



VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN STOKLARIN DEĞERLEMESİ

İlhan TAŞPINAR^(*)

1 - GİRİŞ

Bilançonun aktif kalemlerinden olan stoklar; işletmelerin üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanmak üzere edindikleri ilk madde ve malzemeler ile yarı mamuller, üretim süreci tamamlanmış mamuller, işletmelerin doğrudan satmak üzere edinmiş oldukları emtia ve artık, hurda, döküntü gibi üretim sürecinde ortaya çıkmış varlıklardan oluşmaktadır.

Stoklar; hizmet işletmeleri bir tarafa bırakılırsa, ticaret ve üretim işletmeleri için devir hızının yüksek olan ve rakamsal olarak diğer kalemlere nazaran büyüklüğü nedeni ile bilançonun en önemli kalemlerindedir. Bu nedenle stokların gerçek değerinin tespiti önem taşımakta, bu hususta yapılacak küçük hatalar bilançoda çok daha büyük farklılıklara neden olacak ve karlılığı

önemli ölçüde etkileyecektir.

“Değerleme, belirli bir iktisadi kıymetin belirli bir zamandaki kıymetinin belli bir para cinsinden ifade edilmesidir.”¹ Bu bağlamda; stokların değerlendirilmesi, bilançodaki önemi de göz önünde bulundurulduğunda büyük önem arz etmekte olduğundan gerek ticaret hukuku mevzuatı, gerek SPK mevzuatı ve gerekse vergi mevzuatında önemle üzerinde durulmuş ve çerçevesi çizilmeye çalışılmıştır. Yazımızda; stokların değerlendirilmesini vergi mevzuatı açısından ele alacak olduğumuzdan konu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na paralel olarak işlenecektir.

2- STOKLARIN DEĞERLEMESİ

Vergi Usul Kanunu’nun 258. maddesinde değerlendirilmenin tanımı “vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir” şeklinde yapılmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere; Kanun’un konuya bakış açısı, vergi matrahının doğru, yani gerçek durumu yansı-

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ KÜÇÜK Sema, Baş Hesap Uzmanı, Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları, Ocak 2008, s.16

tacak şekilde hesaplanması noktasındandır. Kanun, değerlendirme işleminin subjektif etkilerden uzak ve olması gerektiği gibi yapılması için emredici hükümlerle konuyu düzenlemiştir. Bu bağlamda her bir iktisadi kıymet için değerlendirme esaslarını ayrı ayrı belirlemiş ve ticari hayatın işleyişini de göz önünde bulundurarak mükelleflere durumlarına uygun seçimlik haklar tanımıştır.

Stok hesapları, daha önce de belirttiğimiz üzere üretim ve ticaret işletmeleri için bilançonun önemli değerdeki kalemleridir. Öyle ki; dönem karının hesaplanması, faaliyet giderleri düşülmediğinde esasen satışlardan elde edilen hasılat ile satışların maliyeti arasındaki olumlu farktır. Stok hesaplarına konu olan unsurlar esasen parasal olmadıklarından aktifleştirilmeleri için parasal olarak ifade edilmeleri gerekmektedir ki değerlendirme bu noktada başlamaktadır. İşletme için gerçek değerinden daha fazla veya daha düşük değeri ile aktifleştirilen stok, satışların maliyetini doğrudan etkileyecek ve dönem karını azaltıcı veya artırıcı etkiler yaratacaktır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu 274. maddesinde stokların olağan şartlarda maliyet bedelleri ile değerlendirileceğini hüküm altına almış ve stokların değerlemesinin sınırlarını belirlemiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerinde konu; alınan malların değerlemesi, işletmede imal edilen malların değerlendirilmesi, zirai mahsuller ile hayvanların değerlendirilmesi ve dönem sonunda mevcut olan stokların değerlendirilmesi açısından ele alınmıştır. Yazımızda stokların değerlendirilmesi Vergi Usul Kanun'a paralel olarak izah edilmeye çalışılmıştır.

2.1- Alınan Stokların Değerlemesi

İşletmelerin doğrudan satmak için satın aldıkları

ve hizmet yada mamul üretiminde kullanmak üzere satın aldıkları stoklar maliyet bedelleri ile değerlendirilecektir. Maliyet bedelinin ise ne olduğu Kanun'un 262. maddesinde "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır. Bu durumda; maliyet bedeline nelerin dahil edileceği önem kazanmaktadır.

2.1.1- Satın Alınan Stoklarda Maliyet Bedeline Dâhil Olan Unsurlar

Emtianın satın alınması sürecinde; emtianın bedeli ve işletmede stoklarda kullanılmaya hazır oluncaya kadar emtianın alınması için yapılan harcamalar maliyet bedeline eklenmelidir. Bu kapsamda; maliyet bedelinin tespitinde ele alınacak ilk unsur malın satın alma bedelidir. Malın istenilen yere getirilmesine kadar yapılan bütün taşıma, yükleme ve hamaliye gibi bedeller ile varsa sigorta bedelleri de kuşkusuz maliyet bedeline eklenmelidir. Şayet emtianın temini için kredi kullanılmış ise söz konusu faiz giderleri de maliyet bedeline eklenmelidir. "Yalnız, genel işletme amaçları için alınıp kullanılan kredilerden doğan faiz giderlerinin stok maliyetleri ile ilişkilendirilmeyip doğrudan doğruya sonuç hesaplarına atılması gerekir."² Ayrıca malın alımı sırasında ödenen komisyon ve tellaliye gibi giderlerinde maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir. Ancak emtianın alımına ilişkin seyahat, konaklama, fuar katılım bedelleri gibi harcamaların maliyet bedeline eklenmeyip eğer Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesindeki şartları taşıyorsa doğrudan gider yazılması aksi halde kanunen ka-

² ÖZTÜRK Bünyamin, Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Kasım 2006, s.172

bul edilemeyen gider olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Vadeli alımlarda emtianın peşin bedelinin üzerinde ödemeler gerçekleşmektedir. Vade farkları da maliyet bedeline eklenmez. "Ancak maliyete ekleme malın satışına kadar yapılır. Mal satıldıktan sonra doğan vade farkları eklenecek oldukları maliyet sonuç hesaplarına aktarılmış olacağı için maliyete eklenmeden doğrudan gider yazılır."³

Alımların yurtdışından yapılması durumunda da bunlara ek olarak, malın temini için yapılan diğer giderler ile gümrük vergileri, akreditif giderleri, damga vergisi ile ödenen harçlar ve malın işletme stoklarına girmesine kadar gerçekleşen kur farklarının da maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir.

2.1.2- Maliyet Bedelinin Tespit Edilmesi

Her ne kadar maliyet bedeline eklenecek unsurları bu şekilde saysak da ticari hayatın içinde bu unsurları emtia ile bire bir ilişkilendirmek mümkün bulunmamaktadır. Mal çeşidinin az olduğu işletmelerde gerçek maliyetleri tespit etmek kolay olsa da çok fazla mal çeşidi olan işletmelerde farklı zamanlarda stoklara girmiş aynı cins malın her birinin ayrı ayrı maliyet bedelinin tespit edilmesi söz konusu değildir. Bu nedenle çeşitli değerlendirme yöntemleri geliştirilmiş ve stokların maliyet bedelleri bu yöntemlerle tespit edilmeye çalışılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun kullanılmasına izin verdiği söz konusu yöntemler maliyet muhasebesinin detaylarına girilmeden aşağıda kısaca açıklanmıştır.

• İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FİFO)

Bu yöntemde satılan malın, işletme stoklarına

ilk giren mal olduğu kabul edilmekte ve satılan malın maliyeti bu suretle hesaplanmaktadır. Eğer satılan mal miktarını ilk parti mal karşılamıyorsa eksik kalan miktarın sonraki partilerden giriş sırasına göre hesaplanması söz konusu olacaktır. Ayrıca dönem sonunda stoklarda bulunan emtianın değerlendirilmesinde de son giren partiden geriye doğru gidilerek maliyet bedeli tespit edilecektir. Ticari hayatın gerçekleri göz önüne alınırsa gerçek parti maliyetinin tespit edilemediği durumlarda bu yöntemin kullanılması gerçekçi sonuçlar verecektir.

• Ortalama Maliyet Yöntemi

Ortalama maliyet yöntemi stoklarda mevcut olan emtianın bütün alışlardan olabileceği varsayımına dayanır. Genellikle stoklarda bulunan emtianın birbirinden ayırt edilmesinin zor olduğu akaryakıt, tahıl gibi ürünlerin maliyetinin tespit edilmesinde kullanılır. Söz konusu yöntemin Basit Ortalama Maliyet, Basit Ağırlıklı Ortalama Maliyet ve Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet olmak üzere üç farklı türü mevcuttur.

Basit Ortalama Maliyet yöntemin, stoklara farklı tarihlerde giren emtianın maliyet bedelleri toplamının parti sayısına bölünmesi suretiyle ortalamasının alınmasından ibarettir. Özellikle enflasyonist dönemlerde doğru sonuçlar vermediğinden TMS:2 Stoklar standardının 23. maddesinde ortalama maliyet yöntemlerinden sadece ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinin kullanılmasına izin verilmiştir.

Basit Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemin ise dönem başı stoklarda bulunan emtianın maliyet bedeli ile dönem içinde farklı tarihlerde alınmış olan emtianın toplam maliyet bedelleri toplamı

³ YILMAZ Kazım, E.Baş Hesap Uzmanı YMM, Değerleme, Kasım 2000, s. 105

nın, bunların miktar toplamlarına bölünmesi suretiyle hesaplanmasıdır. Böylelikle basit ortalama maliyet yönteminde göz ardı edilen partilerin ağırlıkları dikkate alınarak daha gerçekçi sonuçlar elde edilecektir.

Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi ise sürekli envanter yöntemi kullanan işletmelerde, basit ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılarak her yeni parti emtia alışlarında ortalama maliyetin yeniden hesaplanması esasına dayanır. "Bu değerlendirme yöntemi kısa vadede fiyat hareketlerinin stok değeri üzerindeki etkisini hafifletmek veya en aza indirmek eğilimindedir. Her yeni alış, mevcut ortalama maliyetten farklı bir bedelle yapıldığı takdirde, hesaplanacak yeni ortalama maliyet, fiyat hareketleri yönünde değişir."⁴

2.2- İmal Edilen Emtianın Değerlemesi

Üretim; belirli girdileri kullanarak birbirleri ile etkileşimli işlemler (process) neticesinde işletme bünyesinde çıktı olarak mamul veya yarı mamul elde edilmesi sürecidir. Üretim süreci neticesinde hasıl olan çıktının işletme için maliyetinin tespit edilmesi de önem arz etmektedir.

İmal edilen emtianın değerlemesine ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

"İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen

hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)

5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler."

2.2.1- İmal Edilen Emtiada Maliyet Bedeline Dahil Olan Unsurlar

Kanun, üretim süreci neticesinde ortaya çıkan emtianın maliyet bedelinin tespitinde, maliyet bedeline dahil edilmesi gereken unsurları sıralamış ve bu unsurları dahil etmek şartıyla tespit yönteminin mükelleflerin inisiyatifine bırakmıştır. Burada Kanun'un amacı, mükelleflerin imalata ilişkin bir kısım harcamanın maliyet bedeline eklenmeyerek doğrudan gider yazılması suretiyle vergi matrahının değiştirilmesinin önüne geçmektir. Bu nedenle Kanun, madde metninde yer alan unsurlardan, mükelleflere maliyete eklenmesinde inisiyatif bırakılmayan unsurların mutlak maliyet bedeline eklenmesini emretmektedir. 275.maddede bahsi geçen unsurlar aşağıda açıklanmıştır.

• Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli

Madde metninde yer alan mamul teriminin, üretim süreci neticesinde ortaya çıkan çıktı olarak düşünülmesi gerekmektedir. Çıktının, mamul veya başka bir üretim sürecinin girdisi olarak kullanılacak yarı mamul olması durumu değiştiremeyecektir.

İmal edilen emtia için üretim sürecinde girdi olarak kullanılan bütün ilk madde ve hammadde nin maliyet bedeline eklenmesi tabiidir. Söz ko-

⁴ YILMAZ Kazım, E.Baş Hesap Uzmanı YMM, a.g.e. s.196

nusu girdilerin işletmede üretilmiş olmaları ile dışarıdan temin edilmeleri durumu değiştirmemektedir. İşletmede üretilenler 275. madde kapsamında maliyet bedelleri ile değerlendirilerek, dışarıdan temin edilenler ise 262 ve 274. maddeler uyarınca yine maliyet bedelleri ile değerlendirilerek imal edilen emtianın maliyet bedeline dahil edilirler.

- **Mamule isabet eden işçilik**

Üretim süreci içerisinde, mamulün üretimi için yapılan doğrudan ve dolaylı bütün işçilik giderlerinin maliyet bedeline eklenmesi zorunludur. İşletmede üretim bölümünde çalışan işçiler için yapılan ücret ödemeleri ile prim, fazla mesai ücreti, çocuk yardımı vb. bütün ek ödemelerden mamule düşen tutar hesaplanarak maliyet bedeline eklenecektir. Dolaylı işçilik gideri olarak tanımladığımız işletmenin sadece üretim bölümünde çalışmayıp ancak üretim sürecine bir şekilde dahil olan işçiliklerin de yine üretime düşen payı maliyet bedeline dahil edilecektir.

- **Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse**

İşletmedeki üretim bölümünün işlerliği için yapılacak olan mamule has olmayan genel nitelikli bütün harcamaların da mamule düşen kısmının hesaplanarak maliyet bedeline eklenmesi zorunludur. Üretimde kullanılan makine ve teçhizatın bakım, onarım giderleri ile bunlar için hesaplanan amortismanlar, üretimin gerçekleştirildiği binanın ısınma, aydınlatma vb. giderleri ile üretime ilişkin fire ve zayıf vb. giderler genel üretim giderleri olarak sayılabilirler.

- **Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse**

Genel yönetim giderleri, "işletmenin genel üretim fonksiyonu ile ilgili olarak yapılan ve üretime ya da satılan mal maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan giderler..."⁵ olarak tanımlanabilir. Bu tür giderler işletmenin üretim bölümünün dışında kalan ve işletmenin sevk ve idaresi için yapılan genel nitelikteki ısınma, aydınlatma, temizlik harcamaları, büro harcamaları, işin organizasyonu için yapılan harcamalar, güvenlik harcamaları gibi harcamalardır. Vergi Usul Kanunu, bu tür harcamaların imal edilen emtianın maliyetine eklenmesi veya doğrudan gider yazmak suretiyle sonuç hesaplarına aktarılması konusunda mükelleflere seçimlik hak vermiştir. Farklı hesap dönemlerinde farklı uygulamaların yapılmayacağına dair de herhangi bir hüküm mevcut değildir, ancak tutarlılık ilkesi gereği uygulamanın izleyen dönemlerde de devam ettirilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Eğer işletmeler, genel idare giderlerinden imal edilen emtiaya pay vereceklerse durumlarına uygun dağıtım anahtarı kullanarak her bir mamule düşen payı hesap edecek ve maliyet bedellerine ekleyeceklerdir.

- **Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli**

Kanun, zorunlu olarak ambalajlanması gereken mamullere ilişkin ambalaj malzemesi için yapılan harcamaların da mamulün maliyet bedeline eklenmesini kabul etmiştir. "Esasen günümüzde ambalajsız mamulün tüketiciye sunulması usulü kalmamıştır; hatta pazarlamanın bir tekniği olarak tüm ürünler özel ambalajları içinde tüketiciye sunulmaktadır. Bu itibarla, ürünlerin

⁵ SEVİLENGÜL Orhan, Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara 2007, s.706

bir unsuru haline gelen ambalajların giderlerinin ürün maliyetleri içinde yer alması doğaldır.”⁶

2.2.2- Üretim Sürecinde Ortaya Çıkan Fire ve Zayıflar

Üretim süreci içerisinde, girdi olarak kullanılan ilk madde ve malzemelerin nihai olarak mamule yansımayan kayıp kısmı fire olarak kabul edilmektedir. Söz konusu kayıp, kullanılan girdilerin özelliği gereği işletme stoklarında bulunmaları esnasında buharlaşma, çürüme vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelmesi biçiminde olabileceği gibi imalat sırasında ürünün işlenmesi neticesinde ortaya çıkan talaş, döküntü, kırıntı gibi biçimlerde de olabilmektedir. Üretim süreci içerisinde bu tip kayıpların olması doğaldır ve normal fire olarak kabul edilmektedir. İlk madde ve malzemelerin buharlaşma gibi nedenlerle doğal yapısı gereği kaybolmasında yapılması gereken herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Bu gibi durumlarda fire nedeni ile gerçekleşen kayıp malul maliyetine kendiliğinden yansımaktadır. Ancak üretim sürecinde ortaya çıkan ve belirli bir ekonomik değeri haiz döküntü, talaş gibi artık malzemelerin Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesi uyarınca emsal bedelleri ile değerlendirilerek fire verilen ilk madde ve malzeme tutarından düşülüp kalan tutarın imal edilen emtianın maliyet bedeline eklenmesi doğru olacaktır. Uygulamada normal fire oranlarını belirleme yetkisi ve görevi 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu'nun 12/b maddesi gereğince Odalar'a aittir. Odalarca kendiliğinden yayınlanmış veya işletmelerin talebi üzerine bildirilmiş normal fire oranları veya daha düşük bir oranda gerçekleşen firelerin maliyet

bedeline eklenmesinde herhangi bir sakınca yoktur. Söz konusu oranların üzerinde bir oranda firenin ortaya çıkması durumunda; eğer fazladan meydana gelen firenin gereği açıklanabiliyor ve belgelendirilebiliyorsa takdir komisyonuna başvurulurak gider olarak yazılabilmesi mümkündür, ancak aksi halde maliyet bedeline eklenmeyecek kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul etmek gerekecektir.

2.3- Zirai Mahsuller İle Hayvanların Değerlemesi

Zirai mahsullerin değerlendirilmesi Vergi Usul Kanunu'nun 276. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede zirai mahsullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir. Yine aynı maddede zirai mahsullerin maliyet bedelinin tespitinde, 275. maddede yer verilen imal edilen emtiada maliyet bedelinin ihtiva edeceği unsurların dikkate alınacağı belirtilmiştir. Madde metninde yer alan zirai mahsulün işletmede istihsal edilen mahsul olduğu açıktır. Üretilmeyip de satın alınan zirai mahsulün ise 274. madde kapsamında yine maliyet değeri ile değerlendirileceği tabiidir.

Hayvanların değerlendirilmesi ise Kanun'un 277. maddede düzenlenmiş olup zirai işletmelere dahil hayvanların maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus işletmenin zirai işletme olması durumunda hayvanların maliyet bedeli ile değerlendirileceğidir. Şayet işletme zirai işletme değilse hayvanların, izlendiği hesabın tabii olduğu değerlendirme ölçüsüne göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Yine aynı madde uyarınca maliyet bedelinin tespit edilememesi durumunda hayvanların emsal bedeli ile değerlendirileceği, emsal bedelinin ise işletmenin

⁶ ÖZTÜRK Bünyamin, a.g.e. s.188

bulunduğu mahal için zirai kazanç komisyonunca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedeli olacağı hükme bağlanmıştır.

2.4- Stokların Dönem Sonu Değerlemesi

İşletmeler, dönem sonu itibariyle bilanço, gelir tablosu ve ilgili diğer tabloları hazırlamak durumundadırlar. Bilanço ve diğer tabloların hazırlanabilmesi için öncelikli olarak muhasebe kayıtları üzerinden genel geçici mizan hazırlanır. Daha sonra envanter işlemleri gerçekleştirilerek bilançoya esas verileri taşıyan kesin mizan düzenlenir. Dolayısıyla envanter işlemleri dönem karının belirlenmesinde ve vergi matrahının tespitinde önem arz etmektedir. İşletmelerin aktifinde önemli değere sahip stokların da gerek miktarının ve gerekse değerlendirme ile bedelinin tespiti, ticari karın ve dolayısıyla vergi matrahının belirlenmesi açısından önemlidir. Dönem sonunda stok miktarının gerçekten daha az ya da çok tespit edilmesi veya miktarın doğru tespit edilmesi ile birlikte değerlemede hata yapılması vergi matrahını doğrudan etkileyecektir.

2.4.1- Envanter İşlemleri

Vergi Usul Kanunu'nun 186. maddesinde envanter çıkarmak "bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir" şeklinde tanımlanmıştır. Bu anlamda ilk önce işletmenin elinde bulunan varlıklarını ölçmek, tartmak, saymak gibi uygun usulle miktar itibariyle belirlemesi, daha sonra da miktarı belli olan varlığı değerlendirme esaslarına göre değerlemesi; yani parasal olarak ifade etmesi gerekmektedir.

Bu bağlamda işletmenin aktifinde yer alan stokların dönem sonunda uygun yöntemle miktarı tespit edilir. Bu işlem muhasebe dışı envanter olarak adlandırılmaktadır. Daha sonra tespit edilen miktarlar muhasebe kayıtları ile karşılaştırılır ve kaydi durum fiili duruma uygun hale getirilir ki bu durum; muhasebe içi envanter işlemleri olarak adlandırılır.

Fiili envanter neticesinde kayıtlarda yer alan stokların çeşitli sebeplerle eksik çıkması durumunda; eğer eksikliğin nedeni biliniyorsa buna ilişkin düzeltme kaydı ile, bilinmiyorsa sayım ve tesellüm noksanları hesabının borcuna karşılık ilgili stok hesabı alacaklandırılmak suretiyle eşitlik sağlanır. Kayıtlara nazaran fiilen daha fazla emtianın bulunduğu tespitinde ise yine durumun nedeni biliniyorsa buna ilişkin düzeltme kaydı ile bilinmiyorsa ilgili stok hesabının borcuna karşılık sayım ve tesellüm fazlaları hesabı kullanılarak eşitlik sağlanır.

2.4.2- Kaybolan veya Çalınan Malların Durumu

"Kaybolan mallar sermayede meydana gelen azalma olarak değerlendirilerek, maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilir. Ancak, kaybolma olayının polis raporu ve benzeri belgelerle kanıtlanamaması durumunda bu işlem yapılamaz. Bu gibi durumlarda kaybolan mallar işletmeden çekiş olarak değerlendirilir."⁷ Her ne şekilde olursa olsun kaybolan veya çalınan malların maliyetinin dönem sonunda stokların değerlendirilmesinde maliyet bedeline eklenmesi veya gider yazılmak suretiyle vergi matrahını etkilemesi mümkün değildir.

⁷ YILMAZ Kazım, a.g.e. s.120

2.4.3- İşletmeden Çekilen Malların Durumu

İşletmenin fonksiyonu haricinde her ne amaçla olursa olsun işletme sahiplerince faaliyet konusu emtianın işletmeden çekilmesi veya çalınan mallarda olduğu gibi işletmeden çekilmiş sayılması durumlarında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/1. maddesi gereğince söz konusu emtianın, emsal bedeli ile değerlendirilerek satış hasılatına eklenmesi gerekmektedir.

Emsal bedeli ve emsal bedelinin tespiti usulleri, Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre; emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya hut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Yine aynı maddede emsal bedelin tespiti usulleri sırası ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esas ve takdir esas olarak belirlenmiştir.

Ortalama fiyat esasında; emsal bedeli tespit edilmeye çalışılan maldan, değerlemenin yapılacağı ay dahil olma üzere önceki üç ayda, değerlemeye konu mal miktarının en az %25'i kadar bir miktarın bir ay içinde satılmış olması gerekmektedir. Bu şartın sağlandığı durumlarda mükellefler o aydaki satışların miktar ve tutarı üzerinden ortalama satış fiyatı hesaplar ve hesaplanan tutar ile mal miktarını çarparak emsal bedeli belirlerler. Bahsi geçen üç ayda, yapılan satışların toplanması mümkün bulunmamaktadır. Yani değerlemeye konu mal miktarının en az %25'i miktarındaki malın bir ay içinde satılmış olması gerekmektedir. "Bunun nedeni ise, emsal bedeli belli edilecek önemli miktardaki bir mal bedelinin, küçük bir parti halindeki satış miktarı bedeline istinat ettirilmemesidir." ⁸ Söz konusu

şartın sağlanamaması durumunda ortalama fiyat esası ile emsal bedeli tespit edemeyecektir. Bu durumda; eğer mükellef, emtianın maliyet bedelini tespit edilebiliyorsa bu bedele toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ekleyerek emsal bedelini kendisi belirleyebilir. Ancak emtianın maliyet bedeli de tespit edilemiyorsa mükellefler takdir komisyonuna başvurarak emsal bedelinin tespit edilmesini komisyondan talep ederler.

2.4.4- Dönem Sonunda Piyasa Fiyatı ve Değeri Düşen Malların Durumu

Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesinde; değerlendirme gününde emtianın o zamanki satış fiyatının, maliyet bedelinin %10 ve daha fazla düzeyde aşağısında oluşması durumunda, değerlemenin maliyet bedeli yerine 267. maddede yer alan ortalama fiyat esası veya takdir esasına göre hesaplanacak emsal bedeli ile yapılabileceği düzenlenmiştir. Maddenin devamında söz konusu düzenlemenin 275. maddede düzenlenen imal edilen malları da kapsayacağı hüküm altına alınmıştır. Kanun'un amacı her halde daha fazla vergi geliri sağlamak olmayıp gerçek vergi matrahının beyan edilmesini sağlamaktır. Söz konusu düzenleme de bu doğrultuda yapılmış bir düzenlemedir. Burada dikkat edilmesi gereken iki husus bulunmaktadır. Birincisi emsal bedeli ile değerlendirme yapabilmek için öncelikle malın piyasa fiyatının usulünce tespit edilmiş maliyet bedeline nazaran en az %10 daha düşük bir seviyede oluşması, ikincisi ise böyle bir durumda değerlemenin piyasa fiyatı ile değil emsal bedeli ile yapılacağı hususudur. Emsal bedelinin piyasa fiyatının altında veya üstünde olmasının ise bir önemi bulunmamaktadır.

⁸ ÖZMEN Mehmet Akif, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, Ankara 2009, s.1013

Kanun'un 278. maddesinde ise kıymeti düşen malların değerlendirilmesine ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Maddede "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir." hükmü ile değeri düşen emtianın maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirilmesinin yapılmasına cevaz verilmiştir.

" Kanun metninde yer alan 'önemli bir azalış' ifadesi iktisadi kıymetlerin piyasa değerini ve kullanma özelliklerini normalin üzerinde kaybetmeleri anlamındadır. Normal ölçüdeki kayıplar fire olarak kabul edilip, envantere doğrudan doğruya yer almazlar ve böylece satılan malın maliyetini etkilemiş olurlar."⁹

Dönem sonu stoklarında bulunan ve değerinde önemli azalış bulunan mallar üstüğü, döküntü gibi işletmenin sürekli olarak sattığı mallardan ise ve 267. maddedeki şartlar gerçekleşmişse ortalama fiyat esaslı ile emsal bedeli tespit edilerek değerlemesinin yapılması mümkün olacaktır. Diğer bütün hallerde ve doğal afetler neticesinde değeri düşen malların emsal bedeli ise takdir esaslı ile tespit edilecektir.

3- SONUÇ

Dönem karının belirlenmesinde ve dolayısıyla vergi matrahının tespit edilmesinde, stokların değerlendirilmesi büyük ölçüde sonuca etki edecektir. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu emredici hukuk kuralları ile değerlemenin sınırlarını belirlemiştir. Stokların, özellikle üretim ve ticaret işletmeleri-

nin bilançolarındaki payının diğer varlıklara nazaran önemli ölçüde yüksek olması, stokların değerlendirilmesinde hassasiyet gösterilmesini önemli kılmaktadır. Şöyle ki; değerlemede yapılan küçük hatalar, dönem karını çok daha yüksek rakamlarda etkileyecektir. Bu nedenle işletmelerin, gerçek durumlarına ilişkin doğru veri elde edebilmeleri ve vergi matrahlarını doğru tespit edebilmeleri için, dönemsellik ve tutarlılık kavramlarını da göz önünde bulundurarak farklı hesap dönemlerinde stoklara ilişkin maliyet bedellerini, aynı usuller ve muhteviyatla tespit etmeleri yerinde olacaktır.

KAYNAKLAR:

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- TMS 2: Stoklar Standardı
- KÜÇÜK Sema, Baş Hesap Uzmanı, Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları, Ocak 2008
- ÖZTÜRK Bünyamin, Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Kasım 2006
- YILMAZ Kazım, E.Baş Hesap Uzmanı YMM, Değerleme, Kasım 2000
- SEVİLENGÜL Orhan, Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara 2007
- ÖZMEN Mehmet Akif, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, Ankara 2009

⁹ ÖZTÜRK Bünyamin, a.g.e. s.204