çeşitli yöntemler bulunmaktadır. İşletmeler faaliyet alanlarına uygun stok kontrol yöntemi kullanmaktadırlar. Bu bağlamda hastanelerde stok kontrolündeki amaç; malzeme stok maliyetinden tasarruf etmek, gereksiz satın almaları önlemek, depo masraflarından korunmak ve zamandan tasarruf sağlamaktır. Bu yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

1.4.3.1. Gözle Kontrol Yöntemi

Gözle kontrol yöntemi; İşletmede stoklardan sorumlu personelin deneyim ve tecrübesine dayanılarak yapılan, takip edilmesi oldukça güç bir yöntemdir. Stoktan sorumlu personelin, stok ihtiyacını çok iyi belirlemesi ve satın alma sürecini iyi bilmesi gerekmektedir. Stoklama ile ilgili bu sürecin sadece deneyim ve tecrübeye dayalı olması, hata olasılığını artırmaktadır (Yıldırım ve Kaptanoğlu, 2013, s. 24).

Bunun yanında gözle kontrol yönteminde stokların tüketim hızı, tedarik süresi vb. faktörlerin değişmesi, anında tespit ve müdahale durumunu zorlaştırmaktadır (Bilgin, 2013, s. 23).

Hastane işletmelerinde kullanılması çok daha zor bir yöntemdir. Çünkü hastanede stoklanan malzemelerin türünün, niteliğinin ve işlevinin satın alma sorumlusu tarafından bilinmesi imkansızdır. Bahsi geçen yöntemin bir veya birkaç sorumlu tarafından yürütülmesi maliyet açısından avantaj sağlayabilir, fakat önemli bir detayın gözden kaçması daha ağır maliyet yükü getirecektir (Weygant ve Keosa, 2008, s. 116).

1.4.3.2. Çift Kutu Yöntemi

İşletmelerin, stoklanacak malzemeleri iki bölmeli bir kutu hazırlayarak uyguladıkları bir yöntemdir. İlk bölme hemen tüketilmesi beklenen malzemeleri içerirken, ikinci bölme ise depo görevi görerek emniyet stoğu gibi düşünülebilir (Keskin, 2007:41). Öncelikle ilk kutu tümüyle tükendiğinde sipariş verilir ve ikinci kutuya alınır. İkinci kutu da birinci kutuya aktarılır. Daha çok küçük hacimli, pahalı

hafif ve çok sayıdaki stok kalemlerinin kontrolü için kullanılması uygun görülmektedir (Yıldırım ve Kaptanoğlu, 2013, s. 25).

1.4.3.3. Sabit Sipariş Miktarı Yöntemi

Stoklar için belirlenen sabit bir sipariş miktarı vardır. Stoklar belirlenen miktardan az olduğunda sipariş verilerek toplam stok maliyetlerini en aza indirmek amaçlanmaktadır (Küçük, 2014, s. 81). Yöntemi avantajlı kılan, malzemelerin çıkışlarının sürekli denetlenmesi sayesinde stokların kolay bir şekilde kontrol edilmesidir (Özcan, 2013, s. 294). Fakat sipariş zamanları değişkenlik gösterdiğinde sabit sipariş miktarı önceden belirlendiği için maliyet riski ortaya çıkabilmektedir (Tengilimoğlu vd., 2015, s. 176). Siparişlerin süreye bağlı olması fırsat maliyeti doğurmakla birlikte ıskonto ve indirim fırsatlarının değerlendirilememesine de neden olmaktadır (Kısakürek ve Elden, 2011, s. 218).

1.4.3.4. Sabit Sipariş Periyodu Yöntemi

Stoklanacak her malzeme için gerekli sipariş miktarı, önceden belirlenen sürelerle tespit edilir. Sipariş verileceği zaman da en üst seviye stok miktarı ile elde bulunan stok miktarı arasındaki fark kadar sipariş verilir (Tengilimoğlu vd., 2015, s. 176).

Bu yöntem uygulanırken sipariş süresi dikkatli hesaplanmalıdır. Sipariş süresi uzun ya da kısa olursa stoklar için maliyet durumu söz konusu olacaktır (Küçük, 2014, s. 79). Belirlenen sürelerde tek bir stok türü yerine birden fazla stok malzemesi sipariş etmek, taşıma ve depolama maliyetleri açısından avantaj sağlamaktadır (Özcan, 2013, s. 294).

1.4.3.5. ABC Yöntemi

Stok kontrolünde kullanılan temel yöntemlerden biri olan ABC yöntemi, hastanelerin genelde birçok çeşit ve boyutta, değişik önem derecesine sahip malzemelerden oluşan stok kalemlerinin toplam içindeki kümülatif yüzdelerine göre sınıflandırılması ile oluşturulur. Stok kalemleri yıllık TL bazında stok değerine göre A, B ve C biçiminde üç grupta toplanmaktadır (Gupta ve Kant, 2000, s. 326).

A Grubu stok kalemleri, hastanelerde genellikle stok miktarı olarak %10-20' sini stoklar içindeki toplam değerin %70-80'ini oluşturmaktadır (Çokoy, 2013, s. 9; Reddy, 2008, s. 128). Stok kalemi olarak en önemli gruptur (Tengilimoğlu vd., 2015, s. 178). Hastane stoklarında bu gruba örnek olarak; diyaliz solüsyonları, tür setleri, özellikli ameliyat malzemeleri, dahiliye bölümünde kullanılan sphcoretome, ortopedi protezleri, KVC oksijeneratörleri vb. verilebilir (Alfredson vd., 2005, s. 264).

B Grubu Stok Kalemleri, hastanelerde genellikle stok miktarı olarak %30-40' ını, stoklar içindeki toplam değerin %10-15'lik kısmını oluşturmaktadır (Çokoy, 2013, s. 9). Stok kalemi olarak orta derece öneme sahip gruptur (Tengilimoğlu vd., 2015, s. 178). Hastane stoklarında bu gruba; steril eldivenler, kan verme setleri, gazlı bez komprex, enjektör uçları, anjuyoket, serum setleri, infizyon setleri örnek verilebilir.

C grubu stok kalemleri, hastanelerde genellikle stok miktarı olarak %40-50'sini, stoklar içindeki toplam değerin %5-10'luk kısmını oluşturmaktadır (Çokoy, 2013, s. 9; Manhas vd., 2012, s. 183) Stok kalemi olarak en az öneme sahip gruptur (Tengilimoğlu vd., 2015, s. 178). Hastane stoklarında bu gruba; böbrek küveti, hasta silme bezleri, dezenfektanlar, iğne kutuları, çocuk bezleri, hasta altı serme bezleri, ultrasonografi jelleri, betafixler örnek verilebilir.

1.4.3.6. VED Yöntemi

Hastane stoklarının büyük bir bölümü ilaç ve tıbbi malzemelerden oluştuğundan stokların kontrolünde en çok tercih edilen yöntemdir. İngilizce; Vital, Essential, Desirable (VED) kelimelerinin baş harflerinden oluşmaktadır. Bu yöntemde stoklar önem derecelerine göre 3 gruba ayrılmaktadır (Tengilimoğlu vd., 2015, s. 179).

Birinci grup (Vital Grubu): En önemli ve hayati nitelik taşıyan malzemelerin stoklandığı gruptur. Bu malzemeler sağlık kurumlarında olmazsa olmaz; adrenalin, tıbbi sarf malzemeleri, yoğun bakım malzemeleri, kortizon, antistin, iğne ve kateterler, serumlar vb. tıbbi malzemelerden oluşmaktadır.

İkinci grup (Essential Grubu): Hastalar için orta derecede öneme sahip malzemelerdir. Bu malzemelerin orta derece önemli olmasının nedeni ikamelerinin

bulunmasıdır. Hastane işletmeleri için ağrı kesiciler, radyoloji sarf malzemeleri, ameliyat iplikleri vb. malzemelerdir.

Üçüncü grup (Desirable gurubu): Önem derecesi diğer stoklanan malzemelere göre daha düşüktür. Hastanenin sunduğu hizmete dolaylı etki eden sedye, yastık, çarşaf, tekerlekli sandalye vb. stok malzemeleridir (Yeşilyurt vd., 2015, s. 370).

1.4.4. Stok Kayıt Yöntemleri

Hastane işletmelerinde malzeme alışları, dönem içerisinde çeşitli tarihlerde, çeşitli miktarlarda ve çeşitli fiyatlardan yapılmaktadır. Farklı fiyatlardan satın alınmış bulunan ilk madde ve malzemelerin hangi birim fiyatla stoklardan çıkarılacağı, kullanılan ilk madde ve malzeme tutarının belirlenmesi için hastanedeki stok izleme yöntemine bakmak gerekir. Stok izlemede aralıklı (dönemsel) envanter yöntemi ve sürekli envanter yöntemi olmak üzere iki farklı seçenek söz konusudur.

1.4.4.1. Aralıklı (Dönemsel) Envanter Yöntemi

Aralıklı envanter yönteminde kullanılabilir stok maliyetinden kullanılmayan stok maliyeti, yani dönem sonu stok maliyeti indirilmek suretiyle kullanılan ilk madde ve malzemelerin maliyeti hesaplanır (*Kullanım Tutarı = Kullanılabilir Stok Maliyeti – Dönem sonu Stok Maliyeti*) (Civelek ve Özkan, 2015, s. 127-128).

Aralıklı envanter yöntemini kullanmayı tercih eden hastanelerde, kullanılan ilk madde ve malzeme maliyetleri ancak yıl sonundaki sayım ve değerlendirme ile belirlenmektedir. Bu bakımdan ucuz, çok sayıda alınan ve stoklanan ilk madde ve malzemeler için aralıklı envanter yöntemini kullanmak uygundur (Doğan, 2012, s. 115-118).

Aralıklı envanter yöntemini uygulayan hastane işletmeleri, depolarındaki stok mevcudunu dönem sonunda fiziki sayım yaparak tespit etmektedir. Dönem içinde kullanılan malzemelerle ilgili maliyet kayıtları yapılmadığından dönem sonu fiziki sayım sonucu tespit edilir. Daha sonra ilgili maliyet kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Dönem içinde alınan malzemeler öncelikle “150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı”nın borcuna ve “İlgili Hesabın” alacağına kayıt yapılarak stoklara alınır. Daha sonra stoklanan malzemeler ihtiyaç duyulan bölüme gönderilirken; “740 Hizmet Üretim

Maliyeti Hesabı'nın borcuna, "150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı'nın alacağına kaydedilir (Civelek ve Özkan, 2015, s. 128).

1.4.4.2. Sürekli Envanter Yöntemi

Stokları izlemede kullanılan bir diğer seçenek, sürekli envanter yöntemidir. Sürekli envanter yöntemi, hizmetin yerine getirilmesinde kullanılan ilk madde ve malzeme maliyetini dönem dönem belirlemek yerine, stoktan her çekilişte belirlemeyi esas almaktadır. Yönteme göre, stoktan çekilen her ilk madde ve malzeme, miktar ve maliyet olarak stok kartına işlenir. Bu işlemler için her ilk madde ve malzeme çeşidine bir stok kartı açılır. Stoğa giriş, stoktan çıkış, stoğa iade ve stokta kalan her ilk madde ve malzemeler miktar ve tutarlarıyla, giriş ve çıkış tarihleriyle bu karta işlenir. Bu kart yardımıyla herhangi bir tarihte, stoktan çekilen ve stokta kalan ilk madde ve malzeme maliyeti belirlenebilir. Ayrıca stok çıkışlarının da hemen ilgili hesap ve gider yerlerine aktarımı yapılmaktadır (Baskan, 2017, s. 1595). Bu açıdan stok kontrolünde önemli yarar sağlamaktadır. Bilgisayar kullanımı yaygınlaşmadan önce genellikle hastane işletmeleri için değeri ve önemi yüksek olan ilk madde ve malzemeler için kullanılmaktaydı. Bilgisayar kullanımının yaygınlaşması, stok takip programlarının geliştirilmesiyle birlikte işlemler kolaylaştığı için en düşük maliyetli ilk madde ve malzemeler bile bu yönteme göre takip edilir duruma gelmiştir (Civelek ve Özkan, 2015, s. 132).

Stok hareketlerini sürekli envanter yöntemine göre kayıtlarında izleyen hastane işletmelerinde kullanılan her stok için ayrıca maliyet kaydı yapılmaktadır. Dolayısıyla satılan hizmet maliyetinin ve kârın hemen tespit edilmesi mümkündür (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s. 43)..

1.4.4.3. Aralıklı ve Sürekli Envanter Yöntemlerinin Farklı Yönleri

Aralıklı envanter yöntemi ile sürekli envanter yöntemi arasındaki temel farkları şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Aralıklı envanter yönteminde seçilen dönemin (1 ay, 3 ay gibi) içinde herhangi bir tarihte stoklardan çekilen ilk madde ve malzemenin maliyeti hesaplanamazken; sürekli envanter yönteminde dönem içinde stoklardan çekilen

malzemelerin, her çekiliş için ayrı ayrı hesaplanması esastır (Civelek ve Özkan, 2015, s. 139).

- Aralıklı envanter yönteminin kullanılması için, depolardan gönderilen ilk madde ve malzeme maliyetini hesaplayabilmek için, seçilen maliyetleme döneminin bitmesi gerekirken; sürekli envanter yönteminde seçilen maliyetleme döneminin sona ermesini bekleme gerekliliği yoktur (Gheorghe ve Barsan, 2012).
- Aralıklı envanter yönteminde ilgili dönem sonunda fiziki sayım gereklidir. Böylece dolaylı yoldan kullanılan stok miktarı belirlenirken; sürekli envanter yönteminde stoktan çıkışları maliyetlemek için sayım gerekmez. Sayım çeşitli risklere karşı stokların ne durumda olduğunu belirlemek için genellikle yıl sonunda yapılır (Karasioğlu, 2015, s. 211).
- Aralıklı envanter yönteminde miktar olarak girişi, çıkışı ve kalanları gösteren stok kartı yeterli olabilir. Stok kartı tutulması, isteğe bağlı iken; sürekli envanter yönteminde miktarlarla birlikte maliyet hareketlerini sürekli izleme imkânı veren stok kartı tutulması gereklidir (Civelek ve Özkan, 2015, s. 139).
- Aralıklı envanter yönteminde malzemelerin kullanılmasıyla ilgili tek kayıt yapılırken; sürekli envanter yönteminde malzemelerin kullanılması kaydı ve kullanılan malzemenin maliyet kaydı olmak üzere iki kayıt yapılır (Örten vd., 2018, s. 80; Karasioğlu, 2015, s. 211).

1.4.5. Stok Değerleme Yöntemleri

Stoklar değerlendirirken çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Hastanelerde bu yöntemlerden bir kısmı kullanılırken, diğer bir kısmının ise maliyet ve diğer çeşitli etkenler nedeniyle kullanımı uygun bulunmamaktadır. Hastane işletmelerine kullanılmak amacıyla satın alınan ilaçlar, tıbbi malzemeler, medikal malzemeler ve diğer malzemeler “150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı’na maliyet değeri ile kaydı yapılır. Dönem sonunda, “150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı’nın mevcut malzeme maliyetini gösterebilmesi için, dönem içindeki malzeme çıkışlarının da maliyet bedeli ile yapılması gerekmektedir. Stok çıkışlarında, maliyet bedelinin hesaplanmasına ilişkin bazı sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Hastane, dönem içerisinde aynı nitelikteki

malzemeleri, farklı fiyatlar ile almış olabilir. Stok çıkışlarında, hangi alış fiyatı ile maliyet belirleneceği bir sorundur. Bu sorunun çözümü adına, stok çıkışlarında, stok maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik olarak bazı yöntemler kullanılabilmektedir (Gökgez, 2018, s. 117). Kullanılan stok değerlendirme yöntemlerini sıralayacak olursak:

1. Gerçek Parti Maliyeti Yöntemi
2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi
3. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)

TMS-2 Stoklar Standardı, stokların depodan çıkışında yapılacak değerlemede, mümkünse gerçek parti maliyeti yönteminin; gerçek parti maliyeti yönteminin kullanılmasının güç veya imkânsız olması durumunda ise ilk giren ilk çıkar veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden birinin kullanılmasını önermektedir (TMS-2, Madde 25-26). Bu üç yöntemin dışında nadiren kullanılan ya da sadece işletme yönetimine bilgi vermekte kullanılan diğer yöntemler şunlardır.

4. Standart Maliyet Yöntemi
5. Perakende Yöntemi
6. Piyasa Fiyatı Yöntemi

Stok değerlendirme yöntemleri arasından TMS-2'nin önerdiği yöntemler kısaca incelenmiştir.

1.4.5.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Gerçek parti maliyet, stoklamak amacıyla satın alınan malzemelerin gerçek piyasa değeri ile değerlendirilerek kaydedilmesi yöntemidir. Bu yöntemde satın alınan malzemelerin alış fiyatları ile diğer katlanılan maliyetler toplanarak fiili maliyet bulunur. Fakat dönem içinde alınan malzemeler ile dönem sonu kalan malzemeler ayrı ayrı karşılaştırılarak kalan miktarın tespit edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle uygulamada zorluklar yaşanmaktadır (Marshall ve Wayne, 2004, s. 150).

Hastane işletmeleri açısından gerçek parti maliyet yönteminde maliyetler; normal şartlarda birbirleriyle ikame edilemeyen ilk madde ve malzemeler ile özel muayene, tanı, teşhis ve tedavi için satın alınan ilk madde ve malzemeler veya dışardan sağlanan hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin kendi özel maliyeti dikkate alınarak

belirlenmektedir. Örneğin hastane deposundaki malzemelerin dönem sonu stok maliyetini belirlerken, depoda kalan ilk madde ve malzeme stoklarının her birinin maliyetini; ilk madde ve malzemeler, medikal malzemeleri, tıbbi sarf malzemeler vb. “seri numarası” ile alış faturalarını karşılaştırarak tek tek tespit etmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilmektedir (Kocamış ve Yıldırım, 2011).

1.4.5.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Ortalama maliyette, hastanede iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek kullanım sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplama yapılması mümkündür (Diane, 2008, s. 54).

- ***Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyeti:*** Bu yöntemde stok maliyetini ve kullanılan ilk madde ve malzeme maliyetini bulmak için öncelikle birim başına ortalama maliyetin bulunması gerekmektedir. Birim başı ortalama maliyet, depoya giren ilk madde ve malzeme tutarının yine depoya giren ilk madde ve malzeme miktarına bölünmesiyle bulunmaktadır (Çelik, 2016, s. 251). Stoklar dönem sonunda sayıldığından ve ortalama birim maliyet dönem sonunda tespit edildiğinden aralıklı envanter yöntemi kullanılmaktadır (Dyckman vd., 2000, s. 389).

- ***Hareketli ağırlıklı ortalama maliyeti:*** İşlemlerini sürekli envanter esasına göre yürüten hastanelerde, her yeni ilk madde ve malzeme alımından sonra, o anda mevcut stokların ağırlıklı ortalama maliyetinin hesaplanması esasına dayanır (Erdoğan ve Baydemir, 2003, s. 146). Dönem sonu mal mevcudu da en son hesaplanan ağırlıklı ortalama maliyetle değerlendirilir. Bu değerlendirme yöntemi, kısa vadede fiyat hareketlerinin stok değeri üzerindeki etkisini hafifletmek eğilimindedir. Her yeni alış, mevcut ortalama maliyetten farklı bir bedelle yapıldığı takdirde, hesaplanacak yeni ortalama maliyet, fiyat hareketleri yönünde değişir (Güçlü, 2008).

1.4.5.3. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Maliyet Yöntemi

Normal şartlarda birbirleriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için satın alınan ilk madde ve malzemeler veya dışarıdan sağlanan hizmetler dışında kalan stokların maliyetinin belirlendiği yöntemlerden biridir. FIFO yönteminde, ilk satın

alınan malzemelerin ilk kullanıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar olduğu varsayılır (TMS 2, Madde 27).

İlk giren ilk çıkar yöntemi, stok kalemlerinin fiziki akımına bakılmaksızın, stoktan çıkan malların, giriş sırası ile çıktığı ve elde kalan stokların en son alımlardan oluştuğu varsayımına dayanmaktadır. Bu yöntemle çıkışlar en eski tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile, hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise; en yeni tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Enflasyonist ortamlarda bu yöntem fiktif kâr oluşumlarına neden olmaktadır. Bu yönteme göre dönem sonu mevcudu en son alışların maliyetini yansıtmaması nedeniyle, diğer stok değerlendirme yöntemleri içinde stoklar kalemini bilançoda cari maliyetlere en yakın gösteren yöntemdir (Güçlü, 2008).

Bu üç yöntemin dışında nadiren kullanılan diğer yöntemleri de kısaca özetleyecek olursak;

- Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet yöntemi TMS-2 Stoklar Standardı'nın 21. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır: İlk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınarak hesaplanan stok değerlendirme yöntemidir (TMS-2, Madde 21).

- Perakende Yöntemi

Perakende yönteminde işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın avantajlı olmadığı durumlar ile benzer kâr marjlarına sahip çok sayıda varlıklardan oluşan stokların değerlemesinde kullanılmaktadır. Örneğin, hastanelerin eczane ve ilaç depoları adı geçen yöntem tabi tutularak değerlendirilmektedir (Brechtner, 2003, s. 10).

- Piyasa Fiyatı Yöntemi

Piyasa fiyatı yönteminde, stoklar cari dönemdeki fiyatıyla değerlendirilir. Stokların değerlendirme günündeki piyasa fiyatı dikkate alınarak stokların mali tablolarda bugünkü

değere indirgenmiş hali, finansal bilgi kullanıcılarına sunulmuş olur (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s. 43).



İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

TMS-2: STOKLAR STANDARI

2.1. DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ

Dünya'da Muhasebe Standartlarına yönelik ihtiyacı ilk kez 1959 yılında yazdığı ve yayımladığı bir çalışma ile dile getiren Jacob Kraayenhof bu sürecin önderi kabul edilmektedir. İkinci Dünya Savaşı sonrası ülkeler arası ticaret gelişmiş, 1960'lı yıllardan sonra başka ülkelere yatırım yapan şirketlerin sayısı artmıştır. Ülkeler arası yatırımın hız kazanması ve ekonomik anlamda küreselleşme süreci, işletmelerin mali yapısı hakkındaki bilgilerin değerini artırmıştır. Bunun sonucunda, ülkeler yatırım faaliyetleri ve performanslarını ölçmeye, karşılaştırmaya ve değerlendirmeye ihtiyaç duymuşlardır (Ocheni, 2015, s. 2). Bahsi geçen yıllarda yatırım yapılması için yatırımın

yapıldığı ülkede uygulanan muhasebe ilke ve mevzuatına göre hazırlanan finansal tabloların, başka bir ülkede uygulanan muhasebe ilke ve kurallarına göre dönüştürülerek hazırlanması gerekmektedir. Ardından sonuçların o ülkenin para birimine çevrilmesi ile yatırım gerçekleştirilmekteydi. Bu yöntemle para birimi çevirme aşamasında, gerek iki ülkedeki ekonomik faaliyetlerin ortam farklılığı gerekse muhasebe kültürünün farklı olması nedeniyle çeşitli sorunlar yaşanmakta ve ortak bir muhasebe uygulama sistemi oluşturulması sürekli gündeme gelmekteydi (Larson ve Street, 2011, s. 319). Ülkelerin ekonomik, yasal, politik, sosyal ve kültürel yapısı gibi özellikleri dikkate alındığında ülkeden ülkeye değişen muhasebe sistemi uygulamaları görülmektedir. Küreselleşmenin etkisiyle birçok konuda olduğu gibi ekonomi piyasalarının da sınırları büyük ölçüde ortadan kalkmış ve finansal anlamda ülkeler birbirlerine daha bağımlı hale gelmişlerdir. Bu bağımlılık, ortaya çıkan krizlerin ülkeler üzerindeki etkilerinin artmasına ve daha fazla karmaşa yaşanmasına da sebep olmaktadır (Kayar, 2016, s. 4). Dünya ticaretindeki serbestleşme ile birlikte şeffaf, güvenilir ve karşılaştırılabilir mali tablolara duyulan ihtiyaç artmaktadır. Bu bağlamda, Uluslararası finansal piyasalarda ortaya çıkan karmaşaların etkisinin azaltılması veya kaldırılması için ortak bir Muhasebe Standartları oluşturmak ülkeler için ihtiyaçtan ziyade zorunluluk halini almıştır (Gökçen vd., 2011, s. 12).

Muhasebe Standartlarına olan ihtiyacı aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür (Gökçen vd., 2011, s. 4):

- Katlanılan maliyetlerin düşürülmesi,
- Ortak gelişmelerin dışında kalınmaması,
- Şeffaf, açık ve anlaşılır olması,
- Finansal bilgi kullanıcıların objektif karar alabilmesi,
- Uygulamada, olası farklılıkların ortadan kaldırılması,
- Uluslararası anlamda tek düzen muhasebe ilkelerinin oluşturulması,
- Zamanında, uygun, yansız ve karşılaştırılabilir olmayı mümkün kılan mali tablolar oluşumunun sağlanması,
- Finansal bilgi kullanıcılarının, karar almasında ya da değerlendirmelerde bulunmasında kolaylıklar sağlaması,
- Ortak bir muhasebe dilinin gerekliliğinin doğması.

Muhasebe Standartları oluşturulurken taşınması gereken, aynı zamanda dünyada da büyük ölçüde kabul gören on adet kriter, Basel komitesi (I-II) tarafından belirlenmiştir. Bu kriterleri sıralayacak olursak (Taşpınar, 2018):

- Muhasebe standartları, karşılaştırılabilir ve anlamlı veriler sunmalıdır.
- Mali yapı ve performans ölçümü açısından gerçekçi, ihtiyatlı ve güvenilir olmalıdır.
- Standartlar teorik açıdan yeterli olmasının yanında, uygulamada da işler olmalıdır.
- Karmaşaya sebebiyet vermemelidir.
- Sınıflandırılmış gruplar arasında yapılacak olan ölçümler tutarlı olmalıdır.
- Mali durum, performans, risk derecesi ve risk yönetimine ilişkin kapsamlı değerlendirme imkânı sunmalıdır.
- Küresel anlamda bütün dünya için uygulanabilir olmalıdır.

2.1.1. Dünya’da Muhasebe Standartlarının Tarihsel Süreci ve Yapılan Çalışmalar

Dünyada uluslararası muhasebe standartlarıyla alakalı yapılan çalışmalar ile ilgili olarak oluşturulan en önemli kuruluşlar arasında aşağıdaki kurumlar yer almaktadır (Lawrence vd., 2005, s. 450);

- Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu (International Accounting Standards Committee-IASC)
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB)
- Uluslararası Finansal Raporları Yorumlama Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee-IFRIC)
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC)

Kuruluşların muhasebe standartlarına yönelik yaptıkları çalışmaları kısaca özetleyecek olursak;

Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu (IASC)

Muhasebe Standartlarının gerekliliği ve önemine yönelik ilk adımlar 1960’larda atılmış olup bu adımların somut nitelik kazanması 1973 yılında Londra merkezli “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi – IASC” kurulmuştur (<https://iasc.info/iasc/history>). IASC’nin ekonomik anlamda yeterli düzeyde kaynak yaratamaması, standartlara uyum konusunda yaptırım gücünün bulunmaması, üye kuruluşlarda dahil ülkelerin kendi standartlarını oluşturma faaliyetlerinin hız kazanması ile örgüte karşı artan eleştiriler IASC’nin 1999 yılında tüzük değişikliğine neden olmuştur. (www.iasb.org; Hines, 2007, s. 8-9). Kuruluşundan itibaren 2001 yılına kadar toplamda 41 adet Muhasebe Standardı yayımlamıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

2001 yılında muhasebe standartları oluşturma görevi “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu -IASB” önceki organı olan “Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu (IASC)”nin muhasebe standartlarını belirleme sorumluluklarını üstlenmiştir (Le Guyader, 2013, p. 52). IASB’nin onayladığı, yayımladığı ve halen yürürlükte olan 29 adet “Uluslararası Muhasebe Standardı – IAS”, 9 adet “Uluslararası Finansal Raporlama Standardı – IFRS” 16 adet “Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi Tebliği – IFRIC”, ve “Standart Yorumlama Komitesi Yorumlarına İlişkin Tebliği – SIC” vardır (Aksoy, 2005, s. 182).

Uluslararası Finansal Raporları Yorumlama Komitesi (IFRIC)

“Uluslararası Finansal Raporları Yorumlama Komitesi - International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)”, IASC’nin 2001 yılında yetkilerini IASB’ye devretmesiyle birlikte yorum komitesi olarak faaliyetlerine başlamıştır. Günümüzde IFRIC halen faaliyetlerine devam etmektedir (Giner, 2014, s. 49; <https://www.iasplus.com/en/standards/ifric>; Larrinagaa, 2014, s. 2).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Muhasebe mesleğinin geliştirilmesi ve meslek kuruluşları arasında işbirliğinin sağlanması için 1977 yılında gerçekleştirilen “11. Dünya Muhasebeciler Kongresi”nde 40 ülke ve 60’dan fazla muhasebe örgütünün katılımıyla “Uluslararası Muhasebeciler

Federasyonu - International Federation of Accountants Committee (IFAC)” kurulmuştur (Simone, 2016, p. 138). Bu yönüyle IFAC, muhasebe mesleğine yönelik çalışmalar yürüten dünyadaki en üst kurum niteliği taşımaktadır (www.ifac.org). 1979 yılında kurulan “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği” IFAC’ın kurucu üyeleri arasında yer almaktadır. Daha sonra söz konusu örgüte 1994 yılında “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)” de üye olmuştur (<https://turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda>).

2.1.2. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Tarihsel Süreci ve Yapılan Çalışmalar

Cumhuriyetin ilanından sonra muhasebe uygulamalarına yönelik tarihsel süreci incelendiğinde Türkiye’nin Fransa, Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’nin etkisi altında kaldığı görülmektedir (Dinç ve Atasel, 2016, s. 269). 1930 ve 1950 yılları arasında Fransa ve Almanya’da vergi temelli anlayışın hâkim olması, Türkiye’yi de etkisi altına almıştır. Bu bağlamda Türkiye’de muhasebe uygulamalarıyla ilgili yapılan çalışmaların, işletmelerin ihtiyaçlarından ziyade devletin vergiyi kontrol etmesine yönelik olduğu gözlemlenmiştir. 1950 yılından sonra Türkiye’de muhasebe uygulamalarına yönelik yapılan çalışmalarda ABD’nin etkisinin artması, vergi temelli anlayışın dışında çalışmalar yapılmasına zemin hazırlamıştır.

Türkiye’de muhasebe uygulamalarına yönelik yapılan çalışmaları ve çalışmalara etki eden unsurları kısaca aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- 1930’lu yıllarda Fransa’dan alınan muhasebe mevzuatı uygulanmıştır.
- 1940 – 1950 yılları arasında Almanya’dan alınan muhasebe mevzuatı ve ilgili yayınlar etkili olmuştur.
- 1950 yılından sonra ABD’den uyarlanan muhasebe sistemi etkili olmuştur.
- 1956 yılında Türk Ticaret Kanunu’nun revize edilmesiyle muhasebe alanında yeni bir dönem başlamıştır.
- 1961 yılında Vergi Usul Kanunu (VUK) kabul edilmiştir.
- 1964 yılında yayımlanan 440 Sayılı Kanun ile “İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDTYDK)” kurulmuştur. Komisyonun başlattığı çalışmalar neticesinde, 1968’te “Tek Düzen Genel Hesap Planı”

uygulama fikri mali tablolar ile desteklenmiştir (Dinç ve Atasel, 2016, s. 269).

- 1972 yılında “Tek Düzen Muhasebe Sistemi” özel sektör ve İktisadi Devlet Teşekkülleri için uygulanmaya başlanmıştır. Fakat “Tek Düzen Muhasebe Sistemi”nden kaynaklı eksiklikler nedeniyle uygulama başarısız olmuştur.
- 1981 yılında “Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)” mevzuatına, muhasebe ve uygulamaları eklenerek muhasebe sisteminin gelişimine önemli bir ivme kazandırılmıştır.
- 1987 yılından sonra Türkiye’nin “Avrupa Birliği (AB)” ne tam üyelik başvurusunda bulunmasıyla AB düzenlemeleri etkisinde kalınmıştır.
- 1989 yılında TÜRMOB kurulmuştur. Bu kuruluş, ulusal ve uluslararası anlamda muhasebe meslek mensuplarının bir araya gelmelerini, örgütlenmelerini ve kendileri ile ilgili kararlar almalarını sağlamak amacıyla muhasebe uygulamalarına önemli bir ivme kazandırmıştır (Kocamaz, 2014, s. 111).
- 1992’de Maliye Bakanlığı “Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği”ni yayımlamıştır. Bu tebliğ ile 01.01.1994 tarihinden itibaren “Tek Düzen Muhasebe Uygulaması” zorunlu hale getirilmiştir (Dinç ve Atasel, 2016, s. 269).
- 1999 yılında Avrupa Konseyi Helsinki’de toplanmıştır. Helsinki Zirvesi olarak anılan bu toplantıda Türkiye’ye AB resmi aday statüsü verilmesiyle birlikte AB uyum süreci hız kazanmıştır (Soytürk, 2012, s. 1).
- 2002 yılında AB uyum süreci kapsamında “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)”nın hazırlanması için “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)” kurulmuştur.
- 2005 yılından itibaren TMSK, IAS/IFRS’ler ile tam uyumlu TMS ve TFRS yayımlamaya başlamıştır (Kocamaz, 2014, s. 117).
- 2011 yılında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) kabul edilmiştir.
- 2011 yılında yayımlanan 660 Sayılı “Kanun Hükmünde Kararname (KHK)” ile “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)” kurulmuştur. KHK’nın Geçici 5. maddesiyle TMSK hak ve alacaklarını “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na

devretmiştir (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm>).

- 2013 yılında Muhasebe Standartları ve Bağımsız Denetim Hükümleri yürürlüğe girmiştir.

Türkiye’de TMS, TFRS ve denetim standartlarına ilişkin bütün faaliyetler KGK tarafından yürütülmektedir. “660 Sayılı KHK” ile KGK’nın çalışma usul ve esasları belirlenmektedir. Bu kapsamda KGK’nın, karar alırken hiçbir makam, merci ve kişiden emir ve talimat almayacağı açıkça belirtilmiştir. Bu durum, KGK’nın özerkliği ve bağımsızlığı açısından büyük önem taşımaktadır. Türkiye’de Muhasebe Standartları’nı oluşturma, düzenleme ve denetleme faaliyetleri KGK tarafından yürütülmektedir (Çelik, 2012, s. 47).

2.2. TMS-2: STOKLAR STANDARDI

Stoklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Hakkında Tebliğ Sıra No: 3, TMSK tarafından 28/07/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1. maddesi ile 24/02/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 9. maddesinin (b) bendine dayanılarak hazırlanmış ve 15/1/2005 tarihli ve 25701 sayılı Resmî Gazete ’de yayımlanmıştır. Tebliğ 6 madde ve tebliğ eki 40 paragraftan oluşmaktadır (Baskan, 2017, s. 1595).

2.2.1. Stoklar Standardının Amacı

TMS-2 Stoklar Standardı “15/01/2005 tarihinde 25701 Sayılı Resmî Gazete’de, 01/01/2006 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımlanmıştır. Söz konusu Standartlarda stoklar şu şekilde tanımlanmaktadır; *“yapılan işin olağan akışı içerisinde satılması amacıyla depolanan, satılması için tamamlanma aşamasında*

olan ya da hizmetin yerine getirilmesi için kullanılacak ilk madde ve malzeme halinde bulunan varlıklardır” (TMS-2, Madde 6).

Stoklar standardının amacı, stokların belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesine konu olacak işlemleri açıklamaktır. Stokların muhasebeleştirilmesine konu olacak işlemler; stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, tüketilmesi ya da kullanılmasında, herhangi bir durumda satılması veya elden çıkarılmasında gerçekleşecek kazançlar ile katlanılacak ilgili giderlerin tespit edilmesidir (Örten vd., 2018, s. 43). Bunun yanı sıra stoklar standardı, net gerçekleşebilir değerin ne şekilde hesaplanacağını, stok maliyetinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesini ve nasıl giderleştirileceğini de açıklamaktadır. Ayrıca bu standart kapsamında stokların maliyetlerine ilişkin detaylar ve uygulanması gereken değerlendirme metotları hakkında açıklamalara da yer verilmektedir (TMS-2, Madde 1).

2.2.2. Stoklar Standardının Kapsamı

Standart aşağıda verilenler dışında tüm stoklar için uygulanır: “Finansal araçlar (TMS-32: Finansal Araçlar: Sunum ve TFRS-9: Finansal Araçlar) ve tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (TMS-41: Tarımsal Faaliyetler) (TMS-2, Madde 2).

Standartın üçüncü maddesi kapsamında stoklar standardında değerlendirme dışında tutulan stoklar, net gerçekleşebilir değerleri ile ölçülmektedir. Değerleme dışında tutulan stok kalemleri şunlardır (TMS-2, Madde 3):

- Tarım ve orman ürünleri,
- Hasat dönemi sonrası tarımsal ürün ve mineral ürün üreticilerinin elinde bulunan stoklar,
- Stoklarını gerçeğe uygun değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan araçların elinde bulunan stoklar.

Değerleme dışında tutulan diğer stok kalemleri ise değeri, rayiç bedelinden satış giderlerinin düşürülmesiyle hesaplanan ve araçların ellerinde bulunan stoklardır. Bu stok kalemleri net gerçekleşebilir değerleri ile ifade edilmekte ve değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemin kâr/zarar kalemine yansıtılmaktadır. Bu stok kalemleri,

yakın zamanda satma, fiyatlardaki iniş çıkışlardan gelir yaratma ya da aracılık geliri elde etme amacı ile edinilirler (Nandakumar vd., 2010, s. 27). Bu bağlamda gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri çıkarılarak değerlendirilirler. Bahsi geçen iki stok kalemi de TMS-2'ye tabi olmaktadır. Fakat TMS-2'nin değerlendirme esaslarına tabi değildirler (Özerhan ve Yanık, 2012, s. 125).

TMS-2 Stoklar Standardı kapsamında kabul edilen stok kalemlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (TMS-2, Madde 3):

- İşin olağan akışı içinde ticari faaliyet amacıyla elde tutulan,
- Ticari faaliyet için üretilmekte olan,
- Tamamlanma aşamasında ya da hizmet sunma aşamasında kullanılacak ilk madde ve malzemeler halinde elde bulunan ve
- İşletmenin henüz tahsil etmediği hizmet maliyetleri.

2.2.3. Stoklar Standardı Kapsamındaki Tanımlar

TMS-2 Stoklar Standardı kapsamında yer verilen tanımlar şu şekildedir:

Stoklar: “Yapılan işin olağan akışı içinde satılma amacıyla depolanan, tamamlanan veya tamamlanma sürecinde olan ya da hizmetin yerine getirilmesi için kullanılacak ilk madde ve malzemeler halinde bulundurululan varlıklardır” (TMS-2, Madde 6).

Gerçeğe uygun değer: “Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır” (TMS-2, Madde 6). TMS-2'nin 6. maddesinde yer alan tanımdan hareketle ortaya çıkan tutar, finansal tablolarda maliyet değeri ile yer alan kalemlerin gerçeğe uygun değerleriyle kıyaslanabilmesine olanak sağlamaktadır. Ayrıca değer farklılıklarının sebep olduğu kâr ve zararı mali tablolara yansıtarak cari piyasa değerlerine göre yer almasına olanak sağlamaktadır. Fakat gerçeğe uygun değer, işletmeye özgü bir değer değildir (Kızıl, vd., 2016, s. 153).

Net gerçekleşebilir değer: “İşletmenin olağan faaliyet akışı içinde, tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış giderlerinin toplamının, çıkarılmasıyla elde edilen tutarı ifade eder” (TMS-2, Madde 7). Standardın 7. maddesinde belirtildiği gibi net gerçekleşebilir değer, işletmenin işin olağan akışı çerçevesinde satışı gerçekleşen stokların tahmini net tutarını ifade etmektedir. Net gerçekleşebilir değer, işletmeye özgü bir değerdir. Bu nedenle işletmelerin stoklarının gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin çıkarılmasıyla hesaplanan tutarlar ile benzerlik göstermeyebilir (Stolowy vd., 2013, s. 330).

2.2.4. Stokların Değerlemesi

Değerleme (ölçüm), finansal tablo kalemlerinin bilanço ve gelir tablosundaki sayısal tespit edilmesi işlemi olarak tanımlanmaktadır. Stokların değerlemesiyle finansal bilgi kullanıcılarına bilanço, gelir tablosu ve işletmenin faaliyet sonuçlarıyla ilgili doğru ve güvenilir bilgi akışı sağlanmaktadır. Bunun yanı sıra kazancın doğru tespit edilmesi amacıyla bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin değerlemesi önem arz etmektedir (Gheorge, S. ve Nicolae, B. P., 2016, s. 233-234).

Standardın 9. maddesine göre; *“stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir”* (TMS-2, Madde 9). Uluslararası muhasebe standartlarında kabul edilen net gerçekleşebilir değer yönteminin temelinde ihtiyatlılık kavramı yatmaktadır. İhtiyatlılık kavramı gereği, net gerçekleşebilir değer maliyet değerinden düşük olması durumunda aradaki fark kadar gerçekleşmemiş zarar kayıtlara alınacak ve stoklar net gerçekleşebilir değer dikkate alınarak ilgili kalemlere yansıtılacaktır. Net gerçekleşebilir değer, maliyet değerinden yüksek olması durumunda ise aradaki fark gerçekleşmeyen kâr olduğundan muhasebeleştirilmeyecek ve stoklar maliyet değeri dikkate alınarak ilgili kalemlere yansıtılacaktır (Örten vd., 2018, s. 44).

2.2.5. Stokların Maliyeti

Stoklar Standardı'nın 10. maddesinde stokların maliyetine ilişkin yapılan tanım şu şekildedir: *“Tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir”* (TMS-2, Madde 10).

Tanımda yer alan “tüm satın alma maliyetleri” ile; satın alma fiyatı, hammadde maliyeti, işletme malzemeleri, yardımcı malzemeler gibidir.

“Dönüştürme maliyetleri” ile; direkt işçilik giderleri, sabit genel üretim giderleri, değişken genel üretim giderleri gibidir.

“Diğer maliyetler” ile; stokların mevcut konuma ve duruma getirilmesi için depolama, tasarım giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri gibi detaylandırmak mümkündür (Mia ve Qamruzzaman, 2016, s. 8).

2.2.5.1. Satın Alma Maliyetleri

Standardın 11. maddesine göre, stokların satın alma maliyetleri şu şekilde açıklanmaktadır: *“Stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatı, diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç), ithalat vergileri, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilgili olan maliyetleri içermektedir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler de, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılabilmektedir”* (TMS-2, Madde 11).

Bu bağlamda stokların alınması ile ilgili faiz ve kur artışından kaynaklı giderler satın alma maliyeti kapsamında yer almamaktadır. Fakat işletme, stok satın alma işlemini vadeli ya da finansman unsuru barındıracak şekilde yapmışsa bu unsurlar finanse edilen dönemin faiz gideri olarak muhasebeleştirilebilmektedir. Bu durum işletmelerin vadeli mal satışlarından elde edeceği faiz gelirlerinin, dönemin geliri olarak muhasebeleştirilmesine imkân tanımaktadır (Örten vd., 2018, s. 46).

Ayrıca satın alınan mallara yapılan ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimlerin de stoklar standardı kapsamında satın alma maliyetlerinden indirim konusu yapılabilmesi mümkündür. Bunun yanı sıra, stokların mevcut bulundukları duruma getirilinceye kadar katlanılan giderler de maliyete eklenebilmektedir. Fakat sonrası için katlanılan giderler dönem giderine aktararak kayıtlara alınmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2012, s. 125). Bunu bir örnekle açıklamakta fayda vardır.

Örnek: Hastane işletmesi Kayseri’de faaliyette bulunmaktadır. Ankara’dan etiket fiyatı 30.000 TL olan medikal malzemeleri, 01.08.2018 tarihinde %8 KDV hariç

29.000 TL'ye satın alınmıştır. Alınan medikal malzemelerini Kayseri'ye taşımak için 500 TL nakliye ücreti ve ayrıca 50 TL nakliye sigortası ödenmiştir. Medikal malzemeleri alındıktan sonra yıl sonuna kadar; depo kirası 250 TL ve 2.500 TL'de genel yönetim gideri harcaması yapılmıştır. Bu verilere göre medikal malzemesinin maliyetini hesaplayacak olursak;

Satın Alma Maliyeti = 29.000 TL

Nakliye Gideri = 500 TL

Nakliye Sigorta Gideri = 50 TL

Toplam Maliyet = 29.550 TL

Görüldüğü üzere TMS-2 Stoklar Standardı hükümleri çerçevesinde genel yönetim giderleri ve depolama giderleri maliyete dahil edilmemiştir. Bu giderler doğrudan dönem gideri olarak kaydedilecektir.

TMS-2 Stoklar Standardı hükümleri, VUK ile karşılaştırıldığında uygulamada stokların vadeli alım işlemlerinde farklılık olduğu görülmektedir. Bahsi geçen uygulamadaki farklılık aşağıda örneklerle açıklanmaktadır.

Örnek: Hastane, 31.10.2018 tarihinde kalp cerrahisinde kullanılmak üzere peşin fiyatı 200.000 TL olan ilaçları 3 ay vadeli ve senetli olarak 220.000 TL'ye XYZ işletmesinden satın almıştır. %8 KDV ise peşin ödenmiştir. Verilen bilgiye göre VUK ve TMS-2 kapsamında muhasebe kaydını yapınız.

Bu satın alma işlemi VUK'a göre kayıt altına alınırken yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir:

VUK'a göre malzeme alış kaydı:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
---------	----------	------	--------

1	31/10/2018..... 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI 150.01 Tıbbi Malzeme ve Sarf Stokları 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 191.02 %8 Ödenen KDV 321 BORÇ SENETLERİ HESABI 321.01.01 XYZ Ticaret 100 KASA HESABI Vadeli malzeme alım işleminin VUK'a göre kaydı.	220.000 17.600 220.000 17.600	
---	--	--	--

TMS-2 Stoklar Standardı hükümlerine göre yapılacak işlemler ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

Standartlara göre özellikli varlıkların dışındakiler için vadeli alımlar maliyete eklenemediğinden dönem giderlerine aktarılacaktır. Uygulamada bileşik faize göre finansman gideri hesaplanacaktır.

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Gelecekteki değer} / (1+i) \quad (\text{vadeye kalan gün} / \text{vade bazı})$$

Örneğimizdeki bileşik faiz oranı aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$\text{Faiz Oranı} = (\text{Vadeli Değer} / \text{Peşin Değer})^{1 / (\text{kalan süre} / \text{vade bazı})}$$

$$\text{Faiz Oranı} = (220.000 / 200.000)^{1 / (3/12)} - 1 = 1.4641 - 1 = 0.4641 = \%46,41$$

TMS-2'ye göre, hastane işletmelerinde satın alınan malzemelerin niteliğine göre peşin değeri “740 Hizmet Üretim Maliyeti” olarak kayda alınırken vade farkı ise “Ertelenmiş Gider ya da Ticari Borçlar Reeskontu” olarak kayda alınmalıdır. Kayıt yıllık finansal tablo düzenlendiği varsayımına göre, aşağıdaki gibi yapılacaktır.

TMS-2'ye göre malzeme alış kaydı:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	31/10/2018..... 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI 150.01 Tıbbi Malzeme ve Sarf Stokları 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 191.02 %8 Ödenen KDV 18X ERTELENMİŞ GİDERLER ya da 32X TİCARİ BORÇLAR REESKONTU	200.000 17.600 20.000	

	321 BORÇ SENETLERİ HESABI		220.000
	320.01.01 XYZ Ticaret		17.600
	100 KASA HESABI		
	Vadeli malzeme alım işleminin TMS-2'ye göre kaydı.		

TMS-2'ye göre vade farkı gider kaydı:

$$\text{Vadeli alacağın değeri} = 220.000 / (1.4641)^{2/12} = 206.456$$

$$\text{Kasım ayı vade farkı} = 206.456 - 200.000 = 6.456$$

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
2	31/11/2018..... 780 FİNANSMAN GİDERLERİ 18X ERTELENMİŞ GİDERLER ya da 32X TİCARİ BORÇLAR REESKONTU Kasım ayı vade farkının dönem gideri olarak kaydedilmesi	6.456	6.456

$$\text{Vadeli alacağın değeri} = 220.000 / (1.4641)^{1/12} = 213.122$$

$$\text{Aralık ayı vade farkı} = 213.122 - 206.456 = 6.666$$

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
3	31/12/2018..... 780 FİNANSMAN GİDERLERİ 18X ERTELENMİŞ GİDERLER ya da 32X TİCARİ BORÇLAR REESKONTU Aralık ayı vade farkının dönem gideri olarak kaydedilmesi	6.666	6.666

2018 yılı sonuna kadar (6.456+6.666) 13.122 TL'nin gider kaydı yapılmış olacaktır. Dönem sonu reeskont ayrılmasına ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
4	31.12.2018..... 322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU 18X ERTELENMİŞ GİDERLER (20.000-13.122=6.878) Borç senetleri hesabı için reeskont ayrılması	6.878	6.878

Satın alınan malzemeler aynı dönem içinde kullanıldığında, hizmet üretim maliyeti ile birlikte finansman giderleri de vergiden indirilebilir. Bu durumda mali kar ile ticari kar aynı tutar olarak gerçekleşir. Bu yüzden vergi mevzuatı ile bir çelişki oluşmaz. Ancak alınan malzemeler 2018 yılında kullanılmadığı takdirde, finansman gideri olarak kaydedilen 13.122 TL'nin vergi mevzuatına uyum kaydının yapılması gerekmektedir. Dönem sonunda yapılması gereken kayıt şu şekildedir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
5	31.12.2018..... 970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER 971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI 2018 yılı finansman giderlerinin vergi uyum kaydı	13.122	13.122

TMS-2 Stoklar Standardı vadeli alınan stokların dönem içinde vergi yasalarına göre indirim imkânı bulunmayan vade farkının vergi etkisinin (vergi alacağı-vergi geliri) TMS-12 Gelir Vergileri Standardı hükümlerince kayda alınması gerekmektedir. TMS-12 Gelir (Kurumlar) Vergisi Standardı ülkemiz uygulamasının tersine olarak, kurum kazancı üzerinden ödenecek verginin mali kar üzerinden değil ticari kar üzerinden hesaplanması ilkesini benimsemiştir. Bundan dolayı yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olmalıdır.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
---------	----------	------	--------

6	31.12.2018..... 28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞ. (13.122* %20 = 2.624) Vade farkı vergi etkisi hesaplaması kaydı	2.624	2.624
---	--	--------------	--------------

2.2.5.2. Dönüştürme Maliyetleri

TMS-2 Stoklar Standardı'nın 12. maddesinde stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri ile üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsamaktadır. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içermektedir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatın bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (TMS-2, Madde 12).

Standart, üretim maliyeti ile ilgili direkt ilk madde ve malzeme giderleri dışındaki giderleri, dönüştürme maliyeti olarak tanımlamaktadır. Genel üretim giderleri, sabit ve değişken olarak ikiye ayrılır ve sabit genel üretim giderleri, kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetine yüklenir. Bu uygulama, standardın öngördüğü normal maliyet yöntemini tarif etmektedir. Üretim maliyetine dâhil edilmeyen, çalışmayan kısma isabet eden sabit genel üretim giderleri, doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır (Örten ve Karapınar, 2018, s. 48-49).

Tanımda yer alan mamul maliyeti, üretimde kullanılmak amacıyla işletmelerin satın aldığı ve ortaya çıkan mamullerin depolara ya da ambarlara gönderilmesi evresine kadar geçen sürede katlanılan maliyetleri kapsamaktadır (Özerhan ve Yanık, 2012, s. 138). TMS-2 Stoklar Standardı'nın 13. maddesinde; dönüştürme maliyetlerine eklenecek sabit genel üretim maliyetlerinin hesaplanmasında normal maliyet yönteminin uygulanmasına ilişkin hükümler yer almaktadır.

TMS-2 Stoklar Standardı'nda normal kapasite yöntemiyle ilgili yer alan açıklama şu şekildedir: *“Diğer etkenler dışında, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanan kapasite düşüklüğü göz ardı edilmeden, olağan faaliyet koşullarında dönemlik ya da sezonluk elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır”* (TMS-2, Madde 13).

Stoklar Standardı'nda yer alan açıklamaya göre normal kapasite yöntemi, mevsimsel ya da sezonluk meydana gelmesi beklenen maliyet dalgalanmalarını dikkate almaktadır. Bu bağlamda, işletme faaliyet döneminde bu dalgalanmaları göz ardı etmemekte ve işletmenin üretimle ilgili sabit maliyetlerinde değişiklik söz konusu olmamaktadır. VUK ve TMS-2 kapsamında stok maliyeti hesaplamalarında farklı yöntemler kullanılmaktadır. VUK kapsamında sabit genel üretim giderlerinin tamamı “Tam Maliyet Yöntemi” ne göre maliyete yüklenirken; TMS-2 kapsamında sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanımı hesaplanarak “Normal Maliyet Yöntemi” ne göre maliyete yüklenmektedir (Bozkurt, 2013, s. 242).

Aşağıda VUK ve TMS-2’de yer verilen stok maliyet yöntemleri açıklanmıştır. Ayrıca uygulamada VUK ve TMS-2 arasındaki farklılıklar örnekler verilerek incelenmiştir.

a) Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yöntemi; dönemde meydana gelen direkt-endirekt giderler ve sabit-değişken giderler dahil bütün üretim giderlerinin, üretilen mamullerin maliyetine eklenerek hesaplandığı stok maliyet yöntemidir (Civelek ve Özkan, 2015, s. 566). VUK’a göre stok maliyetleri bu yöntem kullanılarak hesaplanmaktadır. Tam maliyet yöntemini şu şekilde formüle etmek mümkündür:

Tam Maliyet Yöntemi: Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri + Direkt İşçilik Giderleri + Genel Üretim Giderleri

b) Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yöntemi; dönemde meydana gelen direkt giderler ve değişken giderlerin tamamının; sabit giderlerin ise kapasite kullanım oranı kadar kısmının, üretilen mamullerin maliyetine eklenerek hesaplandığı stok maliyet yöntemidir (Civelek ve Özkan, 2015, s. 567). TMS-2'ye göre stok maliyetleri bu yöntem kullanılarak hesaplanmaktadır. Normal maliyet yöntemini şu şekilde formüle etmek mümkündür:

Normal Maliyet Yöntemi = Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri + Direkt İşçilik Giderleri + Değişken Genel Üretim Giderleri + (Sabit Genel Üretim Giderleri X Kapasite Kullanım Oranı (KKO))

TMS-2 kapsamında normal üretim maliyet yöntemine göre üretim hattında dağıtımı yapılan sabit genel üretim giderleri, atıl ya da düşük kapasite olsa dahi artırılmaz. Bir başka ifadeyle, üretim düzeyi düşse bile normal maliyet yönteminin kullanılması gerekmektedir. Fakat çok yüksek üretim düzeyine ulaşıldığında, gerçekleştiği dönemde gider olarak kayıtlara alınan genel üretim giderlerinin dağıtılmayan kısmı için dağıtılmamış sabit genel üretim giderleri payının düşülmesi gerekmektedir. Bu durumda, stokların maliyetinde artış olacağından normal maliyet yönteminin uygulanmaması söz konusu olabilmektedir (Bozkurt, 2013, s. 231).

Üretim maliyetinin hesaplanmasında, VUK tam maliyet yöntemini; TMS-2 ise normal maliyet yöntemini benimsemektedir. Muhasebeleştirme sürecinde ortaya çıkacak dönemsel üretim ve satış miktarları arasında, TMS-2'nin öngördüğü normal maliyet yöntemine göre hesaplanan kâr ve vergi ile VUK'un öngördüğü tam maliyet yöntemine göre hesaplanması gereken kâr ve vergi farklılık göstermektedir. Yöntemlerin farklılaştırdığı kâr ve vergi rakamları TMS-2'ye göre ertelenmiş vergi şeklinde raporlanmaktadır (Cemkut Badem ve Özbek, 2013, s. 57).

c) Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yöntemi, dönemde meydana gelen değişken giderlerin tamamının, üretilen mamullerin maliyetine eklenerek hesaplandığı stok maliyet yöntemidir (Civelek ve Özkan, 2015, s.564). Değişken maliyet yöntemini şu şekilde formüle etmek mümkündür:

$$\text{Değişken Maliyet Yöntemi} = \text{Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri} + \text{Direkt İşçilik Giderleri} + \text{Değişken Genel Üretim Giderleri}$$

d) Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi

Direkt maliyet yöntemi, dönemde meydana gelen direkt giderler ile üretim giderlerinin üretilen mamullerin maliyetine; endirekt giderlerin ise mamul maliyeti yerine dönem giderlerine eklendiği stok maliyet yöntemidir (Civelek ve Özkan, 2015, s. 568).

Bahsi geçen maliyet yöntemlerinin bütünü kapsayacak şekilde örneklendirecek olursak;

Örnek: XYZ işletmesi 2018 yılı Kasım ayına ait mobilya mamulünün üretim ve satış bilgileri aşağıdaki gibidir. XYZ işletmesinin normal kapasitesi 24.000 adettir.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri : 100.000 TL

Direkt İşçilik Giderleri : 60.000 TL

Genel Üretim Giderleri : 70.000 TL

Değişken : 40.000 TL

Sabit : 30.000 TL

Genel Yönetim Giderleri : 50.000 TL

Üretim Miktarı : 16.000 Adet

Tablo 1: Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri Hesaplaması

	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi	Değişken Maliyet Yöntemi	Direkt Maliyet Yöntemi
DİMMG	100.000 TL	100.000 TL	100.000 TL	100.000 TL
DİŞG	60.000 TL	60.000 TL	60.000 TL	60.000 TL
GÜG				
Değişken	40.000 TL	40.000 TL	40.000 TL	
Sabit	30.000 TL	19.800 TL ¹		
Toplam Maliyeti	230.000 TL	219.800 TL	200.000 TL	160.000 TL

$$\text{Atıl Kapasite} = 1 - 0,66 = 0,34$$

$$\text{Atıl Kapasiteye Düşen Sabit GÜG} = 30.000 \text{ TL} \times 0,34 = 10.200 \text{ TL}$$

Sabit GÜG'nin atıl kapasiteye isabet eden kısmı dönem gideri kabul edilecektir.

Standarda göre normal maliyet yöntemi kullanılmakta ve sabit genel üretim giderleri örnekte görüldüğü üzere mamullere dağıtılmıştır. VUK ise dağıtım yapılırken hiçbir aksamının olmayacağı düşünülerek kapasite dağılımı yapılmaktadır. Dolayısıyla standarda göre (normal maliyet yöntemi) toplam üretim maliyeti 219.800 TL iken, VUK'a göre 230.000 TL şeklinde görülmektedir.

Kapsamlarına göre incelenen maliyet hesaplama yöntemleri arasında VUK' un uygun bulunduğu tam maliyet yöntemi ile TMS-2'nin uygun bulunduğu normal maliyet yöntemi arasındaki diğer bir fark, normal maliyet yönteminin "Kullanılmayan Kapasiteye Düşen Sabit Genel Üretim Giderlerini" kapsam dışı bırakmasıdır. Kullanılmayan kısım (Atıl Kapasite) mamul maliyetine eklenmeyip dönem gideri yazılmakta ve gelir tablosunda "Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararı" şeklinde muhasebeleştirilmektedir.

Söz konusu işletmenin normal maliyet yöntemi kullanması sonucu yapacağı yansıtma kaydı aşağıdaki gibidir:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
---------	----------	------	--------

¹ Kapasite Kullanım Oranı (KKO) = Üretim Miktarı / Toplam Kapasite
KKO = 16.000 Adet / 24.000 Adet = % 66
Normal Maliyet Yöntemi = GÜG Sabit x KKO
= 30.000 TL x % 66 (KKO) = 19.800 TL

1	31.12.2018..... 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM HESABI 711 D.İ.M.M.G YANSITMA 721 D.İ.Ş.G YANSITMA 731 G.Ü.G YANSITMA Kasım ayı dönem giderlerinin ilgili hesaplara yansıtılması	219.800	100.000 60.000 59.800
2	31.12.2018..... 152 MAMULLER 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM H.S Üretimi tamamlanan yarı mamullerin mamul stoklarına aktarılması	219.800	219.800

Normal maliyet yönteminde dönem sonu kapasite sapmalarının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
3	31.12.2018..... 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS. H.S 734 GENEL ÜRETİM GİD. KAPASİTE FARKI 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.S Çalışılmayan kısmın sonuç hesaplarına aktarılması	59.800 10.200	70.000
4	31.12.2018..... 680 ÇALIŞILMAYAN KISIM GİDER VE ZARARI 734 G.Ü.G KAPASİTE FARKI Çalışılmayan kısmın sonuç hesaplarına aktarılması	10.200	10.200

Örneğimizde dönem sonunda mamul satılmamışsa, vergi açısından uyumlama kaydı yapılması uygun olmaktadır.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
---------	----------	------	--------

5	31.12.2018..... 970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER H.S 971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER H.S Satılmamış mamul stokları için kanunen kabul edilmeyen gider kaydı	10.200	10.200
6	31.12.2018..... 28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞ. (10.200* %20 = 2.040) Vergi uyumlama kaydı	2.040	2.040

2.2.5.3. Diğer Maliyetler

TMS-2 Stoklar Standardı hükümleri kapsamında diğer maliyetler şu şekilde açıklanmaktadır: “*Diğer maliyetler; stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katlanılan maliyetlerdir. Örneğin, özel siparişe dayalı ürün tasarım ve geliştirme maliyetleri ile genel üretim giderleri kapsamına alınmayan bazı giderlerin stokların maliyetine alınması uygun olabilir*” (TMS-2, Madde 15).

Bir başka ifadeyle, VUK’a göre stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katlanılan maliyetlerin bir kısmı mamul maliyetine dahil edilmezken, TMS-2 Stoklar Standardı’na göre özellik arz eden durumlar bakımından maliyetlerin, mamullerin maliyetine dahil edilebilmesi söz konusu olmaktadır. TMS-2 Stoklar Standardı, özel siparişe dayalı ürünlerin tasarlanması ve geliştirilmesi için katlanılan maliyetlerin mamul maliyetine eklenmesinde sakınca görmemektedir. Fakat bazı durumlarda da ortaya çıkan maliyetlerin mamul maliyeti yerine dönem gideri olarak kabul edileceği varsayılmaktadır.

TMS-2 Stoklar Standardı kapsamında, dönem gideri olarak kabul edilen fakat mamul maliyetine eklenemeyen unsurlar şu şekilde açıklanmaktadır “*Olağanın üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme giderleri (kayıp ve fireler), işçilik giderleri ile diğer üretim maliyetlerini kapsayan giderler, üretimi planlanan malzemeler dışında, zorunlu olmayan malzemeler için katlanılan depolama giderleri, stokların mevcut konuma ve*

duruma gelmesinde katlanılan giderler dışındaki yönetim giderleri ve satışlardan kaynaklı giderler stokların maliyetine dahil edilmezler; bu giderler oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilip muhasebeleştirilmektedir” (TMS-2, Madde 16).

TMS-2 Stoklar Standardı’nın 16. maddesi kapsamında ilgili dönemin gideri olarak kabul edilen unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- Alınan mal için depoya getirilinceye kadar katlanılan taşıma giderleri,
- Malzemelerin üretim aşamasında çeşitli etkenlerden kaynaklanan taşıma ve dağıtım giderleri,
- Stokların ambarlardan alınıp, satılacağı yere getirilinceye kadar harcanan taşıma ve dağıtım giderleri,
- Üretim aşaması sürecinde zorunlu depolama giderleri,
- Satış amacıyla ihtiyaç duyulan ambalaj giderleri.

Böylelikle mamulün ortaya çıkışıyla ilgili depolama giderleri ile stokların mevcut konuma gelene kadar katlanılan genel yönetim maliyetleri stok maliyetine eklenirken, üretimle ilgisi bulunmayan depolama giderleri ile stokların mevcut konuma gelmesine katkısı bulunmayan genel yönetim giderleri dönemin giderine aktarılarak muhasebeleştirilmektedir.

2.2.5.4. Hizmet Maliyetleri

TMS-2 Stoklar Standardı’na göre hizmet maliyetini şu şekilde açıklamak mümkündür: *“Hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti, sunulan hizmete doğrudan katkısı olan personelin işçilik giderlerinin yanında kontrol işlemlerini yürüten personelin giderleri de dahil olmak üzere, diğer maliyetleri ile bu maliyetlerle ilişkili olabilecek genel giderleri kapsamaktadır” (TMS-2, Madde 19).*

TMS-2 Stoklar Standardı’nın 19. maddesine göre; hizmet faaliyetini yerine getiren işletmelerin hasılatlarının gelir olarak kaydedilemediği durumlarda stoklar hesabına aktarılması gerekmektedir. Hizmet işletmelerinde satış giderleri, genel yönetimle ilgili işçilik giderleri ve diğer giderler hizmet maliyetine değil; dönem giderine eklenerek muhasebeleştirilmektedir.

VUK’a göre hizmet üretimi ile ilgili giderler, dönem içinde “740 Hizmet Üretim Maliyetleri” hesabına borç olarak kaydedilmekte, dönem sonunda ise “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” aracılığı ile “622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı”na aktarılmaktadır (Civelek ve Özkan, 2015, s. 124). TMS-2 Stoklar Standardı’na göre ise literatürde yapılan çalışmalar doğrultusunda, hizmet işletmelerinde henüz tamamlanmamış, üretimi devam eden hizmetler için oluşan maliyetlerin “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı”nda izlenmesi gerekmektedir. Üretimi tamamlanmış fakat hâsılatı dönüşmemiş hizmetler için oluşan maliyetlerin ise “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı”nda izlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda hastane işletmelerinde tedavi süreci devam eden hastalara verilen fakat hâsılatı gerçekleşmemiş hizmetlerin maliyetlerinin “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı”nda takip edilmesi gerekmektedir (Bozdemir, 2016, s. 130).

2.2.6. Stok Maliyetlerinin Ölçümü

Stoklara ilişkin maliyetlerin fiili olarak hesaplanması gerekmektedir. Ancak fiili olarak stokların maliyetlerinin hesaplanması her zaman mümkün olmamaktadır. Bu kapsamda TMS-2 Stoklar Standardı’nın 21. ve 22. maddelerinde, mevcut muhasebe sisteminde yer almayan iki yöntemin kullanılabileceği belirtilmektedir (Demir, 2014, s. 282). Bu yöntemler TMS-2’de şu şekilde açıklanmaktadır: “*Standart maliyet yöntemi; ilk madde ve malzeme, işçilik, verimlilik ve kapasite kullanım oranının normal düzeyleri dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Sürekli olarak standart maliyet kontrol edilmekte ve değişiklik arz eden durumlar için mevcut koşullar gözden geçirilerek yeniden belirlenmektedir*” (TMS-2, Madde 21). “*Perakende yöntemi, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın mümkün olmadığı, çok sayıda stok kaleminden oluşan ve benzer kâr marjına sahip, perakende satış yapan işletmeler tarafından kullanılmaktadır. Perakende satış yöntemi, gerçek satış bedellerinin altında fiyatlandırılan stokların, satış değerinden uygun bir brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunmaktadır. Büyük oranda, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılmaktadır*” (TMS-2, Madde 22).

Perakende yöntemi ile standart maliyet yöntemi, çok sayıda ve birbirinden farklı ürünlerin satıldığı stoklarla farklı zamanlarda ve fiyatlarda alınan stokların maliyetlerini ölçmek için uygun yöntemlerdir (Örten vd., 2018, s. 57).

2.2.6.1. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

TMS-2 Stoklar Standardı kapsamında belirtilen hükümler doğrultusunda stoklara ilişkin maliyet hesaplamaları yapılırken “Gerçek Parti Maliyet Yöntemi”, “İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)” ve “Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi”nin kullanılması gerekmektedir. Bu yöntemlerin hangi durum ve koşullarda kullanılması gerektiğine ilişkin yapılan açıklamalar şu şekildedir: *“Gerçek parti maliyet yöntemi; normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenmektedir. Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade etmektedir. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygun olmaktadır. Ancak bu maliyet yöntemi genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi olmamaktadır. Bu durumlarda, dönem kâr veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir”* (TMS-2, Madde 23:24).

TMS-2 Stoklar Standardı’nın 22. ve 23. maddelerine göre gerçek parti maliyet yönteminde belirli özelliklere ve belirli sürelerle bağlı özel projeler için satın alınan mal veya hizmetler, stokların maliyetine eklenebilmektedir. Ayrıca üretilen varlıklar ve ikamesi mümkün olmayan stok kalemlerine ilişkin katlanılan maliyetlerin de stokların maliyetine eklenerek belirlenmesi gerekmektedir. Fakat stok kalemleriyle ilişkilendirilemeyen maliyetler özel maliyet kapsamında değerlendirilmemektedir (Timothy ve P.B, 2013, s. 79). Söz konusu stokların miktarlarının fazla ve ikamesinin mümkün olması durumunda, gerçek parti maliyet yönteminin kullanılması zor olmakta ve uygun görülmemektedir.

TMS-2 Stoklar Standardı’nın 23. ve 27. maddelerine göre gerçek parti maliyet yönteminin kullanıldığı stok kalemleri dışındaki stoklar için, “İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)” veya “Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi” kullanılabilir. Bu yöntemlerin hangi durum ve koşullarda kullanılması gerektiğine ilişkin yapılan açıklamalar şu şekildedir: *“Standarta göre, gerçek parti maliyet yöntemi kullanmayan işletmeler için, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet*

yönteminin kullanılmasını önermektedir. Öncelikle; FIFO yönteminde, ilk satın alınan stokların, ilk satıldığı veya üretime gönderildiği varsayımına dayanmaktadır. Dönem sonunda stokta kalan malzemeler en son satın alınan malzemelerden oluştuğu varsayılır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde ise; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle belirlenir. İşletmeler benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanmalıdır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir” (TMS-2, Madde 23:27).

TMS-2 Stoklar Standardı'na göre “Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LIFO)”nin kullanılması uygun değildir. Bunun nedeni: LİFO yönteminin bilançoda işletmenin gerçek stok değerini göstermemesi, özellikle enflasyonun yükseldiği dönemlerde stokların düşük değerle yer almasıdır. Bu durum finansal tablo kullanıcılarının yanlış kararlar almalarının yanı sıra finansal tabloda bulunan diğer kalemlerin de enflasyondan etkilenmesine ve bilançoların gerçeği yansıtmamasına neden olmaktadır. Fakat LİFO yöntemi, enflasyonist dönemlerde işletmelerin satış kârını düşük göstermesi ve işletmelerin vergi yükünü azaltması nedeniyle tercih edilebilmektedir.

2.2.6.2. Net Gerçekleşebilir Değer

TMS-2 Stoklar Standardı ile birlikte uygulamaya konulan net gerçekleşebilir değer; işletmelerin olağan faaliyetlerine ilişkin tahmini satış fiyatından, tahmini satış giderleri ile tahmini tamamlanma maliyetinin toplamalarının, çıkarılmasıyla hesaplanan tutarı ifade etmektedir (Örten vd., 2018, s. 57).

VUK'a göre stoklar maliyet değeri ile değerlendirirken, TMS-2'de stokların maliyet değerinin yanı sıra net gerçekleşebilir değer de dikkate alınarak hesaplanmaktadır. TMS-2 kapsamında stokların, net gerçekleşebilir değeri ile maliyet değerleri kıyaslanarak küçük olan değere göre değerlendirilmesi gerekliliği belirtilmektedir (Avcı ve Avcı, 2016, s. 79). Net gerçekleşebilir değeri şu şekilde formüle etmek mümkündür:

Net Gerçekleşebilir Değer = Tahmini Satış Fiyatı – (Tahmini Tamamlanma Maliyetleri + Tahmini Satış Giderleri)

TMS-2 Stoklar Standardı'nın 30.maddesi kapsamında, net gerçekleşebilir değere ilişkin hükümler şu şekildedir: “*Net gerçekleşebilir değer tahmininde, stokların satılması durumunda tahmini beklenen satış tutarları esas alınır. Bu tahminler, dönem sonunda beklenen ölçüde gerçekleşse bile, sonraki dönemlerde muhtemel olası fiyat ve maliyet dalgalanmaları da dikkate alınmaktadır*” (TMS-2, Madde 30).

TMS-2 Stoklar Standardı'nın 30. maddesine göre net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılmaktadır. Bu tahminler dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate almaktadır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleşebilir değer saptanmasında dikkate alınmamaktadır.

TMS-2 Stoklar Standardı'nın 31. maddesi kapsamında, net gerçekleşebilir değere ilişkin hükümler şu şekildedir: “*Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminlerde, stokların elde tutulma amacı da etkilidir. Örneğin, net gerçekleşebilir değer belirlenmesinde, kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların, taahhüt edilen sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya koşullu borçlar, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardında yer alan hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur*” (TMS-2, Madde 31).

TMS-2 Stoklar Standardı'nın 31. maddesine göre; yapılan hizmet sözleşmeleri yerine getirilirken, sözleşmede belirlenen fiyat dikkate alınarak net gerçekleşebilir değer belirlenmektedir. Satış gerçekleştikten sonra elde kalan stokların, piyasa satış fiyatı dikkate alınarak net gerçekleşebilir değeri hesaplanmaktadır.

TMS-2 kapsamında stoklara ilişkin maliyet hesaplanırken ve raporlanırken izlenmesi gereken adımları şu şekilde sıralamak mümkündür (Stolowy vd., 2013, s. 330):

- Stokların tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetleri ile tahmini satış giderlerinin toplanarak çıkarılması sonucunda net gerçekleşebilir değerin bulunması,
- Stokların maliyet değeri ile hesaplanan net gerçekleştirilebilir değerin karşılaştırılması,
- Finansal durum tablosunda stokların maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile değerlendirilerek raporlanması.

Örnek: XYZ işletmesinin D ürününe ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Stokların Maliyet Değeri : 4.400 TL

Satış Fiyatı : 5.000 TL

Satılabilmesi İçin Katlanılacak İlave Masraflar (Tamamlanma Maliyeti + Satış Giderleri) : 800 TL

Öncelikle, stokların net gerçekleşebilir değeri hesaplanır.

$$\text{NGD} = 5.000 - 800 = 4.200 \text{ TL}$$

Daha sonra stoklar, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir.

Net Gerçekleşebilir Değer (4.200) < Maliyet Değeri (4.400)

Stoklar, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile değerlendirilmelidir. Maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değer arasındaki fark kadar da değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır. Açıklamalara ilişkin olarak yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	/...../...../..... 62X STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.GİD. HS. 158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ. Değer düşüklüğünün karşılık ayrılarak giderleştirilmesi	200	200

Vergi mevzuatımıza göre stoğun elden çıkarılması için beklenen satış giderleri satış fiyatından düşülmemektedir. Ayrıca stokların maliyetinden kanunen kabul edilmeyen giderler indirim konusu olmamaktadır. Net gerçekleşebilir değer en önemli özelliklerinden birisi, tahmini satış giderlerinin karşılık ayırmak suretiyle dönem sonu stok maliyetlerinden düşülmesi gerekliliğidir. Bunun yanı sıra, net gerçekleşebilir değere göre değerlendirme yapıldığında, stoğun maliyetinden vergi kanunlarımızca kabul edilmeyen bütün değer düşüklüklerinin indirilmesidir.

2.2.7. Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi

“Stoklar satıldığında, ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde kayıtlı değeri dikkate alınarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değeri dikkate alınarak ayrılan stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, karşılık ayrılan dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer dikkate alınarak ayrılan değer düşüklüklerinde, çeşitli nedenlerden dolayı gerçekleşen artış kadar stok değer düşüklüğü iptal edilir. İptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir” (TMS-2, Madde 34).

Stokların net gerçekleşebilir değeri ile kayıtlara alınmasına ve raporlanmasına neden olan unsurların herhangi bir sebeple ortadan kalkmasıyla birlikte, kayıtlara alınan tutar kadar değer düşüklüğü iptal edilmektedir. Böylelikle iptal edilen tutar kadar stokların değeri artırılmaktadır (Christie vd., 2010, s. 28-34).

2.2.8. Stoklara İlişkin Raporlanacak Bilgiler

TMS-2 Stoklar Standardı’nın 36. maddesine göre stoklara ilişkin raporlanacak bilgiler şu şekilde açıklanmaktadır:

“Finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır:

- (a) *Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri,*
- (b) *Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları,*
- (c) *Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı*
- (d) *Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı,*
- (e) *34. madde uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar,*
- (f) *34. madde uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali,*
- (g) *34. madde uyarınca gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar,*
- (h) *Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri” (TMS-2, Madde 36).*

TMS-2 Stoklar Standardı’nın 36. maddesinde yer alan hükümlere göre; stoklar kendi içinde farklı sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Stokların farklı sınıflandırmaya tabi tutulması ve stoklarla ilgili farklılık arz eden gelişmelerin raporlanması finansal bilgi kullanıcılarına fayda sağlamaktadır (Boyar ve Güngörmüş, 2009, s.194-195).

TMS-2 Stoklar Standardı’nın 37. maddesinde stokların sınıflandırılmasına ilişkin hususlar şu şekilde açıklanmaktadır: “*Farklı stok sınıflarında yer alan stokların defter değeri ile bu varlıklarda gerçekleşen değişimin boyutu hakkındaki bilgiler, finansal tablo kullanıcıları açısından faydalıdır. Stoklara ilişkin yaygın sınıflandırma; ticari mal, üretim malzemeleri, hammadde, yarı mamuller ve mamuller şeklindedir*” (TMS-2, Madde 37).

TMS-2 Stoklar Standardı’nın 39. maddesinde stoklara ilişkin maliyetlerin dışında belirtilmesi gereken hususlar şu şekilde açıklanmaktadır: “*Bazı işletmeler,*

stoklarıyla ilgili olarak, dönem içinde gider kaydedilen maliyetlerinin dışında, ilgili başka tutarların da yer aldığı bir kâr veya zarar formatı oluşturup kamuya açıklamak isteyebilirler. Bir işletme bu format içerisinde giderlerini çeşitlerine göre sınıflandırarak analiz edebilir. Bu durumda, işletme ilk madde malzeme ve tüketim mallarının maliyetlerini, işçilik maliyetlerini ve diğer maliyetleri stoklardaki net değişimle beraber kamuya açıklar” (TMS-2, Madde 39).

TMS-2 Stoklar Standardı’nın 39. maddesinde yer alan hükümlere göre işletmeler, dönem içinde gider kaydı yaptığı varlıklar dışında gerekli bilgileri kamuya açıklarken; varlıklara ilişkin giderlerin ise çeşitlerine göre sınıflandırmak zorundadır (Boyar ve Güngörmüş, 2009, s.194-195).

2.2.9. Standardın Yürürlük Tarihi

TMS-2 Stoklar Standardı, 31/12/2005 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SAĞLIK KURUMLARINDA STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ:

ÖZEL HASTANE İŞLETMESİ ÖRNEĞİ

3.1. ARAŞTIRMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Bu bölümde araştırmanın amacı, önemi, sınırları, yöntemi, literatüre sağlaması beklenen katkıları ile çalışma sonucunda elde edilen bulgular yer almaktadır. Çalışma Kayseri’de faaliyet gösteren özel bir hastane işletmesinde yapılmıştır. Çalışmanın metodolojik bağlamı, özel bir hastane işletmesinin stok kayıtlarının nitel araştırma yöntemi kullanılarak elde edilen verilerin incelenmesi üzerine kurulmuştur. Bu yöntemle edinilen veriler, çalışma yapılan hastanede konu ile doğrudan ilgili departmanda çalışan personellerle yapılan görüşmeler ve araştırmacının gözlemleriyle de desteklenmiştir.

3.1.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada, özel bir hastanenin stokları ile ilgili muhasebe işlemlerinin TMS-2 Stoklar Standardı kapsamında detaylı bir şekilde incelenmesi ve stok kayıtlarının TMS-2 Stoklar Standardı kapsamında analiz edilerek literatüre katkı sağlaması amaçlanmaktadır. Bu amaca yönelik olarak;

- Hastanenin stoklarına ilişkin muhasebe kayıtlarının, TMS-2 Stoklar Standardı’nın öngördüğü muhasebe kayıtları ile karşılaştırılması,
- Stoklara ilişkin VUK ile TMS-2 Stoklar Standardı hükümlerinin karşılaştırılarak aralarındaki farklılıkların tespit edilmesi,
- Çalışma yapılan hastanenin stoklarına ilişkin kayıtlarının TMS-2 Stoklar Standardı’nın hükümleri doğrultusunda yapılmasının literatüre sağlayacağı katma değerlerin tespit edilmesi hedeflenmiştir.

Böylelikle çalışmanın hem diğer hastane işletmelerinin stokları ile ilgili tutacakları muhasebe kayıtlarına, hem de ileride bu alanda yapılması muhtemel çalışmalara örnek oluşturması amaçlanmaktadır.

3.1.2. Araştırmanın Önemi ve Katkısı

Türkiye’de muhasebe uygulamaları “Türk Ticaret Kanunu” ile “Vergi Usul Kanunu” hükümleri doğrultusunda ele alınmaktadır. Fakat bu kanunların emrettiği hükümler, işletmeler ve finansal bilgi kullanıcıları arasında birçok fikir ayrılıklarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu ve benzeri fikir ayrılıklarının ortadan kaldırılması açısından Muhasebe Standartları çalışmaları hız kazanmıştır. Muhasebe standartları kapsamında öncü ülkeler örnek alınarak aktarılan unsurların yanı sıra, ulusal ve uluslararası oluşabilecek problemlere karşı TMS’ler oluşturulmuş ve bu standartların uygulanması desteklenmiştir. Bu bağlamda özel bir hastane işletmesinin stoklarının TMS-2 açısından detaylıca incelenmesi literatüre katkı sağlaması açısından önem arz etmektedir. Çalışmanın literatüre bu yöndeki katkısının yanında, işletmelere ve ilgili alandaki bilgi kullanıcılarına:

- Stok maliyetinin içeriğinin nelerden oluştuğuna,
- Stok maliyetlerinin nasıl saptanacağına,
- Stok maliyetlerinin giderleştirilmesine,
- Stoklar için mevcut sistem ile standartların öngördüğü değerlendirme yöntemlerine,
- Stokların finansal tablolarda nasıl raporlanacağına dair sunacağı verilerle örnek bir çalışma olarak değerlendirilebilecek bir potansiyele sahip olması çalışmanın önemini ortaya koymaktadır.

3.1.3. Araştırmanın Özgün Değeri

Bu çalışmanın temelini oluşturan Türkiye Muhasebe Standartları, her geçen gün literatürde daha fazla yer almaktadır. TMS üzerine kongre ve sempozyumların düzenlenmesi, TMS kapsamındaki işletmeler ile konunun uzmanlarının bir araya getirilmesi ve bu alandaki akademik çalışmaların artması konunun önemini ve güncelliğini gözler önüne sermektedir. Bununla birlikte işletmelerin en önemli kalemlerinden biri olan stoklar konusunu TMS kapsamında ele alan oldukça az çalışma

yapılmış olması da dikkat çekicidir. Bu durum tez konusunun özgünlüğünü ortaya koymaktadır. Çalışmanın bu alanda yapılan çalışmalardan farklı yönlerini ise şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Daha önce yapılan çalışmalar genel olarak stokların muhasebe işlemlerinin Vergi Usul Kanunu'na göre yapılmasına yöneliktir. Daha önceki çalışmalardan farklı olarak bu çalışma, örnek bir hastane işletmesinin stokları ile ilgili kayıtlarının TMS'ye uygun olarak tutulmasının katkılarını ortaya koymaya çalışan, geniş kapsamlı bir çalışma olacaktır.
- TMS-2'ye yönelik yapılan çalışmalarda, stokların yeni sisteme uyumlaştırılmasına yönelik birçok problemin olduğu ve uygulamada birçok sorunla karşılaşıldığı görülmektedir. Bu çalışma ile karşılaşılan problemlerin nedenleri araştırılacak ve çözümlerine yönelik öneriler sunulacaktır.
- Bu çalışmayla, hastane işletmesinin stoklarının, TMS-2 Stoklar Standardı'na göre kayıtlarının yapılması halinde ne gibi avantajlar sağlandığı net bir şekilde ortaya konulacaktır. Bunun yanında farklı sektörlerdeki birçok işletmenin, stokları ile ilgili düzenleme yapabilmesi açısından örnek çalışmalardan biri olması çalışmanın özgünlüğünü arttıracaktır.

3.1.4. Araştırmanın Sınırları

Bu çalışmada, araştırma yapılan özel hastanenin stoklarıyla ilgili muhasebe kayıtları ile sınırlandırılmıştır. Hastanenin stoklar ile ilgili kayıtları incelenirken nitel araştırma yöntemine başvurulmuştur. Veriler araştırma yapılan özel hastanede çalışan kişiler ile görüşülerek ve gözlemlerle desteklenerek elde edilmiştir. Bu bağlamda, küreselleşen ticari faaliyetlerin etkisiyle sağlık hizmetleri sektöründeki işletmelerin finansal tablolarının diğer ülkelerdeki finansal bilgi kullanıcıları tarafından da anlaşılabilir olmasını sağlamak amacıyla oluşturulan TMS-2 ele alınmıştır.

3.1.5. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada, özel bir hastane işletmesinin stokları değerlendirme ve muhasebeleştirme işlemleri ile TMS-2 Stoklar Standardı karşılaştırılmıştır. Araştırma verileri; hastanenin serbest muhasebeci mali müşavirinin yanı sıra insan kaynakları, satın alma ve muhasebe-finance departmanında çalışan sorumlu personellerle görüşülerek elde

edilmiştir. Ayrıca özel hastanenin kendisine ait resmi internet sitesinden de faydalanılmıştır.

3.1.6. Araştırmanın Varsayımları

- Araştırmanın yapıldığı özel hastane işletmesinde sorumlu kişiler bilgileri tam ve doğru vermişlerdir.
- Araştırmanın yapıldığı özel hastane işletmesinde sorumlu kişiler muhasebe kayıtlarını ve değerlemeleri doğru hesaplamışlardır.
- Araştırmanın yapıldığı özel hastanenin bulunduğu ildeki diğer özel hastaneleri de temsil ettiği düşünülmektedir.

3.2. BULGULAR

3.2.1. Çalışma Yapılan Hastanenin Genel Özellikleri

Hastane 13.11.2001 tarihinde; 2 doktor, 3 hemşire ve 1 ambulans şoförü ile kurulmuştur. Hastane Kayseri il sınırları içerisinde, ailelere doğum öncesi ve sonrası bakım ile eğitim hizmeti vermek amacıyla kurulmuştur. Hastane kurulduktan kısa bir süre sonra Sağlık Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı iş birliğinde “Özel Sağlık Kurumlarına Hasta Sevk, Usul ve Esaslarını Belirleyen Protokol” imzalanmıştır. Böylece kamu sektöründe çalışan memurların, 1 Haziran 2003 tarihinden itibaren özel sağlık kuruluşlarından yararlanmasına imkân tanınmıştır. Bu protokolün yürürlüğe girmesi hastane kurucularının faaliyet alanlarını genişletmesine olanak sağlamıştır. Hastane, personel sayısının artırılması ve birçok tıbbi birimin açılmasıyla asıl faaliyet alanı dışında da sağlık hizmeti verir duruma gelmiştir. 2005 yılında sermaye artırımına gidilmiş ve öncelikli olarak hastane çalışanlarına hisse hakkı tanınmıştır. Hem bazı çalışanların hem de dışarıdan yatırımcıların hisse alımının ardından hastane, toplam 42 pay sahibi ile tamamen sağlık hizmeti veren bir kuruluş halini almıştır. 2009 yılında “15199 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar”ın 2012 yılında Bakanlar Kurulu’nun onayından geçmesi ve Resmî Gazete ‘de yayımlanması sonrası, hastane 2 blok daha genişletilmiştir. Özel hastane olarak faaliyet gösteren işletme, yasal şartlar doğrultusunda verilen sağlık hizmetlerini sürekli geliştirerek birçok tıbbi birimi ile 7/24 hizmet verir hale gelmiştir. Hastanede verilen hizmetler bakımından aşağıdaki üniteler bulunmaktadır:

- Acil Servis,
- Beslenme ve Diyabetik,
- Anestezi ve Reanimasyon,
- Üroloji,
- Radyoloji,
- Plastik Cerrahi,
- Psikiyatri,
- Ortopedi ve Travmatoloji,
- Beyin ve Sinir Cerrahisi,
- Dahiliye,
- Dermatoloji,
- Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon,
- Genel Cerrahi,
- Göz Hastalıkları,
- Kadın Hastalıkları ve Doğum,
- Kulak Burun Boğaz,
- Mikrobiyoloji,
- Kardiyoloji,
- Kalp Damar Cerrahisi,
- Nöroloji,
- Yoğun Bakım,
- Biyokimya,
- Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları,
- Çocuk Cerrahisi,
- Göğüs Hastalıkları,
- Girişimsel Radyoloji Hastalıkları.

Hastanede 51 uzman, 8 pratisyen hekim, 120 hemşire ve diğer idari çalışanlar ile birlikte 400 personel istihdam edilmektedir. Toplamda 103 yatak kapasitesine sahip olan özel hastane işletmesinin detaylı yatak kapasitesi Tablo 2' de gösterilmiştir.

Tablo 2: Özel Hastane İşletmesinin Toplam Yatak Kapasitesi

BİRİM	SAYI	SÜİT ODA
Genel Yoğun Bakım	42	-
KVC Yoğun Bakım	5	-
Kroner Yoğun Bakım	4	-
Yenidoğan Yoğun Bakım	17	-
Gözlem Yatak Sayısı	32	3

3.2.2. Çalışma Yapılan Hastanenin Stoklarının Muhasebeleştirilmesi

Hastanede hizmet üretimi ile ilgili ortaya çıkan ilk madde ve malzeme, personel (işçilik) ve genel hizmet üretim giderleri kapsamındaki direkt ve endirekt giderlerin tamamı, “740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı” adı altında tek bir hesapta kayıt altına alınmaktadır. Hastanede maliyetler ile ilgili kayıtlar, muhasebe tebliğlerinde öngörülen 7/A seçeneği kullanılarak yapılmaktadır. 7/A seçeneğinde, giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre bölümlenmekte; gider çeşitleri ve gider yerleri yardımcı defterlerde izlenmektedir. Hastane işletmesinin stok kalemleri, hizmet işletmesi olması nedeniyle, genel olarak hizmet üretiminde kullanılan ilaçlar, tıbbi malzemeler, medikal malzemeleri vb. ilk madde ve malzeme şeklindeki stoklardan oluşmaktadır.

3.2.2.1. Hastane İşletmelerinde İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Hastane işletmelerinde İlk madde ve malzeme giderleri hesap işleyiş sırası şöyledir:

- İlk Madde ve malzemenin satın alınması,
- İlk Madde ve malzemenin ihtiyaç duyulan bölüme gönderilmesi,
- İlk Madde ve malzeme giderlerinin hasta maliyetlerine yansıtılması,
- Gider ve yansıtma hesaplarının karşılaştırılması ve kapatılması,
- Hasta maliyetlerinin Dönem Kârı/Zararı hesabına aktarılması ve kapatılması.

İlk Madde ve Malzeme Satın Alınması

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı; hastanede hizmet üretimi veya diğer faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan ilaçlar, tıbbi malzemeler, medikal

malzemeleri, sarf malzemeleri, temizlik malzemeleri ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır. Üretim sürecinde veya diğer işletme faaliyetlerinde kullanılmak için, ilk madde ve malzeme satın alındığında, hesabın borcuna, söz konusu madde ve malzeme tüketildiğinde ise hesabın alacağına kayıt yapılmaktadır. İlk madde ve malzeme alınırken, ilk madde ve malzeme işletmenin deposuna girene kadar yapılan alış masrafları, maliyete dahil edilmektedir. Fakat KDV maliyete dahil edilmemektedir. KDV dolaylı bir vergi olduğundan dolayı, alış maliyetinden ayrı tutularak, 191 İndirilecek KDV Hesabı'nda takip edilmektedir. Hastanede kullanılan malzemeler ve hastanenin faaliyet yapısı değerlendirildiğinde “150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı” aşağıdaki gibi detaylandırılabilir.

150. İlk Madde ve Malzeme

150.01 Tıbbi Malzeme ve Sarf Stokları

150.02 İlaç Stokları

150.03 Medikal Malzemeler

150.04 Temizlik Malzemesi Stokları

150.05 Mefruşat Malzemesi Stokları

150.06 Kırtasiye Malzemesi Stokları

150.07 Gıda Sarf Stokları

150.08 Hasta Odası Süsleme Malzemeleri

150.09 Diğer Malzemeler

Örnek: Hastane, 15.09.2018 tarihinde beyin ve sinir cerrahisinde kullanılmak üzere 12.000 TL'ye (%8 KDV hariç) ilaç satın almıştır. Karşılığında 4.000 TL'lik çek keşide etmiş, 2.000 TL'lik çek ciro etmiş, 3.000 TL'lik banka havalesi yapmış ve kalanını nakit olarak ödemiştir.

[illegible]

ere Gönderilmesi

Hastanede ilk madde ve malzeme stokları, ilgili birimin ihtiyacı ölçüsünde gönderilmektedir. İlaç stokları, hastanenin bünyesindeki eczane tarafından hizmet üretim birimlerine dağıtılmaktadır. Bu birimlerin talep ettiği malzemeler hastaların tedavilerinde kullanılmaktadır. Hastanede üretilen hizmetler için yapılan giderlerin fiili tutarları “740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı”nın borcuna kaydedilmektedir. Hastanenin üretim yapısı değerlendirildiğinde “740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı” aşağıdaki gibi alt hesaplara ayrılmaktadır.

740. Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı

740.01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

740.01.01 Polikliniklerde Kullanılan

740.01.02 Ameliyathanelerde Kullanılan

740.01.03 Hasta Odalarında Kullanılan

740.01.04 Acil Serviste Kullanılan

740.01.05 Laboratuvarlarda Kullanılan

740.01.06 İdari Birimlerde Kullanılan

740.01.07 Hastane Genelinde Kullanılan

740.02 Personel Ücret ve Giderleri

740.02.01 Doktor Ücret Giderleri

740.02.02 Hemşire Ücret Giderleri

740.02.03 Tekniker ve Teknisyen Ücret Giderleri

740.02.04 Ebe Ücret Giderleri

740.02.05 Yardımcı Personel Ücret Giderleri

740.02.06 İdari Personel Ücret Giderleri

740.02.07 Diğer Personel Ücret Giderleri

740.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

740.03.01 Elektrik Giderleri

740.03.02 Su Giderleri

740.03.03 Doğalgaz Giderleri

740.03.04 Haberleşme Giderleri

740.03.05 Danışmanlık Ücretleri

740.03.06 Avukatlık Ücretleri

740.03.07 Sağlık Hizmet Alım Giderleri

740.03.08 Laboratuvar Hizmet Alım Giderleri

740.03.09 Patoloji Hizmet Alım Giderleri

740.03.10 Genetik Hizmet Alım Giderleri

740.03.11 Nükleer Tıp Hizmet Alım Giderleri

740.03.12 Radyoloji Hizmet Alım Giderleri

740.03.13 Diyaliz Hizmet Alım Giderleri

740.03.14 Konsültasyon Giderleri

740.03.15 Tıbbi Cihaz Bakım-Onarım Giderleri

740.03.16 Taşıt Bakım-Onarım Giderleri

740.03.17 Asansör Bakım-Onarım Giderleri

740.03.18 Demirbaş Bakım-Onarım Giderleri

740.03.19 Diğer Giderler

740.04 Çeşitli Giderler

740.04.01 Hastane Binası Kira Gideri

740.04.02 Hastane Binası Sigorta Gideri

740.04.03 Taşıt Sigorta Giderleri

740.04.04 Ambulans Kiralama Giderleri

740.04.05 Diğer Araçlar Kiralama Giderleri

740.04.06 Tıbbi Cihaz Kiralama Giderleri

740.04.07 Tıbbi Cihaz Sigorta Giderleri

740.04.08 Diğer Çeşitli Giderler

740.05 Vergi Resim ve Harçlar

740.05.01 Emlak Vergisi

740.05.02 Motorlu Taşıtlar Vergisi

740.05.03 Damga Vergisi

740.05.04 Oda Aidat Giderleri

740.05.05 Marka Başvuru Giderleri

740.05.06 Çevre Temizlik Vergisi

740.05.07 Faaliyet Belgesi Gideri

740.05.08 Belediye Katkı Payı

740.05.09 Su Analiz Giderleri

740.05.10 TC Kimlik No Sorgulama Gideri

740.05.11 Diğer Giderler

740.06 Amortisman ve Tükenme Payları

750. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

770. Genel Yönetim Giderleri

780. Finansman Giderleri

Örnek: Hastane, 15.09.2018 tarihinde, beyin ve sinir cerrahisinde kullanılmak üzere aldığı ilacın 6.000 TL tutarındaki kısmını 20.09.2018 tarihinde beyin ameliyatında kullanmıştır.

İlgili malzemenin ihtiyaç duyulan bölüme gönderilmesi ve kullanılması ile ilgili yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
2	20/09/2018..... 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 740.01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri 740.01.02 Ameliyathanelerde Kullanılan 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI 150.02 İlaç Stokları Madde ve malzemelerin ihtiyaç duyulan bölüme gönderilmesi	6.000	6.000

İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Hasta Maliyetlerine Yansıtılması

Hastanede dönem içinde üretilen hizmetlerle ilgili giderler “740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı”nın borcuna kaydedilmekte ve dönem sonunda yansıtma hesapları kullanılarak mali tablolara aktarılmaktadır. Dönem sonunda üretilen hizmetlerle ilgili giderler “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı”nın alacağına “622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı”nın borcuna aktarılmaktadır. Hesap dönemi sonunda “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” borçlandırılarak “740 Hizmet Üretim

Maliyeti Hesabı” alacaklandırılarak kapatılır. Buna göre 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı’nın alt hesapları şu şekilde oluşturulabilir;

622. Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı

622. 01 Yataklı Tedavi Hizmetleri

622. 01. 01 Hasta A

622. 01. 02 Hasta B

622. 02 Poliklinik Hizmetleri

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabının alt hesaplarında gider çeşitlerini gösterecek şekilde düzenlenmesi, hesapların izlenmesini ve kontrolünü kolaylaştıracaktır. Şöyle ki;

741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

741.01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

741.02 Personel Ücret ve Giderleri

741.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

741.04 Çeşitli Giderler

741.05 Vergi, Resim ve Harçlar

741.06 Amortisman ve Tükenme Payları

Örnek: Hastanede, 31.12.2018 tarihi itibarıyla, 2018 yılı hastalara verilen sağlık hizmeti satışlarına ilişkin ortaya çıkan maliyetler 6.000 TL’dir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
---------	----------	------	--------

4	31/12/2018..... 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI 622. 01 Yataklı Tedavi Hizmetleri 622. 01. 01 Hasta A 622. 01. 02 Hasta B 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS. 741.01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Satılan hizmet maliyetinin ilgili hesaba alınması	6.000	6.000
---	--	-------	-------

Gider ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
5	31/12/2018..... 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI 741.01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri 740.01.02 Ameliyathanelerde Kullanılan Gider ve Yansıtma hesaplarının kapatılması	6.000	6.000

Hasta Maliyetlerinin Dönem Kârı veya Zararı Hesabına Aktarılması

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
6	31/12/2018..... 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HESABI 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI 622. 01 Yataklı Tedavi Hizmetleri 622. 01. 01 Hasta A 622. 01. 02 Hasta B Hasta maliyetlerinin dönem kârı veya zararı hesabına aktarılması	6.000	6.000

3.2.2.2. Hastane İşletmelerinde Personel Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Personel giderlerine ilişkin hesap işleyiş sırası şöyledir:

- Personel giderlerinin tahakkuku,
- Personel giderlerinin hasta maliyetlerine yansıtılması,
- Gider ve yansıtma hesaplarının karşılaştırılması ve kapatılması,
- Hasta maliyetlerinin dönem kâr veya zarar hesabına aktarılması ve kapatılması.

Personel Giderlerinin Tahakkuku

Hastanede, 31.10.2018 tarihi itibarıyla, kadın doğum polikliniğinde çalışan bir hemşire için ücret hesaplanmıştır. Personelin ücret bordrosundan alınan bilgiler aşağıdaki gibidir.

Brüt ücret	=	3.000,00 TL
SGK İşçi Primi	=	420,00 TL
İşsizlik Sigortası İşçi Primi	=	30,00 TL
Gelir Vergisi	=	382,50 TL
Damga Vergisi	=	22,77 TL
Asgari Geçim İndirimi	=	90,11 TL
SGK Prim Teşviki	=	240,00 TL
Net Ücret	=	2.234,84 TL
SGK İşveren Primi	=	615,00 TL
İşsizlik Sigortası İşveren Primi	=	60,00 TL
İşverene Maliyet	=	3.675,00 TL
Net Ücretten Kesilecek Avans	=	200,00 TL
SGK Bildirgesi Damga Vergisi	=	20,00 TL

Ücret tahakkuk kaydı, vergi ve SGK primleri ile net ücretin ödenmesi kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	31/10/2018.....		
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	3.675,00	
	- Brüt Ücret 3.000,00		
	- SGK İşveren Primi 615,00		
	- SGK İşsizlik Sig. İşv. Primi 60,00		
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI	330,11	
	- Asgari Geçim İndirimi 90,11		
	- SGK Primi Teşviki 240,00		
	196 PERSONEL AVANSLARI HESABI		200,00
	196.01 Ücretten Kesilecek Avanslar 200,00		
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		405,27
	360.01 Gelir Vergisi 382,50		
	360.02 Damga Vergisi 22,77		
	361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ		1.125,00
	360.01 SGK İşveren Primi 615,00		
	360.02 SGK İşçi Primi 420,00		
	360.03 SGK İşs. Sig. İşv. Pri. 60,00		
	360.04 SGK İşs. Sig. İşçi Pri. 30,00		
	602 DİĞER GELİRLER HESABI		240,00
	602.01 SGK Prim Teşvik Geliri 240,00		
	335 PERSONELE BORÇLAR HESABI		2.234,84
	335.01 Net Ücret 2.234,84		

	Ücret tahakkuk kaydı		
--	----------------------	--	--

Personel Ücretlerinin, Gelir Vergisinin, Damga Vergisinin ve SGK Primlerinin Ödenmesi Kaydı

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
2	01/11/2018..... 335 PERSONELE BORÇLAR HESABI 102 BANKALAR HESABI Personele ücretinin ödenmesi	2.034,84	2.034,84
3	15/11/2018..... 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 100 KASA HESABI Gelir vergisi ve damga vergisinin ödenmesi	405,27	90,11 315,16
4	20/11/2018..... 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ H.S 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI 740.05 Vergi, Resim ve Harçlar 740.05.12 SGK Bildirgesi Damga Vergisi 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	1.125,00 20,00	240,00

	100 KASA HESABI		905,00
	SGK Primlerinin ödenmesi		



Personel Giderinin Hasta Maliyetlerine Yansıtılması ve Hesapların Kapatılması

Personel giderinin hasta maliyetlerine yansıtılmasına ilişkin yapılan muhasebe kaydı şu şekildedir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
6	31/12/2018..... 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI 622. 01 Yataklı Tedavi Hizmetleri 622. 01. 01 Hasta A 622. 01. 02 Hasta B 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.S 740.02 Personel Ücret ve Giderleri 740.02.02 Hemşire Ücret Giderleri Satılan hizmet maliyetinin ilgili hesaba alınması	3.675,00	3.675,00

Gider ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
7	31/12/2018..... 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI 740.02 Personel Ücret ve Giderleri 740.02.02 Hemşire Ücret Giderleri 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 740.02 Personel Ücret ve Giderleri 740.02.02 Hemşire Ücret Giderleri Gider ve Yansıtma hesaplarının kapatılması	3.675,00	3.675,00

Hasta Maliyetlerinin Dönem Kârı veya Zararı Hesabına Aktarılması

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
8	31/12/2018..... 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HESABI 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI 622. 01 Yataklı Tedavi Hizmetleri 622. 01. 01 Hasta A 622. 01. 02 Hasta B Hasta maliyetlerinin dönem kârı veya zararı hesabına aktarılması	3.675,00	3.675,00

3.2.2.3. Hastane İşletmelerinde Genel Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

İlk madde ve malzeme giderleri, personel ücret ve giderleri dışında kalan bütün giderler bu gruba girmektedir.

Genel üretim giderlerine ilişkin hesap işleyiş sırası şu şekildedir;

- Genel üretim giderlerinin tahakkuku,
- Genel üretim giderlerinin hasta maliyetlerine yansıtılması,
- Gider ve yansıtma hesaplarının karşılaştırılması ve kapatılması,
- Hasta maliyetlerinin dönem kar veya zarar hesabına aktarılması ve kapatılması.



Genel Üretim Giderlerinin Tahakkuku

Örnek: Hastane işletmesi, 20.08.2018 tarihinde hastane binasının 80.000 TL'lik (%18 KDV hariç) elektrik faturasını bankadaki hesaptan ödemiştir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	20/08/2018..... 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 740.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 740.03.01 Elektrik Giderleri 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 191.01 %18 İndirilecek KDV 102 BANKALAR HESABI 102.01 Akbank Elektrik giderinin ödenmesi	80.000 14.400	94.400

Örnek: Hastane, 05.09.2018 tarihinde acil servise ait ambulansları sigortalatarak 30.000 TL'lik (%18 KDV hariç) sigorta poliçe bedelini bankadaki hesaptan ödemiştir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
2	05/09/2018..... 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 740.04 Çeşitli Giderler 740.04.03 Taşıt Sigorta Giderleri 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 191.01 %18 İndirilecek KDV 102 BANKALAR HESABI 102.01 Akbank Ambulans sigorta giderinin ödenmesi	30.000 5.400 35.400	

Örnek: Hastane, 20.07.2018 tarihinde ambulanslarının ikinci taksit motorlu taşıtlar vergisi olan 12.000 TL'yi bankadaki hesaptan ödemiştir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
3	20/07/2018..... 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 740.05 Vergi, Resim ve Harçlar 740.05.02 Motorlu Taşıtlar Vergisi 102 BANKALAR HESABI 102.01 Akbank Ambulanslara ilişkin MTV'nin ödenmesi	12.000 12.000	

Örnek: Hastane, 31.10.2018 tarihinde bir patoloji laboratuvarında analiz yaptırmış ve bunun için analiz ücreti olarak 2.400 TL'yi (%8 KDV hariç) bankadaki hesaptan ödemiştir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
4	31/10/2018..... 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 740.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 740.03.09 Patoloji Hizmet Alım Giderleri 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 191.02 %8 İndirilecek KDV 102 BANKALAR HESABI Patoloji hizmet alım gideri	2.400 192	 2.592

Genel Üretim Giderlerinin Hasta Maliyetlerine Yansıtılması

Genel üretim giderlerinin hasta maliyetlerine yansıtılmasına ilişkin yapılan muhasebe kaydı şu şekildedir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
6	31/12/2018..... 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI 622. 01 Yataklı Tedavi Hizmetleri 622. 01. 01 Hasta A 622. 01. 02 Hasta B 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA 741.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	124.400	 124.400

	741.03.01 Elektrik Giderleri 741.03.09 Patoloji Hizmet Alım Giderleri 741.04 Çeşitli Giderler 741.04.03 Taşıt Sigorta Giderleri 741.05 Vergi, Resim ve Harçlar 741.05.02 Motorlu Taşıtlar Vergisi G.Ü.G'lerin hasta maliyetlerine yansıtılması		
--	--	--	--



Gider ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
7	31/12/2018..... 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA 741.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 741.03.01 Elektrik Giderleri 80.000 741.03.09 Patoloji Hizmet Alım Giderleri 2.400 741.04 Çeşitli Giderler 741.04.03 Taşıt Sigorta Giderleri 30.000 741.05 Vergi, Resim ve Harçlar 741.05.02 Motorlu Taşıtlar Vergisi 12.000	124.400	

	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 740.03.01 Elektrik Giderleri 740.03.09 Patoloji Hizmet Alım Giderleri 740.04 Çeşitli Giderler 740.04.03 Taşıt Sigorta Giderleri 740.05 Vergi, Resim ve Harçlar 740.05.02 Motorlu Taşıtlar Vergisi Gider ve Yansıtma hesaplarının kapatılması		124.400
--	---	--	----------------

Hasta Maliyetlerinin Dönem Kârı veya Zararı Hesabına Aktarılması

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
8	31/12/2018..... 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HESABI 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI 622. 01 Yataklı Tedavi Hizmetleri 622. 01. 01 Hasta A 622. 01. 02 Hasta B Hasta maliyetlerinin dönem kârı veya zararı hesabına aktarılması	124.400	124.400

3.2.3. 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti

TMS-2 Stoklar Standardı'nın 19. maddesinde: “Verilen hizmetle ilgili hâsılâtın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır” ifadesi yer almaktadır (TMS-2, Madde 19). Bu ifadeye göre stok kavramı; sadece ticari mal, mamul ya da ilk madde ve malzeme şeklindeki kalemleri değil, henüz bir hâsılât ile eşleştirilecek aşamaya gelmemiş hizmet maliyetlerini de kapsamaktadır. Bu bağlamda TMS-2, hizmet üretim maliyetlerinin stoklanması mümkün olacağını öngörmektedir. TMS-2'ye göre hizmet sunan işletmelerin de hizmet satışının hâsılât

unsuru olarak yer alması için, satışın gerçekleşmesi gerekmektedir. Hizmet satılıp gelir tablosunda yansıtılmadığı sürece, hizmet maliyetleri bilançoda “Hizmet Stokları” olarak yer alacaktır. Yapılan akademik çalışmalar doğrultusunda hizmet işletmelerinde üretimi devam eden hizmetler için oluşan maliyetler, “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı”nda; üretimi tamamlanmış fakat hâsılata dönüşmemiş hizmet üretim maliyetlerinin “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı”nda; hizmet satılmış ise Gelir Tablosu’nda takip edilmesi önerilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s. 182). Hastane işletmelerinde verilen hizmetin tamamlanması veya satışa hazır hale getirilerek bekletilmesi söz konusu olmadığından, “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyeti Hesabı”nın kullanılması önerilmemektedir (Bozdemir, 2016, s. 130).

Örnek: Elif Duru 23.12.2018’de bebeğini doğum sonrası kontrole getirmiştir. Bebek muayene edildikten sonra erken doğuma bağlı olarak gelişim geriliği olduğu gözlenmiştir. Buna bağlı olarak bebeğin gelişimini tamamlayana kadar hastanede kalması gerektiğine karar verilmiştir. 31.12.2018 tarihi itibarıyla tedavi işlemleri devam eden bebeğin 23.12.2018 tarihinden 31.12.2018 tarihine kadar olan sürede verilen hizmetin bedeli 5.000 TL’dir. Hastaneye herhangi bir ödeme yapılmamıştır ve TMS-2’ye göre hastane muhasebe birimince yapılacak kayıt şu şekildedir;

Maliyetler önce varlıklaştırılıp, sonra faydası tükendikçe gidere dönüştürme prensibi gereği, önce katılan hizmet üretim maliyetlerinin tamamı, “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” aracılığı ile bir varlık (stok) hesabına aktarılması gerekmektedir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	31/12/2018..... 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 740. 01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri 740. 01. 03 Hasta Odalarında Kullanılan 150 İLK MADDE VE MALZEME 150.01 Tıbbi Malzeme ve Sarf Stokları Madde ve malzemelerin ihtiyaç duyulan bölüme gönderilmesi	5.000	5.000

2	31/12/2018..... 154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.S 741. 01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hizmetlerin stok hesabına aktarılması	5.000	5.000
3	31/12/2018..... 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI 741. 01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.S 740. 01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri 740. 01. 03 Hasta Odalarında Kullanılan Giderin yansıtılması	5.000	5.000

Dönem sonu itibariyle hasılatı gerçekleşen hizmetler “622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı”na aktarılacaktır. Fakat tedavisi devam eden hastalar için hasılat henüz gerçekleşmediğinden ilgili değer bilançoda “Hizmet Stoku” olarak yer alacaktır.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
4	31/12/2018..... 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ Verilen hizmetlerin, hizmet stoku olarak bilançoda gösterilmesi	5.000	5.000

Hastanede, 23.12.2018- 23.01.2019 tarihleri arasında verilen hizmetlerin toplam maliyeti 12.000 TL'dir. 5.000 TL'lik kısmı 2018 yılına aittir ve yukarıdaki gibi kaydedilmiştir. 7.000 TL'lik kısmı ise 2019 yılına aittir. 2019 yılının ilk geçici vergi döneminde verilen hizmetlerin maliyeti hesaplamasında şu kayıtlar yapılmalıdır;

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
5	31/03/2019..... 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 740. 01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri 740. 01. 03 Hasta Odalarında Kullanılan 150 İLK MADDE VE MALZEME 150.01 Tıbbi Malzeme ve Sarf Stokları Madde ve malzemelerin ihtiyaç duyulan bölüme gönderilmesi	7.000	7.000
6	31/12/2018..... 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.S 741. 01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Verilen hizmetlerin, hizmet maliyetinin ilgili hesabına aktarılması	7.000	7.000
7	31/03/2019..... 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI 741. 01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.S 740. 01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri 740. 01. 03 Hasta Odalarında Kullanılan Giderin yansıtılması	7.000	7.000

3.2.4. Sigortası Olan Hastalar İçin ve Sigortası Olmayan Hastalar İçin Verilen Hizmetlerin Muhasebe Kayıtları

Sigortalı Hastalar İçin Verilen Hizmetin Yevmiye Kaydı

Örnek: Elif DURU bebek beklemektedir ve bu süreçte özel bir hastaneden hizmet almayı tercih etmiştir. Hastaneye ilk geldiğinde doktorun istediği tüm tetkikleri %8 KDV dahil 1.620 TL'ye yaptırmış ve ücretin yarısını kredi kartı ile kalan kısmını ise nakit ödemiştir. Elif DURU hastanenin anlaşmalı olduğu özel bir kurumda sigortalı olarak çalışmaktadır. Bu nedenle hastanece %20 indirim uygulanmaktadır.

Bu işlemlerle ilgili yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	/...../..... 120 ALICILAR HESABI 120.01 Kamu Kesimi 120.01.001 Akbank Mensupları 391 HESAPLANAN KDV HESABI 391.02 %8 Tahsil Edilen KDV H.S 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI 600.01.001 Anlaşmalı Özel Kurumlar Gelir H.S Sigortalı hastalar için verilen hizmetin yevmiye kaydı	1.620	120 1.500
2	/...../..... 611 SATIŞ İSKONTOLARI 611. 01 Sözleşme Gereği Yapılan İskonto %20 120 ALICILAR HESABI 120.01 Kamu Kesimi 120.01.001 Akbank Mensupları Sigortalı hastalar için iskonto yapılması	324	324
3	/...../..... 100 KASA HESABI 100.01 Merkez Kasa 100.01.00 TL Kasası 108 DİĞER HAZIR DEĞERLER 108.02 Akbank Pos Hesabı 120 ALICILAR HESABI 120.01 Kamu Kesimi 120.01.001 Akbank Mensupları	648 648	1.296

	Sigortalı hastalar için verilen hizmetin tahsil kaydı		
--	---	--	--

Sigortasız Hastalar İçin Verilen Hizmetin Yevmiye Kaydı

Örnek: Elif DURU Check-UP yaptırmak için özel bir hastaneden hizmet almaya karar vermiştir. Hastaneye ilk geldiğinde doktorun istediği tüm tetkikleri %8 KDV dahil 2.160 TL'ye yaptırmış ve ücreti kredi kartı ile ödemiştir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	/...../..... 120 ALICILAR HESABI 120.02 Özel Kesim 120.02.002 Ücretli Hastalar Müşterek Hs. 391 HESAPLANAN KDV HESABI 391.02 %8 Tahsil Edilen KDV H.S 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI 600.01.002 Hizmet Satışları Gelirleri H.S Sigortası olmayan ücretli hastalar için verilen hizmetin kaydı	2.160	160 2.000
2	/...../..... 108 DİĞER HAZIR DEĞERLER 108.02 Akbank Pos Hesabı 120 ALICILAR HESABI 120.02 Özel Kesim 120.02.002 Ücretli Hastalar Müşterek Hs. Sigortası olmayan ücretli hastalar için verilen hizmetin tahsil kaydı	2.160	2.160

3.2.5. Vadeli Satın Alımlarda ve Satın Alınan Malzemelerin İadesinde Yapılan Muhasebe Kaydı

Malzeme satın alınırken, malzeme bedeli “150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı”nın borç tarafına kaydedilir. Alınan malzeme iade edildiğinde ise ters kayıtla “150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı”nın alacağına kayıt yapılır. Malzeme alırken ödenen KDV, “191 İndirilecek KDV Hesabı”nın borcuna yazılır. Alınan malzeme iade edildiğinde ise söz konusu KDV, “191 İndirilecek KDV Hesabı”nın alacağına yazılmak suretiyle iptal edilir.

- **Vadeli Alım İşleminin VUK’a Göre Kaydı**

Örnek: Hastane, 01.10.2018 tarihinde peşin fiyatı 200.000 TL olan laboratuvar röntgen malzemesini ve sterilizasyon tıbbi sarf malzemesini 6 ay vadeli ve senetli olarak satın almıştır. KDV oranı %18 olup, ödeme peşin yapılmıştır. Vadeli alışlarda yıllık %20 oranında faiz uygulanmaktadır.

Vadeli alım işleminin VUK’a göre muhasebe kaydı şu şekildedir.

$$\text{Vadeli Alım Tutarı} = 200.000 + (200.000 * 20 * 180) / 36.000 = 220.000 \text{ TL}$$

$$\text{KDV Tutarı} = 220.000 * 18 / 100 = 39.600 \text{ TL}$$

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	01.10.2018..... 150 İLK MADDE VE MALZEME 150.01 Tıbbi malzeme ve sarf stokları 150.03 Medikal Malzemeler 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 191.01 %18 Ödenen KDV 321 BORÇ SENETLERİ HESABI 100 KASA HESABI 100.01 Merkez Kasa 100.01.00 TL Kasası VUK’a göre vadeli malzeme alımı	220.000 39.600	 220.000 39.600

- **Vadeli Alım İşleminin TMS-2’ye Göre Muhasebe Kaydı**

kaynaklı vade farklarının da “Finansman Gideri” şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. İşletmenin aldığı malzemelerin Ekim ayı sonunda peşin değeri ve faiz tutarları şu şekilde hesaplanmaktadır:

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Gelecekteki değer} / 1 + (i * \text{Vadeye kalan gün/vade bazı})$$

$$\text{Bugünkü değer} = (220.000 / (1 + (0,20 * 150/360))) = 203.076$$

$$\text{Faiz Tutarı} = 203.076 - 200.000 = 3.076$$

Ekim ayının faiz tutarının gider kaydedilmesine ilişkin yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
2	31.10.2018..... 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI 18X ERTELENMİŞ GİDERLER HESABI Ekim ayı faiz gideri kaydı	3.076	3.076

Ekim ayının faiz tutarının hesaplanmasının ardından takip eden aylarla ilgili olarak faiz tutarlarını hesaplayacak olursak;

Aylar	Borcun Bugünkü Değeri	Vade Farkı	Faiz Tutarı
Kasım	206.250 ²	(206.250 - 203.076)	3.174
Aralık	209.523	(209.523 - 206.250)	3.273
Ocak	212.903	(212.903 - 209.523)	3.380
Şubat	216.393	(216.393 - 212.903)	3.490
Mart	220.000	(220.000 - 216.393)	3.607

Vadeli alınan malzemelerin 3 aylık (Ekim, Kasım, Aralık) tutarı (3.076+3.174+3.273 = 9.523 TL), yıl sonuna kadar gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

² **Kasım Ayı Bugünkü değer** = (220.000 / (1 + (0,20*120/360))) = 206.250
Devam eden aylar için vadeye kalan gün sayısı azaltılarak aynı işlemler tekrarlanır.

“18X Ertelenmiş Giderler Hesabı”na kaydedilen vade farklarının 3 aylık kısmı, dönem sonunda TMS-2’ye göre hazırlanan bilançoda, işletmenin borcunun peşin değerini göstermesi için pasifi düzenleyen aktif hesaba aktarılmalıdır. Bu doğrultuda, “18X Ertelenmiş Giderler Hesabı” alacaklandırılarak, “Borç Senetleri Reeskontu Hesabı” ise borçlandırılarak muhasebe kaydı yapılmalıdır.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
3	31.12.2018..... 322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU HESABI 18X ERTELENMİŞ GİDERLER HESABI Borç senetleri reeskont kaydı	10.477	10.477

• **Alınan malzemenin iadesi kaydı**

Örnek: Hastane, 20.03.2018 tarihinde, X Ecza Deposundan kalp cerrahisinde kullanılmak üzere 4.000 TL’ye (%8 KDV hariç) veresiye olarak ilaç satın almıştır. Ancak ilaçların 2000 TL’lik kısmı istenilen kalitede olmadığı gerekçesiyle 25.03.2018 tarihinde iade edilmiştir. Hastanenin bu işlemler için yapması gereken kayıtlar şu şekildedir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	20/03/2018..... 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI 150.02 İlaç Stokları 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 191.01 %8 Ödenen KDV 320 SATICILAR HESABI 320.02 X Ecza Deposu Kalp cerrahisi için ilaç satın alınması	4.000 320	4.320
2	25/03/2018..... 320 SATICILAR HESABI 320.02 X Ecza Deposu 150 İLK MADDE VE MALZEME H.S 150.02 İlaç Stokları 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 191.01 %8 Ödenen KDV Kalp cerrahisi için alınan ilaçların iade edilmesi	2.160	2.000 160

3.2.6. Hastanede Kullanılan Stok Değerleme Yöntemi

Hastanede satın alınan ilaçlar, tıbbi malzemeler, medikal malzemeler ve diğer malzemeler, “150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı”na maliyet değeri ile kaydedilmektedir. Dönem sonunda, “150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı”nın mevcut malzeme maliyetini gösterebilmesi için, dönem içindeki malzeme çıkışlarının da maliyet bedeli ile yapılması gerekmektedir. Hastane, dönem içerisinde aynı nitelikteki malzemeleri, farklı fiyatlarla almış olabilir. Stok çıkışlarında, hangi alış fiyatı ile maliyet belirleyeceği bir sorundur. Bu sorunun çözümü adına, stok çıkışlarında, stok maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik olarak bazı yöntemler kullanılmaktadır.

Hastane işletmelerinde VUK kapsamında yaygın olarak kullanılan yöntemler; “İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)” , “Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi” ve “Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LIFO)” idi. 2004 yılında enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmesiyle birlikte, “Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LIFO)” uygulamasına son verilmiştir. TMS-2 Stoklar Standardı’nın 23. ve 27. maddelerine göre, “Gerçek Parti Maliyet Yöntemi”ni kullanmayan işletmeler için, “İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)” veya “Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi”nin kullanılması önerilmektedir. TMS-2 Stoklar Standardı’na göre de LIFO’nun kullanılması uygun bulunmamaktadır. Bunun nedeni, LIFO yönteminin bilançoda işletmenin gerçek stok değerini göstermemesi, özellikle enflasyonun yükseldiği dönemlerde stokların bilançoda düşük değerle yer almasıdır. Bu durum finansal tablo kullanıcılarının yanlış kararlar almalarının yanı sıra, finansal tabloda bulunan diğer kalemlerin de enflasyondan etkilenmesine ve bilançoların gerçeği yansıtmamasına neden olmaktadır.

Stoklarda çeşitli zamanlarda farklı fiyatlardan alınmış ilk madde ve malzemeler kullanıma verilirken hangi fiyatla değerlendirileceği kullanılacak stok değerlendirme yöntemlerine bağlıdır. Ayrıca kullanılacak ilk madde ve malzeme tutarının belirlenmesi için işletmedeki stok izleme yöntemine de bakmak gerekmektedir. Stokları izlemede aralıklı (dönemsel) envanter ve sürekli envanter yöntemi olmak üzere iki farklı seçenek söz konusudur.

Çalışmanın yapıldığı özel hastane işletmesi nakit akışına ve ihtiyaca uygun şekilde stoklama yapmaktadır. Hastane, stoklamak amacıyla satın aldığı malzemeleri “Sürekli Envanter Yöntemi” kullanarak takip etmekte ve “İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)” ne göre kayıt altına almaktadır. Hastanede stoklar “GenoTIP” programı ile kaydedilmekte ve sürekli takip edilmektedir. Alınan malzemelerin, son kullanım tarihi dikkate alınarak, programa girişinin yapılması ile 20, 30 ve 45 gün önceden sistemin uyarı vermesi sağlanmıştır. Böylelikle stokların kullanım miktarı, son kullanım tarihinin geçmesi ve sayımı gibi birçok iç ve dış etken kontrol altına alınarak etkinlik ve verimlilik artırılmıştır. Bunun yanı sıra stoklar, stok takip raporları düzenlenerek belirli kriterlere göre sınıflandırılmıştır. Sınıflandırılan stokların ilgili takip raporlarına göre günlük, haftalık ve aylık biçimde sayımı ve denetimi yapılmaktadır. İncelenen raporlar doğrultusunda eksik malzemeler belirlenmekte ve kısa süre içerisinde tedarik edilmektedir. Bahsi geçen hususları örnekle açıklamak gerekirse;

Örnek: Hastanenin ameliyatlarda kullandığı X ilacının 2019 Ocak ayı hareketleri aşağıdaki gibidir³;

TARİH	AÇIKLAMA	MİKTAR	BİRİM FİYAT (TL/Br)	TUTAR (TL)
01.01.2019	Dönem Başı Malzeme	150 Adet	70,00 TL/Ad.	10.500 TL
06.01.2019	Peşin Alış	200 Adet	78,75 TL/Ad.	15.750 TL
10.01.2019	Kullanılan	150 Adet	-----	-----
15.01.2019	Peşin Alış	125 Adet	90,00 TL/Ad.	11.250 TL
22.01.2019	Kullanılan	220 Adet	-----	-----
TOPLAM		475		37.500

TMS-2 Stoklar Standardı’nda önerilen stok değerlendirme yöntemleri; “Ortalama Maliyet Yöntemi”, “İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)” ve “Gerçek Parti Maliyeti Yöntemi” dikkate alınarak stoklarını sürekli envanter yöntemine göre izleyen hastane işletmelerinde, stokların maliyetlerinin ayrı ayrı hesaplamaları şu şekildedir.

3.2.6.1. Sürekli Envanterde Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Hastane stoklarında kullanılan malzemenin maliyeti hesaplanırken, o ana kadar kullanılan malzemelerin alış fiyatlarının ortalaması alınarak, maliyet değerinin hesaplandığı yöntemdir. Bu yöntem kısaca hareketli ortalama yöntemi olarak ta

³ Hastane ameliyatlarda kullanmak için aldığı malzemeleri, hastanenin bünyesinde bulunan ecza deposunda stoklamaktadır. Dönem içinde kullanılmak amacıyla bu ecza deposundan talep edilmektedir.

adlandırılmaktadır. Çünkü yönteme göre, stoklara her malzeme girişinde ilgili stok kaleminin ortalama fiyatı yeniden hesaplanmaktadır. Dönem içinde stoklardan alınan malzeme ise en son hesaplanan ortalama birim fiyatla maliyet değeri belirlenmektedir.

Tablo 3: Uygulamanın Sürekli Envanter – Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi 'ne Göre Çözülmesi

Sürekli Envanter – Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi										
Hastane İşletmesi X İlacı Stok Kartı										
TARİH	AÇIKLAMA	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
		Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
01.01.2019	DBMM	150	70	10.500	-	-	-	150	70	10.500
06.01.2019	Peşin Alış	200	78,75	15.750	-	-	-	350	75	26.250
10.01.2019	Kullanılan	-	-	-	150	75	11.250	200	75	15.000
15.01.2019	Peşin Alış	125	90	11.250	-	-	-	325	80,77	26,250
22.01.2019	Kullanılan	-	-	-	220	80,77	17.770	105	80,77	8,480
TOPLAM		475		37.500	370		29.020	105	80,77	8.480

Tablo 3'de yer alan stok kartına ilişkin açıklamalar:

- 1 Ocak tarihinde birim maliyeti 70 TL olan 150 adet X ilacı geçen dönemden devretmiştir. Ayrıca 6 Ocak tarihinde 200 adet X ilacı 78,75 TL birim fiyattan peşin bedelle satın alınmıştır.
- 10 Ocak tarihinde 150 adet X ilacı ecza deposundan kullanılmak amacıyla istenmiştir. Kullanılan yöntem hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi olduğu için ilaç stoklarında geçen dönemden devreden ve 6 Ocak tarihinde peşin bedelle alınan X ilacının toplam tutarının (26.250 TL), toplam miktarına (350 adet) bölünmesiyle hesaplanan ortalama birim fiyat (75 TL) ile çıkışı yapılmıştır.
- 15 Ocak tarihinde birim maliyeti 90 TL olan 125 adet X ilacı peşin bedelle satın alınmıştır. Stoklarda hali hazırda bulunan 15.000 TL tutarındaki 200 adet X ilacı ile 15 Ocak tarihinde alınan 11.250 TL tutarındaki 125 adet X ilacının tutarları toplamının, miktarları toplamına bölümüyle birim fiyatı 80,77 TL olan yeni ortalama maliyet hesaplanmıştır.
- 22 Ocak tarihinde 220 adet X ilacı ecza deposundan kullanılmak amacıyla istenmiştir. Yönteme göre en son hesaplanan ortalama maliyet üzerinden çıkışı yapılmıştır.

- Stok kartının toplam miktar sütunlarına baktığımızda, geçen dönemden devreden 150 adet stoğa ilaveten Ocak ayında 325 adet X ilacının stoklara girdiğini (toplamda 475 adet), 370 adet X ilacının kullanıldığını, 105 adet X ilacının stoklarda kaldığını görmekteyiz. Kullanım olarak toplam maliyet 29.020 TL, dönem sonu stok maliyeti 8.480 TL'dir.

3.2.6.2. Sürekli Envanterde İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)

Hastane stoklarında kullanılan malzemenin maliyeti hesaplanırken, maliyet hesaplamaya, ilk önce alınan malzemenin alış fiyatından başlanır.

Tablo 4: Uygulamanın Sürekli Envanter – İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi 'ne Göre Çözülmesi

Sürekli Envanter – İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi										
Hastane İşletmesi X İlacı Stok Kartı										
TARİH	AÇIKLAMA	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
		Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
01.01.2019	DBMM	150	70	10.500	-	-	-	150	70	10.500
06.01.2019	Peşin Alış	200	78,75	15.750	-	-	-	150 200	70 78,75	10.500 15.750
10.01.2019	Kullanılan	-	-	-	150	70	10.500	200	78,75	15.750
15.01.2019	Peşin Alış	125	90	11.250	-	-	-	200 125	78,75 90	15.750 11.250
22.01.2019	Kullanılan	-	-	-	200 20	78,75 90	15.750 1.800	105	90	9.450
TOPLAM		475		37.500	370		28.050	105	90	9.450

Tablo 4'te yer alan stok kartına ilişkin detaylı açıklamalar:

- 1 Ocak tarihinde birim maliyeti 70 TL olan 150 adet X ilacı geçen dönemden devretmiştir. Ayrıca 6 Ocak tarihinde 200 adet X ilacı 78,75 TL birim fiyattan peşin bedelle satın alınmıştır.

- 10 Ocak tarihinde 150 adet X ilacı ecza deposundan kullanılmak amacıyla istenmiştir. Kullanılan yöntem ilk giren ilk çıkar (FIFO) olduğu için ilaç stoklarında öncelikle 1 Ocak tarihindeki stoktan 150 adet temin edilmiştir. Stokta ise 6 Ocak tarihli alıştan birim maliyeti 78,75 olan 200 adet X ilacı kalmıştır.
- 15 Ocak tarihinde birim maliyeti 90 TL olan 125 adet X ilacı peşin bedelle satın alınmıştır.
- 22 Ocak tarihinde 220 adet X ilacı ecza deposundan kullanılmak amacıyla istenmiştir. Yönteme göre ilk giren ilk çıktığı için, öncelikle 200 adet birim fiyatı 78,75 TL'den 20 adet ise birim fiyatı 90 TL'den çıkışı yapılmıştır.
- Stok kartının toplam miktar sütunlarına baktığımızda, geçen dönemden devreden 150 adet stoğa ilaveten Ocak ayında 325 adet X ilacının stoklara girdiğini (toplamda 475 adet), 370 adet X ilacının kullanıldığını, 105 adet X ilacında stoklarda kaldığını görmekteyiz. Kullanım olarak toplam maliyet 28.050 TL, dönem sonu stok maliyeti 9.450 TL'dir.

3.2.6.3.Sürekli Envanterde Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Gerçek parti maliyet yönteminde, diğer yöntemlerden (Ağırlıklı Ortalama Maliyet, FIFO) farklı hareket edilir. Kullanıma verilen malzemeyi maliyetlemek için hangi alış partisinden çekildiğinin özel olarak izlenmesi gerekmektedir. Verilen örnekteki stoktan çekilen malzeme miktarlarının şu alış partilerinden gerçekleştiğini kabul edelim:

10.01.2019 tarihinde kullanılan X ilacının;

- 130 Adet, dönem başı stoğundan,
- 20 Adet, 06.01.2019 tarihli peşin alıştan

22.01.2019 tarihinde kullanılan X ilacının;

- 20 Adet, dönem başı stoğundan,
- 180 Adet, 06.01.2019 tarihli peşin alıştan

- 20 Adet, 15.01.2019 tarihli peşin alıştan

Bu bilgiler doğrultusunda gerçek parti maliyet yöntemine göre stok kartı şu şekilde düzenlenecektir:

Tablo 5: Uygulamanın Sürekli Envanter – Gerçek Parti Maliyet Yöntemi’ne Göre Çözülmesi

Sürekli Envanter – Gerçek Parti Maliyet Yöntemi										
Hastane İşletmesi X İlacı Stok Kartı										
TARİH	AÇIKLAMA	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
		Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
01.01.2019	DBMM	150	70	10.500	-	-	-	150	70	10.500
06.01.2019	Peşin Alış	200	78,75	15.750	-	-	-	150 200	70 78,75	10.500 15.750
10.01.2019	Kullanılan	-	-	-	130 20	70 78,75	9.100 1.575	20 180	70 78,75	1.400 14.175
15.01.2019	Peşin Alış	125	90	11.250	-	-	-	20 180 125	70 78,75 90	1.400 14.175 11.250
22.01.2019	Kullanılan	-	-	-	20 180 20	70 78,75 90	1.400 14.175 1.800	105	90	9.450
TOPLAM		475		37.500	370		28.050	105	90	9.450

Tablo 5’te yer alan stok kartına ilişkin açıklamalar:

- 1 Ocak tarihinde birim maliyeti 70 TL olan 150 adet X ilacı geçen dönemden devretmiştir. Ayrıca 6 Ocak tarihinde 200 adet X ilacı 78,75 TL birim fiyattan peşin bedelle satın alınmıştır.
- 10 Ocak tarihinde 150 adet X ilacı ecza deposundan kullanılmak amacıyla istenmiştir. Gerçek parti maliyet yöntemi kullanıldığından verilen bilgiler doğrultusunda öncelikle 130 adet geçen dönemden devreden ve birim fiyatı 70 TL olan stoklardan kullanılmıştır. 20 adet ise birim fiyatı 78,75TL’den 6 Ocak tarihinde peşin alınan stoklardan çıkışı yapılmıştır.
- 15 Ocak tarihinde birim maliyeti 90 TL olan 125 adet X ilacı peşin bedelle satın alınmıştır.
- 22 Ocak tarihinde 220 adet X ilacı ecza deposundan kullanılmak amacıyla istenmiştir. Gerçek parti maliyet yöntemi kullanıldığından verilen bilgiler doğrultusunda öncelikle 20 adet geçen dönemden devreden ve birim fiyatı 70

TL olan stoklardan kullanılmıştır. 180 adet birim fiyatı 78,75TL'den 6 Ocak tarihinde peşin alınan stoklardan kullanılmıştır. Son olarak 20 adet ise birim fiyatı 90 TL'den 6 Ocak tarihinde peşin alınan stoklardan çıkışı yapılmıştır.

- Stok kartının toplam miktar sütunlarına baktığımızda, geçen dönemden devreden 150 adet stoğa ilaveten Ocak ayında 325 adet X ilacının stoklara girdiğini (toplamda 475 adet), 370 adet X ilacının kullanıldığını, 105 adet X ilacınıda stoklarda kaldığını görmekteyiz. Kullanım olarak toplam maliyet 28.050 TL, dönem sonu stok maliyeti 9.450 TL'dir.

Hastane işletmelerinin ecza depoları, merkez depodan ayrı olarak yönetime bilgi amaçlı sunduğu raporlarda stok değerlemesi yaptığı görülmektedir (Pakistan, 2015, p. 19). Sonuç olarak TMS-2'nin önerdiği gerçek parti maliyet yöntemi, FIFO yöntemine benzer ya da çok yakın sonuçlar vermektedir. Daha çok stok miktarının düşük olduğu işletmelerde yakın sonuçlara rastlanılmaktadır.

3.2.7. Hastane Stoklarında Meydana Gelen Değer Düşüklüğünde Yapılan Muhasebe Kaydı

VUK'a göre stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Ancak maliyet bedeline göre değerlendirilen stoklar, değerlendirme günündeki satış fiyatından %10 veya daha fazla değer kaybetmeleri durumunda emsal bedel ile değerlendirilmektedir. Stokların emsal bedel ile değerlendirilmesine fiziki nedenler, doğal afetler, bozulma, çürüme vb. durumlar neden olmaktadır (VUK, Maddde 274).

TMS-2'ye göre stoklar "maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir" (TMS-2, Madde 9). Bu durumda stokların kayıtlı olduğu maliyet değerinin yanı sıra, net gerçekleşebilir değerinin de hesaplanması gerekmektedir. Net gerçekleşebilir değer maliyet değerinin altında olduğu zaman "Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı" ayrılarak gerekli kayıtlar yapılmalıdır. Stok değer düşüklüğü karşılığının gelir tablosunda verilmesi ya da ayrı gösterilmesi halinde "Stok ve Maddi Duran Varlıklar Değer Azalışları ve Değer Azalış İptalleri" hesabının kullanılması önerilmektedir (Örten vd., 2018, s. 58-62).

TMS-2'ye göre net gerçekleşebilir değer alacaklarda; işletmenin normal faaliyet koşulları altında bir varlığın satılması sonucu işletmeye getireceği nakit ve nakit benzeri

tutarlardır. Borçlarda ise, işletmenin normal faaliyet koşulları altında borçların kapatılması için işletmenin ödeyeceği nakit ve nakit benzeri tutarların iskonto edilmemiş halidir. Net gerçekleşebilir değer; tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış giderlerinin toplamının düşülmesiyle elde edilen değerdir (Örten vd., 2018, s. 58-62).

Net gerçekleşebilir değeri şu şekilde formüllestirmek mümkündür:

$$\text{Net Gerçekleşebilir Değeri} = \text{Tahmini Satış Fiyatı} - (\text{Tahmini Tamamlanma Maliyeti} + \text{Tahmini Satış Gideri})$$

Örnek: Hastane, 31.12.2018’de Laboratuvar Röntgen, Anjiokat ve Sterilizasyon malzemelerinden oluşan stoklarını saymış ve Laboratuvar Röntgen malzemelerinin piyasa değerinin düştüğünü, Anjiokat malzemelerinin hasar gördüğünü, Sterilizasyon malzemelerinin de değer yitirdiğini tespit etmiştir.⁴

	Laboratuvar Röntgen Malzemesi	Anjiokat Malzemesi	Sterilizasyon Malzemesi
Maliyet Değeri	1.500	1.600	2.200
Tahmini Satış Fiyatı	1.000	1.500	2.000
Tahmini Tamamlanma Maliyetleri	100	200	200
Tahmini Satış Gideri	---	---	---

Yukarıda verilen bilgilere göre TMS-2 ve VUK kapsamında hesaplamalar ve muhasebe kayıtları incelenmiştir.

- **VUK’ a göre yapılması gereken hesaplamalar ve muhasebe kaydı**

Laboratuvar Röntgen malzemelerinin piyasa değerinin düşmesi söz konusu olduğundan VUK’un 274. maddesine göre maliyet bedeli ile değerlendirme yapılması

⁴ Hastane, Laboratuvar Röntgen, Anjiyokat ve Sterilizasyon malzemelerinden oluşan stoklarını kullanmak amacıyla aldığı için satış gideri bulunmamaktadır.

gerekmektedir. Fakat değer düşüklüğü %10'dan fazla ise emsal bedel üzerinden değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Tablo 6: Laboratuvar Röntgen Malzemesi Değer Düşüklüğü Hesaplaması

Maliyet Değeri	1.500
Tahmini Satış Fiyatı	1.000
Değer Düşüklüğü	500
Maliyet Değerinin % 10 (1.500*10/100 = 150)	150

Tablo 6’da yapılan işlemlere ilişkin açıklamalar:

Laboratuvar röntgen malzemesinin maliyet değerinin %10’u (1.500*10/100=150 TL) 150 TL’dir. Fakat dönem sonunda “maliyet değeri (1.500 TL)” ile “tahmini satış fiyatı (1.000 TL)” arasında 500 TL değerinde değer düşüklüğü olduğu tespit edilmiştir. Laboratuvar Röntgen malzemelerindeki değer düşüklüğü %10’dan fazla olduğundan “Tahmini Satış Fiyatı” dikkate alınacaktır.

Tablo 7: Anjiokat Malzemesi Değer Düşüklüğü Hesaplaması

Maliyet Değeri	1.600
Tahmini Satış Fiyatı	1.500
Değer Düşüklüğü	100

Tablo 7’de yapılan işlemlere ilişkin açıklamalar:

Anjiokat malzemeleri hasar gördüğünden VUK’un 267. maddesi gereğince emsal bedel hükümlerine göre değerlendirme yapılması gerekmektedir. VUK’un 267. maddesine göre, stokların hasar görmesi sonucunda emsal bedel olarak “Tahmini Satış Fiyatı” dikkate alınacaktır.

Dönem sonunda “maliyet değeri (1.600 TL)” ile “tahmini satış fiyatı (1.500 TL)” arasında 100 TL değerinde değer düşüklüğü olduğu tespit edilmiştir. VUK’un 267. maddesine göre, stokların hasar görmesi sonucunda “Tahmini Satış Fiyatı” dikkate alınacaktır.

Tablo 8: Sterilizasyon Malzemesi Değer Düşüklüğü Hesaplaması

Maliyet Değeri	2.200
Tahmini Satış Fiyatı	2.000
Değer Düşüklüğü	200
Maliyet Değerinin % 10 (2.200*10/100 = 220)	220

Tablo 8’de yapılan işlemlere ilişkin açıklamalar:

Sterilizasyon malzemesinin değerini yitirmesi nedeniyle VUK’un 274. maddesi kapsamında maliyet bedeli ile değerleme yapılması gerekmektedir. Fakat Sterilizasyon malzemelerindeki değer düşüklüğü %10’dan fazla ise emsal bedel üzerinden değerleme yapılması gerekmektedir.

Sterilizasyon malzemesinin maliyet değerinin %10’u (2.200*10/100=220 TL) 220 TL’dir. Fakat dönem sonunda “maliyet değeri (2.200 TL)” ile “tahmini satış fiyatı (2.000 TL)” arasında 200 TL değerinde değer düşüklüğü olduğu tespit edilmiştir. Sterilizasyon malzemelerindeki değer düşüklüğü %10’dan az olduğundan “Maliyet Değeri” dikkate alınacaktır.

Tablo 6,7 ve 8’de yapılan hesaplamalar sonucu, Laboratuvar Röntgen ve Anjiokat malzemelerinin “Tahmini Satış Fiyatı”, Sterilizasyon malzemesinin de “Maliyet Değeri” dikkate alındığında toplam değeri 4.700 TL olarak hesaplanmaktadır. Malzemelerin ilk kayıtlı değeri olan maliyet değerlerinin toplamı 5.300 TL’dir. Sonuç olarak toplamda 5.300 - 4.700 = 600 TL değer düşüklüğü gider yazılabilecektir.

- **VUK’ na göre muhasebe kaydı**

Laboratuvar Röntgen, Anjiokat ve Sterilizasyon malzemelerinin ilk kayıtlı değeri olan maliyet değerlerinin toplamı 5.300 TL'dir. Öncelikle değeri düşen “İlk Madde ve Malzeme” stoklarının ilgili “Diğer Stoklar” hesabına alınması gerekmektedir. Hastanenin yapması gereken kayıt şu şekildedir:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	31.12.2018..... 157 DİĞER STOKLAR HESABI 157.01 Değeri düşen Stoklar 150 İLK MADDE VE MALZEME 150.01 Tıbbi Malzeme ve Sarf Stokları 150.01.01 Laboratuvar Röntgen 150.03 Medikal Malzemeler 150.03.01 Anjiokat 150.04 Temizlik Malzemesi Stokları 150.04.01 Sterilizasyon Değeri düşen malzemelerin diğer stoklar hesabına alınması	5.300	5.300

Hastane ihtiyatlılık kavramı gereği değeri düşen malzemeler için karşılık ayırmaya karar vermiştir. Malzemelerin ilk kayıtlı değeri olan maliyet değerlerinin toplamı 5.300 TL'dir. VUK hükümlerine göre yapılan incelemeler sonucunda Laboratuvar Röntgen ve Anjiokat malzemelerinin “Tahmini Satış Fiyatı”, Sterilizasyon malzemelerinin “Maliyet Değeri” dikkate alındığından toplam maliyet 4.700 TL olarak hesaplanmaktadır. Bu bağlamda malzemelerin ilk kayıtlı değerleri ile dönem sonu yapılan incelemede elde edilen değer arasındaki fark kadar değer düşüklüğü olduğu tespit edilmiştir. Sonuç olarak toplamda $5.300 - 4.700 = 600$ TL değer düşüklüğü gider yazılabilecektir. Hastanenin tespit edilen değer düşüklüğünün tamamı için karşılık ayırdığı varsayıma göre yapması gereken kayıt şu şekildedir:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
2	31.12.2018..... 654 KARŞILIK GİDERLER HESABI 158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. HESABI Değer düşüklüğünün karşılık ayrılarak giderleştirilmesi	600	600

- **TMS-2'ye göre yapılması gereken hesaplamalar ve muhasebe kaydı**

Öncelikle üç malzeme için TMS-2'de belirtilen net gerçekleşebilir değerlerin hesaplanması gerekmektedir.

$$\text{Net Gerçekleşebilir Değer} = \text{Tahmini Satış Fiyatı} - (\text{Tahmin Tamamlanma Maliyeti} + \text{Tahmini Satış Gideri})$$

Laboratuvar Röntgen Malzemesi NGD Hesaplaması:

Öncelikle tahmini satış fiyatı, tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış gideri toplamından çıkarılır.

$$\text{NGD} = 1.000 - (1000+0) = 900 \text{ TL}$$

Daha sonra bulunan değer ile maliyet değeri karşılaştırılır ve sonuç net gerçekleşebilir değer olarak dikkate alınır.

$$\text{Net Gerçekleşebilir Değer (900)} < \text{Maliyet Değeri (1.500)}$$

Anjiokat Malzemesi NGD Hesaplaması:

Öncelikle tahmini satış fiyatı, tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış gideri toplamından çıkarılır.

$$\text{NGD} = 1.500 - (200+0) = 1.300$$

Daha sonra bulunan değer ile maliyet değeri karşılaştırılır ve sonuç net gerçekleşebilir değer olarak dikkate alınır.

$$\text{Net Gerçekleşebilir Değer (1.300)} < \text{Maliyet Değeri (1.600)}$$

Sterilizasyon Malzemesi NGD Hesaplaması:

Öncelikle tahmini satış fiyatı, tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış gideri toplamından çıkarılır.

$$NGD = 2.000 - (200+0) = 1.800$$

Daha sonra bulunan değer ile maliyet değeri karşılaştırılır ve sonuç net gerçekleşebilir değer olarak dikkate alınır.

Net Gerçekleşebilir Değer (1.800) < Maliyet Değeri (2.200)

Yukarıda görüldüğü üzere stokların net gerçekleşebilir değerleri hesaplanmıştır. TMS-2'nin stokların, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerinden düşük olanıyla değerlendirilir ve kayıt altına alınır hükmü gereği aşağıdaki gibi karşılaştırma yapılması gerekmektedir.

Malzemeler	NGD	Maliyet Değeri	Net Gerçekleşebilir Değerinden veya Maliyet Değerinden Düşük Olan Değerin Seçilmesi
Laboratuvar Röntgen	900	1.500	900
Anjiokat	1.300	1.600	1.300
Sterilizasyon	1.800	2.200	1.800
TOPLAM	4.000	5.300	

Stokların, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olan değer seçiminden sonra tespit edilen değerler, malzemelerin maliyet değeriyle karşılaştırılır ve aradaki fark, “Stok Değer Düşüklüğü” olarak muhasebeleştirilir.

Malzemeler	Maliyet Değeri		Net Gerçekleşebilir Değerinden veya Maliyet Değerinden Düşük Olan Değerin Seçilmesi	Stok Değer Düşüklüğü
Laboratuvar Röntgen	1.500	-	900	600
Anjiokat	1.600	-	1.300	300
Sterilizasyon	2.200	-	1.800	400
TOPLAM	5.300			1.300

Bu durumda stokların toplam maliyet değeri 5.300 TL, toplam net gerçekleşebilir değeri ise 4.000 TL olarak hesaplanmaktadır. Aradaki fark kadar gider, sonuç hesaplarına yansıtılarak muhasebeleştirilecektir.

• **TMS-2’ye göre muhasebe kaydı**

Laboratuvar Röntgen, Anjiokat ve Sterilizasyon malzemelerinin ilk kayıtlı değeri olan maliyet değerlerinin toplamı 5.300 TL’dir. Öncelikle değeri düşen “İlk Madde ve Malzeme” stoklarının ilgili “Diğer Stoklar” hesabına alınması gerekmektedir. Hastanenin yapması gereken kayıt şu şekildedir:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	31.12.2018..... 157 DİĞER STOKLAR HESABI 157.01 Değeri düşen Stoklar 150 İLK MADDE VE MALZEME 150.01 Tıbbi Malzeme ve Sarf Stokları 150.01.01 Laboratuvar Röntgen 150.03 Medikal Malzemeler 150.03.01 Anjiokat 150.04 Temizlik Malzemesi Stokları 150.04.01 Sterilizasyon Değeri düşen malzemelerin diğer stoklar hesabına alınması	5.300	5.300

Hastane ihtiyatlılık kavramı gereği değeri düşen malzemeler için karşılık ayırmaya karar vermiştir. Malzemelerin ilk kayıtlı değeri olan maliyet değerlerinin toplamı 5.300 TL’dir. TMS-2 Stoklar Standardı’na göre yapılan incelemeler sonucunda malzemeler için ayrılacak stok değer düşüklüğü tutarları şu şekildedir:

Laboratuvar Röntgen Malzemeleri : 600 TL

Anjiokat Malzemeleri : 300 TL

Sterilizasyon Malzemeleri : 400 TL

Stoklarda meydana gelen toplam değer düşüklüğü tutarı 1.300 TL olarak hesaplanmaktadır. TMS-2 ‘ye göre 2018 yılı sonunda malzemeler için 1.300 TL değer düşüklüğü gider yazılabilecektir. Hastanenin tespit edilen değer düşüklüğünün tamamı

için karşılık ayırdığı varsayıma göre 31.12.2018 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki gibidir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
2	31.12.2018..... 626 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. GİD. H.S⁵ 158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. H.S Değer düşüklüğünün karşılık ayrılarak giderleştirilmesi	1.300	1.300

3.2.8. Hastane Stoklarında Meydana Gelen Değer Düşüklüğünün İptal Edilmesi Sonrasında Yapılan Muhasebe Kaydı

Çeşitli nedenlerle işletmelerin stoklarında meydana gelen değer düşüklüğü için karşılık ayrılmasına yönelik kanun hükümleri vardır. Bu durumlarla ilgili detaylar VUK'un 264. ve 274. maddelerinde açıklanmaktadır. TMS-2'ye göre, net gerçekleşebilir değer ile maliyet değerden düşük olan değer dikkate alınmaktadır. Her finansal tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir. Aşağıda stok değer düşüklüğü iptali ile ilgili VUK ve TMS-2 kapsamında yapılması gereken kayıtlar örneklerle açıklanmıştır.

- **VUK' a göre Stok Değer Düşüklüğü İptali**

VUK'a göre stoklarda meydana gelen değer düşüklüğünün saptanmasıyla ayrılan karşılıklar kayıt altına alınarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. Ertesi dönem değer düşüklüğü meydana gelen stok kalemlerinde artış söz konusu olduğunda "158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı" borçlandırılır; 644 Konusu Kalmayan Karşılık Hesabı veya İlgili Hesap" alacaklandırılarak iptal edilir.

Örnek: Hastane 31.12.2018 tarihi itibariyle, kayıtlı değeri 5.300 TL olan Laboratuvar Röntgen, Anjiokat ve Sterilizasyon malzemelerinin dönem sonu değerinin 4.700 TL olduğu tespit edilmiştir. VUK kapsamında aradaki 600 TL'lik fark kadar stok

⁵ 626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI GİDERLERİ HESABI, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevler Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (h) bentlerine dayanılarak hazırlanan taslak planından alınmıştır.

değer düşüklüğü karşılığı ayrılmıştır. 31.12.2019 tarihinde malzemelerin toplam maliyetinin 5.000 TL olduğu varsayıldığı takdirde, bir önceki dönem gider yazılan 600 TL lik stok değer düşüklüğünün 300 TL'lik kısmının iptal edilmesi gerekecektir. Bu durumda aşağıdaki kayıt yapılır;

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	31/12/2019..... 158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.S 644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIK H.S Değer düşüklüğünün iptal edilmesi	300	300

• **TMS-2'ye Göre Stoklarda Değer Düşüklüğünün İptali**

TMS-2 Stoklar Standardı'na göre değer düşüklüğünün iptaline neden olan olayları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Çeşitli ekonomik koşulların değişmesi,
- Stokların kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi,
- Tahmini satış veya tamamlanma maliyetlerinin artması,
- Net gerçekleştirilir değerlerin maliyet değerinden yüksek olması durumları.

Yukarıda bahsi geçen hususlardan herhangi birinin gerçekleşmesiyle birlikte net gerçekleştirilir değerde meydana gelen artışlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir. İptal edilen değer düşüklüğü karşılıkları, ayrılan karşılık giderlerinin bulunduğu başlık altında finansal tablolara yansıtılarak raporlanmaktadır (TMS-2, Madde 32).

Örnek: Hastane 31.12.2018 tarihi itibarıyla stoklarındaki Laboratuvar Röntgen, Anjiokat ve Sterilizasyon malzemelerinin maliyet değeri 5.300 TL, net gerçekleştirilir değeri 4.000 TL'dir. TMS-2 kapsamında aradaki 1.300 TL'lik fark kadar stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmıştır. 31.12.2019 tarihinde malzemelerin net gerçekleştirilir değerinin 4.800 TL olduğu varsayıldığı takdirde, bir önceki dönem gider yazılan 1.300 TL lik stok değer düşüklüğünün 800 TL'lik kısmının iptal edilmesi gerekecektir. Bu durumda aşağıdaki kayıt yapılır;

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	31/12/2019..... 158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.S 62X STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI İPTAL HESABI Değer düşüklüğünün iptal edilmesi	800	800

3.2.9. Hastane Stoklarının Sayımı Sırasında Yapılan Muhasebe Kaydı

Stokların dönem içinde belirli periyotlarla sayılması, işletmenin uzun veya kısa vadeli stok planlaması yapması açısından önem arz etmektedir. Ayrıca bu durum, stokların sayımı sırasında ortaya çıkan fazlalık ya da noksanlıkların nedenlerinin araştırılarak önceden gerekli önlemlerin alınmasına olanak sağlamaktadır. Araştırma yapılan hastanede stokların sayım işlemleri belirli sınıflandırmalara göre günlük, haftalık ve aylık olarak yapılmaktadır. Belirli periyotlarla stoklanan malzemelerle ilgili stok takip çizelgeleri oluşturulmuştur. Sayım işlemlerinden sonra oluşturulan çizelgede her stok türü tek tek tespit edilerek, varsa fazlalık veya noksanlık ayrı çizelge ile kayıtlara alınmaktadır. Stok sayım noksanlığının ya da fazlalığının nedenlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- İşletmede meydana gelen hırsızlık olayları,
- Fireler,
- Olağan dışı olumsuzluklar ve doğal afetler,
- Gerçekleşen işlemlerin envanter kayıtlarına alınmaması,
- Alış ya da satışların faturasız yapılması gibi.

Bu hususta hastanenin yapmış olduğu kayıtlarda TMS-2 ile VUK hükümleri arasında herhangi bir farklılığa rastlanılmamaktadır. TMS-2’de işletmelerin stok sayım noksanlıkları ya da fazlalıklarının nasıl saptanacağını ve muhasebeleştireceğini öngören VUK’a benzer hükümler yer almaktadır.

3.2.9.1. Stok Sayım Noksanlıkları

Stok sayım noksanlıkları hesabı; sayım sonucu tespit edilen kasa noksanı, stok noksanı ve maddi duran varlık noksanlarıyla teslim alma sırasında ortaya çıkan noksanların kaydedildiği geçici karakterli hesaptır. Bu hesap, noksanlığın nedeni bulununcaya kadar kullanılmaktadır. Noksanlığın nedeni bulunduğunda ya da dönem sonu bilançosu düzenleninceye kadar noksanlık nedeninin bulunamaması durumunda hesap, ters kayıtla alacaklandırılarak kapatılmaktadır (Yıldız, 2009, s. 36).

Örnek: Hastanede, 2017 yılının sonunda yapılan stok sayımında 5.000 TL'lik tıbbi malzemenin noksan olduğu tespit edilmiştir.

- Noksanlığın sebebi aynı gün bulunursa; herhangi bir kayıt gerektirmez. Noksanlığın nedeni belirtilerek hesap kapatılır.
- Noksanlığın nedeni dönem sonunda tespit edilememiş ve izleyen yılda araştırılmak üzere ilgili hesaba alınmıştır.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	31/12./2017..... 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI HESABI 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI 150.01 Tıbbi Malzeme ve Sarf Stokları Tıbbi malzeme sayım noksanı	5.000	5.000

- Noksan olan tıbbi malzemelerin bedelinin depo sorumlusundan tahsil edilmesine karar verilmesi halinde aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmesi gerekir:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
2	31/12/2017..... 135 PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANI H.S Tıbbi malzeme sayım noksanlığının kapatılması	5.000	5.000

- 2018 yılının sonuna gelindiğinde, noksanlığın nedeni bulunamadığı için zarar yazılmasına karar verilmiştir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
3	31/12/2018..... 689 DİĞER OLAGAN GİDER VE ZARARLAR 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI HESABI Tıbbi malzeme noksanının zarar yazılması	5.000	5.000

3.2.9.2. Stok Sayım Fazlalıkları

Stok sayım fazlalıkları hesabı, yapılan envanter sayımlarında belirlenen kasa fazlası, maddi duran varlık fazlası ya da stok fazlalıklarına ilişkin tutarların daha sonra nedeni belirlenmek üzere kayıtlara alındığı geçici karakterli hesaptır. Bu hesap, fazlalığın nedeni bulununcaya kadar kullanılmaktadır. Fazlalığın nedeni bulunduğu ya da dönem sonu bilançosu düzenleninceye kadar fazlalığın nedeninin bulunamaması durumunda hesap, ters kayıtla borçlandırılarak kapatılır (Yıldız, 2009, s. 38).

Örnek: Hastanede, 2017 yılının sonunda yapılan stok sayımında 5.000 TL’lik tıbbi malzemenin fazla olduğu tespit edilmiştir.

- Fazlalığın sebebi aynı gün bulunursa; herhangi bir kayıt gerektirmez. Fazlalığın nedeni belirtilerek hesap kapatılır.
- Fazlalığın nedeni dönem sonunda tespit edilememiş ve izleyen yılda araştırılmak üzere ilgili hesaba alınmıştır.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	31/12/2017..... 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI 150.01 Tıbbi Malzeme ve Sarf Stokları 397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALIĞI HESABI Tıbbi malzeme sayım fazlası	5.000	5.000

- İncelemeler sonucunda birim maliyeti 50 TL olan “X” ilacının 20 birim fazla çıkmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
2	31/12/2017..... 397 SAYIM TESELLÜM FAZLALIĞI HESABI 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI 150.01 Tıbbi Malzeme ve Sarf Stokları Tıbbi malzeme sayım fazlalığının kapatılması	1.000	1.000

- 2018 yılının sonuna gelindiğinde, fazlalığın nedeni bulunamadığı için kâr yazılmasına karar verilmiştir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
3	31/12./2018..... 397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALIĞI HESABI 679 DİĞER OLAGAN GELİR VE KÂRLAR HESABI Tıbbi malzeme fazlalığının kâr yazılması	5.000	5.000

3.2.10. İncelenen Özel Hastane İşletmesinin Bilanço'sunda Stoklarıyla İlgili Açıklanacak Bilgiler

Tablo 9: Hastane Stoklarıyla İlgili Dönem Sonu Bilançosunda Açıklanması Gereken Bilgiler

Özel Hastane 31.12.20XX Tarihli Bilançosu		
	20XX	20XX
1 DÖNEN VARLIKLAR		
-		
-		
15 STOKLAR		
150 İlk Madde ve Malzeme Stokları	XXXX.-	XXXX.-
154 Tamamlanmamış Hizmetler	XXXX.-	XXXX.-
157 Diğer Stoklar	XXXX.-	XXXX.-
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	XXXX.-	XXXX.-
159 Verilen Sipariş Avansları	XXXX.-	XXXX.-
18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI		
18X Ertelenmiş Giderler	XXXX.-	XXXX.-

2 DURAN VARLIKLAR		

Dipnotlarda Açıklanacak Bilgiler:

İncelenen özel hastane işletmesinin 31.12.20XX tarihli mali tablolarına ait dipnotlarda açıklaması gereken hususlar aşağıda yer almaktadır.

Stoklar, maliyetin veya net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilmiştir. Çeşitli ekonomik koşulların değişmesiyle, net gerçekleşebilir değerde bir kısım artış meydana gelmiştir. Bu durumdan dolayı ayrılan değer düşüklüğü karşılığının bir kısmı iptal edilmiştir. İptal edilen değer düşüklüğü karşılıkları, ayrılan karşılık giderlerinin bulunduğu başlık altında “Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı İptal Hesabı” olarak muhasebeleştirilmiştir. Stokların maliyeti tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir. Stokların birim maliyeti, sürekli envanter yöntemine göre izlenmekte olup, ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi ile belirlenmektedir. Vadeli alınan ilk madde ve malzemelerle ilgili vade farkları “18X Ertelenmiş Giderler Hesabı”nda muhasebeleştirilmiştir. Sabit genel üretim giderleri, kapasite kullanım oranına göre “Normal Maliyet Yöntemi”ne göre hizmet maliyetine yüklenmiştir. Hastanede tedavi süreci devam eden hastalara verilen fakat hâsılatı gerçekleşmemiş hizmetlerin maliyetleri “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı”nda muhasebeleştirilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Özel bir hastanenin stoklarının, TMS-2 kapsamında incelendiği çalışmada, stoklar ile ilgili muhasebe kayıtları detaylandırılmış, mevcut uygulama ile TMS-2 arasındaki farklar belirlenmiştir.

VUK için hizmet üretim maliyetlerinin stoklanması mümkün olmadığından herhangi bir hesap kaydı bulunmamaktadır. Çalışma yapılan hastanede hizmetlerin, tamamlanmış olup olmadığına bakılmaksızın mali tablolara gelir olarak kaydedildiği

gözlemlenmiştir. TMS-2'ye göre hizmet faaliyetlerini yerine getiren işletmeler, hasılatlarını gelir olarak aktaramadığı durumlarda, stoklar hesabına aktarmalıdır. Bu bağlamda TMS-2, hizmet üretim maliyetlerinin stoklanması mümkün olacağını öngörmektedir. Hastanede tedavi süreci devam eden hastalara sunulan fakat hâsılatı gerçekleşmemiş hizmetlerin maliyetlerinin, “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı”nda takip edilmesi gerekmektedir. Tedavi süreci devam eden hastalara verilen hizmetten elde edilen hâsılatın mali tablolara yansıtılamayan kısmı “622 Satılan Hizmet Maliyetleri Hesabı” yerine bilançoda “Hizmetler Stoku” olarak yer almalıdır. Dönem sonunda “622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı”, “690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına” aktararak kapatılmalıdır. Daha sonraki dönemlerde söz konusu hastalara ilişkin tedavi ve bakım hizmeti tamamlanıp hâsılatın mali tablolara yansıtılması durumunda da ilgili stok hesabı “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı”ndan “622 Satılan Hizmet Maliyetleri Hesabı”na aktarılmalıdır.

Çalışmanın yürütüldüğü hastanede, satın alınan malzemeler için katlanılan vade farklarının doğrudan stok maliyetlerine eklendiği görülmektedir. Fakat TMS-2 Stoklar Standardı'na göre stokların alınışı ile ilgili olarak; özellikli varlıkların dışındaki mallar için faiz ve kur artışından kaynaklı giderlerin, satın alma maliyeti kapsamında değerlendirilmeyip dönem giderlerine aktarılması gerekmektedir. Bu nedenle faiz ve kur artışından kaynaklı giderlerin dönemsellik ilkesi gereğince “Ertelenmiş Giderler Hesabı”na kaydedilmesi gerekmektedir.

TMS-2 Stoklar Standardı hükümleri doğrultusunda, stoklar ile ilgili maliyet hesaplamaları yapılırken, “Gerçek Parti Maliyet Yöntemi”, “İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi” ve “Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi”nden herhangi birinin kullanılması gerekmektedir. Çalışma yapılan hastanede stokların değerlemesi, sürekli envanterde “İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi”ne göre yapılmıştır. Bu açıdan standartlar ile hastanenin uygulaması arasında farklılık gözlenmemiştir.

Hastanede, stoklar ile ilgili değer düşüklüğü VUK'un 264. ve 274. maddelerinde yer alan “Stoklar maliyet değeri ile değerlendirilir” hükmü esas alınarak uygulanmıştır. Fakat TMS-2'de stokların maliyeti hesaplanırken, maliyetlerin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi gerektiği hükmü yer almaktadır. Hastane, değerlendirme zamanında stoklar için net gerçekleşebilir değer hesaplamalı ve net gerçekleşebilir değer ile maliyet

değerini karşılaştırmalıdır. Bunun sonucunda stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinden düşükse, oluşmamış zarar muhasebeleştirilmeli ve stoklar net gerçekleşebilir değer üzerinden ilgili kalemlere yansıtılmalıdır. Net gerçekleşebilir değerin büyük olması durumunda ise gerçekleşmemiş kazanç muhasebeleştirilmemeli ve stoklar maliyet değerleri üzerinden ilgili kalemlere yansıtılmalıdır.

Çalışmanın yürütüldüğü hastanede Vergi Usul Kanunu kapsamında, değişken ve sabit giderlerin bütün olarak hizmetlerin maliyetine eklendiği “Tam Maliyet Yöntemi” kullanılmaktadır. TMS-2’ye göre ise değişken ve sabit olarak ayrılan giderlerden, değişken giderlerin tamamının; sabit giderlerin ise kapasite kullanım oranı belirlendikten sonra hizmetlerin maliyetine eklendiği, “Normal Maliyet Yöntemi” kullanılarak hesaplanması öngörülmüştür. Muhasebeleştirme sürecinde ortaya çıkacak dönemsel hizmet üretimi ve satış miktarları arasında, TMS-2’nin öngördüğü normal maliyet yöntemine göre hesaplanan kâr rakamı ile, VUK kapsamında tam maliyet yöntemine göre hesaplanan kâr rakamı farklı olacaktır. Yöntemlerin farklılaştırdığı kâr ve vergi rakamları TMS-2’ye göre ertelenmiş vergi şeklinde muhasebeleştirilmektedir. Bu bağlamda standartlar ile hastane işletmesinin uygulaması arasında farklılıklar görülmektedir.

Hastanenin muhasebe işlemleri için kullandığı “GenoTIP” programının stoklar modülünün kapsamlı olduğu ve her türlü olasılığı değerlendirmesi bakımından oldukça etkili stok yönetim programı olduğu gözlenmiştir. Hastanede yeterli sayıda ve büyüklükte, stok deposu ve ecza deposu bulunduğu ve depoların düzeni, takibi, stokların kaybolması, bozulması, israfı gibi durumlar için “GenoTIP” programı dışında yeterli personel bulundurularak önlemler alındığı tespit edilmiştir. Fakat stoklarla ilgili bütün kararların yönetim kurulu tarafından alınması, stok yönetimi ile ilgili çeşitli aksaklıkları kaçınılmaz hale getirmektedir. Bu yüzden, ortaya çıkması muhtemel aksaklıkları ortadan kaldıracak, stoklar için fayda-maliyet analizlerini yapacak ve stokların satın alınma sürecinden depolanmasına kadar tüm süreçlerin stratejik planlamasını yürütecek, doğrudan yönetim kuruluna bağlı stok yönetimi komitesinin kurulmasının faydalı olacağı düşünülmektedir. Böylelikle hastane işletmesi için hayati önem taşıyan stoklar için etkin ve kâr sağlayıcı kararların, kurulması önerilen komite tarafından daha sağlıklı ve hızlı bir biçimde alınacağı düşünülmektedir.

Hastanenin özellikle inceleme konusunu oluşturan stoklarıyla ilgilenen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirinin dışında; finans, muhasebe, satın alma departmanlarında çalışan ve stokların satın alınması ve kaydedilmesiyle doğrudan ilgili personellerin, Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmadığı tespit edilmiştir. Mevcut uygulama ile Türkiye Muhasebe Standartları'nın emrettiği hükümler arasındaki farklılıklar dikkate alındığında, gerekli eğitimlerin verilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.



KAYNAKÇA

- Ağırman, E. ve K. G. Kartal. (2019). *Sağlık İşletmelerinde Finansman ve Muhasebe Uygulamaları: Bir Vaka Analizi* (1. Baskı). İstanbul: Ekin Yayınevi.
- Akar, Ç. ve H. Özalp. (2012). *Sağlık Hizmetlerinde Yönetim*. Ankara: Songur Yayınevi.
- Akdoğan, N. ve O. Sevilengül. (2007). *Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitapevleri.

- Akman, Mustafa (2003). *Hastanelerde Lojistik Yönetim*. İstanbul: Nobel Tıp Kitapevleri.
- Aksoy, T. (2005). “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”. *Mali Çözüm Dergisi*, 2 (2), 182.
- Alfredson, K., Leo, K., Picker, R., Pacter, P., Radford, J., and Wise, V. (2005). *Applying International Accounting Standards*, Australia.
- Avcı, A. ve Ö. B. Avcı. (2016). “Vade Farkı, Kur Farkı ve Kredi Faizlerinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi”. *Mali Çözüm Dergisi*, 2 (20), 75-90.
- Ay Akça, Fatma (2012). *Sağlık Uygulamalarında Temel Kavramlar ve Beceriler*. İstanbul: Nobel Matbaacılık.
- Aytekin, S. (2009). “Tam Zamanında Stok Yönetimi (Just-In-Time) Felsefesinin Hastane İşletmelerine Uygulanabilirliği ve Bir Üniversite Hastanesi Örneği”. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (21), 102-115.
- Baskan, T. D. (2017). “Stoklar Hesap Grubunun Maliyet Hesaplamasında Tek Düzen Hesap Grubu ve Standartlar Açısından Değerlendirilmesi”. *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 3 (5), 1593-1605.
- Bilgin, D. (2013). *Kobi’lerde Modern Stok Yönetim Modellerinin Uygulanabilirliği: Karaman İlinde Bir Uygulama*. Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Karaman.
- Bowling, Ann. (2014). *Research Methods In Health: Investigating Health And Health Services*. Philadelphia: Open University Press Buckingham.
- Bozdemir, E. (2016). “Muhasebe Standartları Kapsamında Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bazı Öneriler”. *Mali Çözüm Dergisi*, 26 (133), 13-37.

- Bozkurt, İbrahim (2013). *Türkiye Muhasebe Standartları* (1. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Brown R. E. (2011) *The Nature of Hospital Costs*. (Akt. Sıla Yılmaz). Kayseri.
- Cachon, P.G. and Fisher, M. (2000). “Supply Chain Inventory Management and The Value of Shared Informat”. *Management Science Informs*, 46 (8), 1032–1048.
- Cemkut Badem, A. ve Yiğit Özbek (2013). “Tam Maliyet ile Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS-2 Stoklar Standardı ile VUK Açısından Karşılaştırması ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2 (6), 65-92.
- Christie, Nancy L., B. John and H. Sam. (2010). “International Financial Reporting Standards for Small and Medium -Sized Entities: An Update for the Commercial Loan Officer”. *Commercial Lending Review*, 25 (8), 28- 34.
- Civelek, M. ve A. Özkan. (2015). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (7. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Cowell, Donald. (1993). *The Marketing of Services*. Butterworth Heinemann, Lianacre House, Jordan Hill, Oxford.
- Çelik, Ercan. (2012). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’nın Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Adana.
- Çelik, M. (2016). “Emtia Maliyet Bedelinin Tespiti ve Değerlemesinde Önem Arz Eden Hususlar”. *Çözüm Dergisi*, 28 (4), 32.
- Çetin, Canan (2012). *Temel İşletmeciliğe Giriş*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Çokoy, B. (2013). *Üretim ve Stok Kontrol Politikalarının Belirlenmesi: Plastik Sektöründe Bir Uygulama*. Başkent Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Ankara.

- David H. Marshall, and Wayne W. Mcmanus. (2004). *Accounting: What The Numbers Mean* (4 th Edition). Irvin McGraw Hill.
- Demir, Şeref (2014). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları TMS/TFRS* (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Diane, White. (2008). Inventory Accounting Methods- An Overview of the Three Most Common Inventory Valuation Methods. *The Genuine Article Literally*, Web Sayfası: http://accounting.suite101.com/article.cfm/inventory_accounting_methods (Erişim Tarihi: Haziran 2018).
- Dinç, Engin ve O. Y. Atasel. (2016). “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (6), 267-283.
- Doğan, Ahmet (2012). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Muhasebe 2* (5. Baskı). Kayseri: Netform.
- Durmuş, Alkan. (2012). *Sağlık Kuruluşlarında Ameliyat Malzemeleri İçin Bir Sistem Önerisi*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. İzmir.
- Dyckman, T.R., E. Roland and C.J. D. Dukes. (2000). *Accounting* (5 th Edition). Irwin: McGraw Hill.
- Elidolu, S. (2010). *Stoklara İlişkin Kayıt ve Raporlama Sistemlerinin Ulusal Muhasebe Standardı (TMS-2) Çerçevesinde Uygulamaya Geçiş ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Değerlendirilmesi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Erdoğan, M. ve M. Baydemir. (2003). *TMS 13 Stoklar*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Erdoğan, Raşide. (2015). *Sağlık Kuruluşlarında Halkla İlişkiler: Hastane Tercihinde Halkla İlişkilerin Rolü Üzerine Bir Saha Araştırması*. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Konya.

- Ertugay, Emrah ve M. E. Karabayır. (2014). “Kronik-Finansal Raporlama Standartlarının Dünyası ve Bugünü”. *Ankara Üniversitesi. SBF Dergisi*, 65 (04), 195-198.
- Esmeray, A. (2006). *Hastanelerde Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye İlişkin Bir Uygulama*. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Kayseri.
- Fahri Negüs, A. (2008). *Çok Kademeli Stok Yönetimi ve Dağıtım Optimizasyonu*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Doktora Tezi. İstanbul.
- Giner, B. (2014). “Accounting for Emission Trading Schemes: A Still Open Debate”. *Social and Environmental Accountability Journal*, 34 (1), 45-51.
- Gökçen, Gürbüz (2007). *Genel Muhasebe*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Gökgöz, Ahmet (2018). *Sağlık İşletmeleri Muhasebesi: Hastane Muhasebesi* (1. Baskı). İstanbul: Ekin Yayınevi.
- Gupta, R., Gupta, K. K., Jain, B. R., and Garg, R. K. (2007). “ABC and VED Analysis In Medical Stores Inventory Control”. *Medical Journal Armed Forces India*, 63 (4), 325-327.
- Güney, S., Ş. Y. Yiğiter, M. Korkmaz, ve N. Ceylan. (2012). “Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta”. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5 (10), 110-128.
- Güngörmüş, A. H.ve E. Boyar. (2009). “Finansal Tablo ve Dipnotlarda Stoklarla İlgili Açıklanması Gereken Hususlar”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 42 (10), 194-202.
- Gürbüz, G., B. Ataman ve C. Çakıcı. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Hakan, Ahmet (2015). Değişen Özel Hastaneler Yönetmeliği’nin Değerlendirilmesi. Web

sayfası:http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/STRATEJIK_PLAN_18_10_sonweb.pdf (Erişim Tarihi:Eylül 2018).

Hines,T. M. (2007). “International Financial Reporting Standards: A Guide to sources for International Accounting Standards”. *Journal of Business & Finance Librarianship*, 12 (3), 3-26.

Işık, Mustafa ve F. Işık. (2016). “Hastane ve Tıbbi Tedarik Zinciri Süreçlerinde Yalın Uygulamalar”. *Global Business Research Congress (Gbrc)*, Mayıs 26-27, Istanbul, Turkey.

Karesioğlu, Fehmi (2015). *Finansal Muhasebe-Dönem Sonu İşlemleri-TMS/TFRS Uygulamalı* (2. Baskı). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Karesioğlu, Fehmi (2016). *Sağlık İşletmelerinde Finansal Muhasebe Uygulamaları* (1. Baskı). Konya: Atlas Akademi.

Kathleen E., Mckone-Sweet, P. Hamilton, and Susan B. Willis. (2004). “The Ailing Healthcare Supply Chain: A Prescription For Change”. *The Journal Of Supply Chain Management*, 41 (1), 1-14.

Kayar, Ömer. (2016). *Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Finansal Araçlar ve Muhasebeleştirilmesi*. Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Sivas.

Kazan, H. (2002). *Stok Kontrol Yöntemleri*. Aksaray.

Keskin, Z. (2007). *Hastane İşletmelerinde Stok Maliyeti ve Optimum Stok Bulundurma Açısından İncelenmesi*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Ankara.

Kısakürek, M. ve S. Elden. (2011). “Hastanelerde En Uygun Stok Kontrol Yönteminin Analitik Hiyerarşi Süreci ile Seçimi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Araştırma Hastanesinde Bir Uygulama”. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 12 (2), 215-223.

- Kızıl, A., M. M. Fidan, C. Kızıl ve A. Keskin. (2016). *TMS - TFRS, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları: Uygulamalar, Yorumlar, Muhasebeleştirme* (2. Baskı) İstanbul: DER Yayınları.
- Kocamaz, Hilal. (2012). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2 (2), 105-120.
- Kumkale, Ruknettin (2005). *Tek Düzen Hesap Planı: Enflasyon Muhasebesi Açıklamalı ve YTL’YE Uyumlu* (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kutlu, Hüseyin A. (2009). *Tekdüzen Genel Muhasebe* (1. Baskı). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Küçük, O. (2014). *Stok Yönetimi Amprik Bir Yaklaşım* (3. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Larrinagaa, C. (2014). “Carbon Accounting and Carbon Governance”. *Social And Environmental accountability Journal*, 34 (1), 1-5.
- Larson, R. K. and D.L. Street. (2011). “IFRS Teaching Resources: Available and Rapidly Growing”. *Accounting Education*, 20 (4), 317-338.
- Lawrence, R., D. W. Collins and W. B. Johnson. (2005). *Financl Reporting and Analysis* (3 th Edition). Prentice Hall-Pearson.
- Lazol, İbrahim (2008). *Maliyet Muhasebesi* (3. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Le Guyader, L. P. (2013). “Can Accountants Understand Derivatives?”. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 24 (6), 49-54.
- Liebler, J. G., Mc. Connell and C. R. (2008). *Management Principles For Health Professionals* (5 th Edition). United States of America: William J. Kane.
- Martinich, J.S. (2008). *Production and Operations Management: An Applied Modern Approach*. New Delhi Wiley India Pvt.

- Michalski, G. (2008). "Value-based inventory management". *Romanian Journal of Economic Forecasting*, 1, 82-90.
- Mia, A. H., and Qamruzzaman. (2016). "Inventory Valuation And Ias-2 Compliance İn Bangladeshi Manufacturing Industries". *The Cost and Management*, 44, (6), 5-12.
- Murray, Christopher JL, Frenk Julio, A. (2000). WHO Framework for Health System Performance Assessment, Evidence and Information for Policy World Health Organization. Web Site: <http://www.who.int/healthinfo/paper06.pdf> E.t.01.02.2011 (Date accessed: May 2018).
- Nandakumar, A., T.P. Ghosh, Kalpesh J.Mehta and Yass A. Alkafajı (2010). *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards*. John Wiley & Sons, Inc.: New Jersey.
- Ocheni, S. (2015). "Perceived Challenges of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption in Nigeria". *Indian Journal of Commerce and Management Studies*, 6 (1), 7-16.
- Orhaner, E., E.B. Biçer ve Ebrar İlman. (2016). "TMS-2'ye Göre Sağlık İşletmelerinde Stokların Değerlendirilmesi (Özel Hastane Örneği)". *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3 (7), 87-106.
- Örten, R., H. Kaval ve A. Karapınar. (2018). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS – TFRS) Uygulama ve Yorumları* (9. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özcan, A. Y. (2013). *Sağlık Kurumları Yönetiminde Sayısal Yöntemler*. Ankara: Desen Ofset.
- Özdemir, Mahmut (2009). Türkiye'de Hastaneler İçin Yeni Organizasyon Modeli İhtiyacı. Web Sayfası: <http://www.mahmutozdemir.com/t%C3%9Crk%C4%B0ye'dehastaneler-%> (Erişim Tarihi: Haziran 2018).

- Özerhan Akbulut, Y. ve S. Yanık. (2012). *IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS*. Ankara: Türmob Yayınları.
- Özerhan, Y. (2016). “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağıdaki Ölçümleme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme”. *World of Accounting Science*, 18 (5), 307 – 336.
- Özgülbaş, N ve M. Tercan. (2014). *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi* (2. Baskı). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Özkan, Azzem. (1998). *Hastane Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi*. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Kayseri.
- Pakistan, C. A. (2015). *Financial Accounting and Reporting 1*. United Kingdom: Emile Woolf International.
- Reddy, V. Venkat. (2008). “Managing a Modern Hospital: Hospital Materials Management”. *Edited by A.V. Srinivasan, Sage Publications inc.* California, USA. 5 (6), 24-29.
- Robert, A. B. (2003). Contemporary Mathematics for Business and Consumers. Web Sayfası: http://www.swlearning.com/bmath/brechner/cont_math_3e/student_powerpoint/ch16.ppt (Erişim Tarihi: Temmuz 2018).
- Roy, R. Nath, Manna, Saikat and S. G. Narayan. (2010). “Applying Management Techniques For Effective Management of Medical Store of A Public Sector Undertaking Hospital”. *Indian j. Prev. Soc. Med*, 41 (1), 2.
- Sağlam, N. ve N. Azgın. (2016). “Türk Ticaret Kanunu ve Son Yasal Düzenlemelerin Finansal Raporlama ve Denetime Etkisi”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21 (5), S. 1515-1526.
- Savcı, Mustafa (2008). *Maliyet Muhasebesine Giriş* (9. Baskı). Rize: Murathan Yayınevi.

- Simone, Lisa de. (2016). “Does a Common Set of Accounting Standards Affect Tax-Motivated Income Shifting for Multinational Firms?”. *Journal of Accounting and Economics*, 61 (1), 145-165.
- Soytürk, Mehmet. (2012). “Türkiye’nin Avrupa Birliği Uyum Süreci ve Avrupa Birliği’nde Türkiye Tartışmaları”. *İstanbul: History Studies*, 8, 1-17.
- Stowoly H., Lebas M. J. and Y. Ding (2013). *Financial Accounting and Reporting: A Global Perspective*. İngiltere: Cengage Learning.
- Suciu Gheorghe and Barsan-Pipu Nicolae (2016). “Accounting Treatments Used In Stocks Valuation”. *Annals Economy Series Constantin Brancusi University Faculty of Economics*, 4, 230-235.
- Şensoy, Hatice Belgin. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara.
- Taşpınar, G. (2018), “Basel Kriterleri ve Türk Bankacılık Sistemine Etkileri”, Dünya Gazetesi.
- Tengilimoğlu, D, O. Işık ve M. Akbolat. (2015). *Sağlık İşletmeleri Yönetimi* (7. Baskı). Ankara: Nobel Kitabevi.
- Timothy, Lwiki and P. B. (2013). “The Impact of Inventory Management Practices on Financial Performance of Sugar Manufacturing Firms in Kenya”. *International Journal of Business, Humanities and Technology*, 3 (5), 75-85.
- Tuğrul, A. P. (2011). *Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Farklılıkların Muhasebe Açısından İncelenmesi*. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Afyon.
- Türkmen, Muharrem (2011). *Genel Muhasebe* (1. Baskı). İzmir: İlya İzmir Yayınevi.

Uzun, Kübra. (2015). *Stokların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi. Karşılaştırmalı İncelenmesi*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.

Üzeltürk, S. T. (2012). *Anayasa Hukuku Açısından Sağlık Hakkı*. İstanbul: Legal.

WEB_1. (2019). IFAC. <http://www.ifac.org/about-ifac> (28.09.2018).

WEB_10. (2011). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Resmî Gazete, 27846, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm> (20.09.2018).

WEB_11. (2019). Dünya Sağlık Örgütü Anayasası. <https://www.who.int/en> (20.09.2018).

WEB_12. (1961). Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirilmesi Hakkında Kanun. <https://www.saglik.gov.tr/TR,10388/sayisi224--rg-tarihi12011961--rg-sayisi10705-saglik-hizmetlerinin-sosyallestirilmesi-hakkinda-kanun.html> (09.08.2018).

WEB_13. (2008). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği <http://www.gelirler.gov.tr/muhasebe-sistemi-uygulama-genel-tebligleri> (12.09.2018).

WEB_14. (2008). İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi: Unicef <https://www.unicef.org/turkey/udhr/gi17.html> (20.09.2018).

WEB_15. (1961). TC. Anayasası. Türk Anayasa Hukuku Sitesi web sayfası, <http://www.anayasa.gen.tr/1961ay.htm> Erişim (20.09.2018).

WEB_16. (2018). TURMOB, <https://www.turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda> Erişim (30.09.2018).

WEB_2. (2017). KGK. TMS/TFRS 2017 Seti. <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS2.pdf> (20.09.2018).

- WEB_3. (2011). KHK. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/201111102-5.htm> (17.09.2018).
- WEB_4. (2019). IASB Deloitte IAS Plus. <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb> (04.09.2018).
- WEB_5. (2018). Denetim Akademisi. <http://denetimakademisi.com/> (10.06.2018).
- WEB_6. (2017). IASC. <https://iasc.info/iasc/history> (20.09.2018).
- WEB_7. (1992). Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirilmesi Hakkında Kanun. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.224.pdf> (20.09.2018).
- WEB_8. (1982). Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/05/20050505-12.htm> (20.09.2018).
- WEB_9. (1961). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Resmî Gazete, 10703, <http://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> (20.09.2018).
- Weygant, J. Kimmel and P. Keosa. (2008). “Managerial Accounting International Student”. *John Wiley&Sons*, 43 (2), 41-45.
- Wong P. (2004). “Challenges and Successes in Implementing International: Standards Achieving Convergence to IFRS and IAS”. *International Federation of Accountants*, 10, 46.
- Yalnız, S. (2011). *Halka Açık Konaklama İşletmelerinin Finansal Tablolarının TMS-2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Finansal Tablo Önerisi*. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Erzurum.
- Yarar, O. ve Ö. İnce. (2017). *Sağlık Kurumlarında Hasta Hizmetleri*. Ankara: Güneş Tıp Kitapevleri.
- Yaraşlı, Genç Osman (2015). Stratejik Plan 2016-2020, Web sayfası: http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/STRATEJIK_PLAN_18_10_sonweb.pdf (Erişim Tarihi: Temmuz 2018).
- Yeşilyurt, Ö., Sulak, H., ve M. Bayhan. (2015). “Sağlık Sektöründe Stok Kontrol Faaliyetlerinin ABC ve VED Analizleriyle Değerlendirilmesi: Isparta Devlet

Hastanesi Örneği”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20 (1), 365-376.

Yıldırım Kaptanoğlu, A. (2013). *Sağlık İşletmelerinde Maliyet, Depo, Stok ve Envanter Yönetimi*. İstanbul: Beşir Kitabevi.

Yıldız, Gülsevil (2009). *Genel Muhasebe II* (1. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Yıldız, Yasemin. (2008). *Yataklı Sağlık Kuruluşlarında Yönetimsel Sorunların İncelenmesi Edirne İlinde Örnek Bir Uygulama*. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Edirne.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı, Soyadı : Ümit Nusret SALMAN
 Uyruğu : Türkiye (T.C.)
 Doğum Tarihi ve Yeri : 01 Ocak 1991, ELAZIĞ
 Medeni Durumu : Bekar
 Tel :
 Yazışma Adresi : Ataşehir Mahallesi, Hükümdar Sokak, Taşkent Sitesi, B Blok Kat:2 Daire No:6 Merkez / ELAZIĞ

EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Tarihi
Lise	: Hıdır Sever Anadolu Lisesi	2009
Lisans	: Erciyes Üniversitesi, İşletme	2016
Ön Lisans	: Atatürk Üniversitesi, Adalet	2019
Yüksek Lisans	: Kayseri Üniversitesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi	-

YABANCI DİL

İngilizce