



## EMTİADA DEĞERLEME

### VALUATION OF MERCHANDISE

Esat YAMAÇ(\*)

#### ÖZET

Bilindiği üzere Türk vergi sisteminde ticari kazanç öz sermaye kıyaslaması yolu ile tespit edilmektedir. İşletme öz sermayesinin dönem başındaki ve dönem sonundaki değerleri arasındaki müspet fark kazanç olarak değerlendirilir. İşletmenin dönem sonu stokları ise öz sermayenin en önemli unsurlarından birisidir. Zira satılan malın maliyeti, “satılan malın maliyeti = dönem başı stok + dönem içi alışlar – dönem sonu stok” formülü ile hesaplandığından ticari kazancın dolayısıyla mali karın tespitinde stok değerlemesi büyük önem taşımaktadır. Bu yönüyle emtia değerlemesi kazanç üzerinden vergi alma hakkı olan kamu otoritesi açısından önemlidir.

**Anahtar Kelimeler:** Emtia, maliyet bedeli, emsal bedel, değerlendirme, envanter

#### ABSTRACT

As is known, commercial profit is calculated by comparing shareholder's equity. That is to say, positive difference between beginning-of-period equity and end-of-period equity is named as profit. End-of-period stock of the business is, on the other side, one of the most significant items of shareholder's equity. The valuation of stock is of great importance in the determination of commercial and, therefore, fiscal profit since cost of goods sold is calculated with this formula: cost of goods sold = beginning-of-period stock + goods purchased in period – end-of-period stock. Valuation is also critical for the public authority which has the right to impose tax on business income.

**Key Words:** Merchandise, cost value, imputed value, valuation, inventory

(\*) Vergi Müfettişi

**1- GİRİŞ**

Gelir ve Kurumlar Vergileri gibi kazanç ve irat üzerinden alınan vergilerde iktisadi kıymetlere ait değerler, vergi matrahının teşekkülünü doğrudan etkiler. Gelir Vergisi Kanununu 38'nci maddesinde vücut bulan ve kazancın tespitini öz sermaye mukayesesine bağlayan sistemlerde vergi matrahı, dönem sonu ve dönem başında işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değeri esas alınmak suretiyle tespit edilir. Değerlemenin vergi matrahının tespiti ve dolayısıyla alınacak vergi yönünden arz ettiği öneme paralel olarak değerlendirme esas ve ölçüleri vergi hukukunda belli kurallara bağlanmıştır.

Bilindiği üzere işletmenin sürekliliği temel muhasebe varsayımlarındandır. Kazanç elde etmek amacıyla kurulan ticari işletme kazanç elde ettiği müddetçe varlığını sürdürür. İşletmenin sınırsız olarak kabul edilen ömrü belli dönemlere ayrılır ve her dönemin faaliyetleri birbirinden bağımsız olarak sürdürülür. Muhasebede bu dönem genellikle bir yıldır. Her dönem birbirinden bağımsızdır. Her dönemin gelir ve gideri birbiri ile karşılaştırılarak o döneme ait kar ya da zarar rakamı bulunur. Bu temel muhasebe kavramlarından dönemsellik ilkesinin gereğidir. Böylelikle belli dönemler halinde işletmenin performansı ölçülmekle beraber işletmenin çevresine (ortakları, kamu kurumları, finansman sağlayanlar... vs) olan yükümlülükleri de (vergi, kar dağıtımı, vs) tespit edilmektedir. İlgili döneme ait faaliyet sonuçları (kar-zarar) söz konusu dönemin sonunda yapılacak envanter ve değerlendirme işlemleri ile tespit edilebilmektedir.

Vergi Usul Kanununu 186'nci maddesine göre mükellefler bilanço günündeki (hesap döneminin son günü) mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit ederek envanter çıkarırlar.

Vergi Usul Kanununun 258'nci maddesinde, Değerleme, vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir şeklinde tanımlanmıştır. Müteakip maddelerde ise (259 ile 290'nci maddeler) değerlendirme ölçüleri ile hangi kıymetin hangi ölçü ile değerlendirileceği tek tek tespit edilmiştir.

**2- VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE EMTİA DEĞERLEMESİ**

Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur. Vergi Usul Kanununa göre değerlendirilmede, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre; maliyet bedeli, borsa rayıcı, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri ve emsal bedeli ölçülerinden birisi kullanılır. Ayrıca değerlendirilmede iktisadi kıymetlerden her biri tek başına dikkate alınır. Ancak teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli çeşitli eşyayı toplu olarak değerlemek mümkündür.

Vergi Usul Kanununun 274'ncü maddesine göre Emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Aynı kanunun 262'nci maddesinde ise "Maliyet Bedeli", iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı olarak tarif edilmiştir. Kanunun 275'nci maddesinde de İmal edilen emtianın maliyet bedeline hangi unsurların dahil edileceği belirtilmiştir.

Emtia; Arapça satılacak mallar veya şeyler anlamına gelen bir kelimedir. Bir işletmenin gerek üretmek gerek satın alarak satışa hazır bulundurduğu iktisadi kıymetlere emtia denmektedir. Ancak satışa hazır durumda olmamakla birlikte üretimde kullanılmak üzere alınan ham ve yardımcı maddeler ile malzemeler ve üretilen yarı mamul ve mamuller (275'nci maddede geçen mamul ve yarı mamul ibaresi uyarınca) de emtia kapsamında değerlendirilirler.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ÖZYER M.Ali; Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara 2008 s.445

Vergi Usul Kanununun yukarıda yer alan hükümleri değerlendirildiğinde; kanunun imal edilen emtianın maliyet bedeline ilişkin ayrı bir düzenlemeye yer verdiği görülecektir. İmal edilen emtia dahil emtianın değerlendirilmesinde temel ölçü maliyet bedeli iken 274’nci maddede; emtianın değerlendirilme günündeki satış bedelinin maliyet bedeline nazaran %10 ve daha az düşüklük göstermesi halinde maliyet bedeli yerine emsal bedel ölçüsünün uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. Keza kanunun 278’nci maddesinde de çeşitli şekillerde kıymeti düşen malların da emsal bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Makalemizde Kanunda yer alan düzenlemeye paralel olarak satın alınan emtianın değerlemesi, imal edilen emtianın değerlendirilmesi ve emtiada emsal bedel uygulaması ayrı başlıklar altında irdelenecektir. Ancak bundan önce Maliyet Bedeli Hesaplama Yöntemleri üzerinde durulacaktır.

### 3- MALİYET BEDELİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN YÖNTEMLER

Vergi Usul Kanununda emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği açıkça belirtilmekle beraber maliyet bedelinin hangi usulle tespit edileceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak “İmal Edilen Emtia” başlıklı 275’nci maddenin son fıkrasında “Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.” Denmek suretiyle mükellefler istedikleri usulü seçmekte özgür bırakılmışlardır.

Kanunda maliyet belirleme yöntemlerinden hangisinin kullanılacağı açıkça belirtilmemekle beraber 176 seri nolu Vergi Usul Kanunu genel tebliğinde fiili maliyet yönteminin kullanılacağı belirtilmiştir. İlgili tebliğde Kanununun 274’ncü maddesine atf yapılarak, “Bu madde ile iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin tespitinde, fiili maliyetin esas alınması öngörülmüştür.” İfadesine yer verilmiştir. Keza OECD dokümanlarında da Maliye Bakanlığı tarafından verilen bilgiye dayalı olarak Türkiye’de bu yöntemin kullanıldığına işaret edilmektedir<sup>2</sup>

Kullanılan maliyet yöntemi işletmenin karlılığını dolayısıyla vergi matrahını etkilediğinden işletme açısından seçilen maliyet yöntemi önem arz etmektedir. Keza karlılığı etkileyen önemli unsurların başında gelen Satılan Mal Maliyeti, *Satılan Malın Maliyeti=Dönem Başı Stok+Dönem içi Alış-Dönem Sonu Stok* formülü ile hesaplandığından işletme stoklarında kalan malın hangi yöntemle değerlendirileceği Satılan Malın Maliyetini, dolayısıyla işletme karlılığını etkileyecektir.

Uygulamada fiili maliyet yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarla karşılaşılacaktır. Misli olmayan eşyalarda başka bir ifade ile seri olmayan mallarda (örneğin farklı marka ve modeldeki otomobiller) fiili maliyet yönteminin (spesifik maliyet yöntemi) uygulanması mümkün iken misli eşyada (bir partinin diğer bir parti ile ayrıştırılması mümkün olmayan mallar-un, buğday, pirinç, akaryakıt... vs.) bu yöntemin uygulanması çoğu zaman mümkün gözükmemektedir. Bu gibi durumlarda mükelleflerin ortalama maliyet yöntemi uygulamaları mümkündür. Ortalama maliyet yöntemi de kendi içerisinde farklılaşmakta uygulamada Basit Ortalama Maliyet, Basit Ağırlıklı Ortalama Maliyet ve Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi uygulanmaktadır. Bununla beraber misli eşyada mükellefler ortalama maliyet yöntemini uygulamak zorunda değildir. Mümkün olması halinde fiili maliyet yöntemini uygulamaları mümkündür. Keza uygulamada mükelleflerin her parti malı ayrı ayrı takip ettikleri, dolayısıyla satılan malın hangi partiye ait olduğunu dolayısıyla fiili maliyetini tespit ede-

<sup>2</sup> ÖZYER M.Ali; Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara 2008 s.447

bildikleri görülmektedir. Ortalama maliyetin yanında mükellefler tarafından İlk giren ilk çıkar (FİFO) veya Son giren son çıkar (LİFO) yöntemleri de uygulanmakla beraber Enflasyon Muhasebesine geçişi öngören 5024 sayılı kanunla 1.1.2004 tarihinden itibaren LIFO yöntemi uygulamadan kaldırılmıştır. Söz konusu maliyet yöntemlerine ilişkin aşağıda kısaca bilgi verilecektir.

### 3.1- Fiili (Gerçek) Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde esasen mallar fiilen satın alındıkları bedellerle değerlendirilir. Bu yöntem yukarıda bahsedildiği üzere; nispeten küçük miktarlarda yüksek maliyetli ve birbirinden kolayca ayrılabilir malların maliyetinin tespitinde kullanılır. Çünkü bu yöntemi uygulayabilmek için satılan ve stokta kalan her malın hangi partiye ait olduğunun bilinmesi gerekmektedir.

### 3.2- Ortalama Maliyet Yöntemi

Yukarıda bahsedildiği üzere; akaryakıt ve gıda maddeleri gibi her bir partinin diğerinden ayrıştırılması ve takibi mümkün olmayan misli eşyada fiili maliyet yönteminin uygulanması çoğunlukla mümkün değildir. Bu durumda mükellefler ortalama maliyet yöntemini uygulamaktadırlar. Uygulamada üç farklı ortalama maliyet yöntemi ile karşılaşılmaktadır.

#### 3.2.1- Basit Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde Maliyet, yıl içerisinde satın alınan malların her partiye ait birim maliyetler toplamının, parti adedine bölünmesi suretiyle hesaplanır. Bu yöntemin dezavantajı, fiyat değişikliğinin fazla olması ve her partiden alınan mal miktarlarının birbirinden çok farklı olması durumunda gerçekten uzak sonuçlar vermesidir. Bu nedenle sık kullanılan bir yöntem değildir.

Örneğin yıl içerisinde sırasıyla 4 parti mal alınmış olup sırasıyla parti birim maliyetleri 240 TL, 280 TL, 260 TL ve 220 TL'dir. Buna göre basit ortalama maliyet  $(240+280+260+220/4)=250$  liradır. Dönem sonunda stokta 40 birim mal kaldığı kabul edilirse mal stokunun ortalama maliyeti  $(40 \times 250)=10.000$  lira olacaktır.

Bu yöntemin yukarıda bahsedilen dezavantajları nedeniyle gerçeğe daha yakın sonuçlar veren diğer ortalama maliyet yöntemleri uygulama alanı bulmaktadır. Bu yöntemlere aşağıda yer verilecektir.

#### 3.2.2- Basit Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde dönem başı mal mevcudu ile dönem içi alınan malların toplam maliyetleri toplam mal miktarına bölünmek suretiyle maliyet hesabı yapılır.

Örneğin yıl içerisinde 70 adet mal 490 liraya, 4 adet mal 20 liraya, 150 adet mal 600 liraya 12 adet mal 36 liraya alınmışa(dönem başında mal mevcudunun bulunmadığı kabul edilmiştir.) ortalama birim maliyet  $(490+20+600+36/70+4+150+12)=1.146/236=4.85$  liradır. Dönem sonunda stokta 40 birim mal kaldığı kabul edilirse dönem sonu mal stokunun basit ağırlıklı ortalama maliyeti  $(40 \times 4,85)=194$  lira olacaktır.

#### 3.2.3- Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde her mal satışında veya malların her imalata sevinde yeni bir ortalama maliyet hesabı

yapılmaktadır. Bu yöntem ancak işlemlerini sürekli envanter yöntemine göre yürüten işletmelerde uygulanabilmektedir. Dönem sonu stoku, en son hesaplanan ağırlıklı ortalama maliyetle değerlendirilir. Bu yöntem fiili maliyet yöntemine en yakın sonucu veren yöntemdir. Dolayısıyla sürekli envanter yöntemini uygulayan işletmelerde bu yöntemin kullanılması hem daha gerçekçi sonuca ulaşılması hem de Vergi Usul Kanununun açısından daha isabetlidir. Aşağıda bu yöntemle göre maliyet hesabına yer verilmiştir.

D.Başı Stok		Girişler				Çıkışlar		Kalan Stok	
Fiyat	Miktar	Tarih	Fiyat	Miktar	Tutar	Tarih	Miktar	Fiyat	Miktar
40	2.000							40	2.000
		20.2.2012	45	750	33.750			41,36	2.750
						14.4.2012	1.800	41.36	950
		25.5.2012	48	1000	48.000			44.76	1.950
						12.7.2012	1.100	44,76	850

### 3.3- İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi

Üretime sevk edilen yahut satılan malların işletme stoklarına ilk giren mallardan olduğu kabul edilir. Bu yöntemde malın fiili akışı izlenmeksizin ilk alınan malın satıldığı dolayısıyla stokta kalan malın da en son alınan mallardan olduğu kabul edilir. Satış hasılatları en eski tarihli malların maliyeti ile maliyetlendirilip kar hesaplandığından özellikle enflasyonist dönemlerde fiktif kar oluşumuna neden olur. Bu yönüyle mükelleflerin aleyhine bir maliyet hesaplama yöntemidir.

### 3.4- Son Giren İlk Çıkar (LİFO) Yöntemi

LİFO yönteminde FİFO yönteminin tam aksine satılan malların stoklara en son giren mal olduğu kabul edilir. Stoklarda kalan mallar ise ilk giren malların maliyet bedeli ile değerlendirilir. FİFO yönteminin tam aksine özellikle enflasyonist dönemlerde satış hasılatları en son giren malların maliyeti ile eşleştirildiğinden satış karının daha az hesaplanmasına ve daha az vergi ödenmesine yol açar. Öte yandan LİFO yöntemi uygulamasında, konjonktür nedeniyle işletmenin elindeki emtia stokları tükenirse, önceki dönemlerden gelen eski ve düşük maliyetler cari ve yüksek satış hasılatıyla kıyaslanmak durumunda kalacaktır. Bunun sonucunda da işletme yüksek kar beyan edecek ve daha fazla vergi ödemek durumunda kalabilecektir. Bu duruma LİFO sıvılaşması denir.<sup>3</sup>

Bu yöntem özellikle enflasyonist ortamda mükelleflerin lehine bir uygulama olmakla beraber bazı durumlarda gerçekçi sonuçlar vermediğinden uygulanması mümkün değildir. **Örneğin** süt, yoğurt veya yaş sebze ve meyvede olduğu gibi son kullanma tarihleri kısa olan ürünlerde dönem sonu stokunun ilk satın alınan mallardan geldiğini kabul etmek mümkün değildir.

Türk Vergi Sisteminde 01.01.1996-01.01.2004 tarihleri arasında uygulanan bu yöntem 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5024 sayılı kanunla uygulamadan kaldırılmıştır. Bununla beraber fiili maliyetin ancak bu yöntemle kavranmasının mümkün olduğu durumlarda bu yöntemin uygulama-

3 ÜREL Gürol, Güncel Vergi Kanunu Uygulaması Ankara 2007 s.489

nabileceğini savunanlar da mevcuttur. Bu görüşü savunanlar genelde Vergi Usul Kanununun 275'nci maddesinin son fıkrasında yer alan "mükellefler imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini diledikleri usulde tayin ederler." hükmü ile görüşlerini desteklemektedirler.

Netice itibariyle maliyet hesaplama yöntemlerinden fiili maliyet yönteminin kullanılması esas olmakla beraber, bu yöntemin uygulanmadığı hallerde ortalama maliyet yöntemi veya FIFO yönteminin uygulanması da mümkündür. Ancak mükelleflerin her bir mal için farklı bir yöntemi uygulayıp uygulamayacakları belirsizdir. Örneğin X malı için Basit ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi uygulanırken Y malı için FIFO yönteminin uygulanması mümkün müdür? Bize göre VUK'nun 274'ncü maddesinde bu uygulamayı önleyici bir hüküm bulunmadığından mükellefler her bir mal grubu için farklı maliyet hesaplama yöntemleri uygulayabilirler. Keza işletmenin alım satımını yaptığı bazı mallar için (un, bakliyat..vs) Ortalama maliyet yönteminin uygulanması fiili maliyete en yakın sonucu verirken, bazı mallar için de (Süt, peynir... vs) FIFO yönteminin uygulanması daha mantıklı olmaktadır.

İşletmelerin devir ve birleşmeleri halinde ise maliyet bedelinin tespitinde devir öncesi bu yöntemin uygulanmasının zorunlu olup olmadığı da ayrı bir tartışma konusu olmakla beraber idare 02.12.1998 tarihli bir özelge ile devir öncesi yöntemin uygulanmasının zorunlu olmadığı yönünde görüş bildirmiştir.<sup>4</sup>

#### 4- SATIN ALINAN EMTİANIN DEĞERLEMESİ

Makalemizin önceki bölümlerinde belirtildiği üzere; Vergi Usul Kanununa göre emtia esasen maliyet bedeli ile değerlendirilir. Vergi Usul Kanununun 274'ncü maddesine göre Maliyet bedeli; bir iktisadi kıymetin satın alınması ve değerinin artırılmasına yönelik yapılan ödemelerle buna bağlı olarak doğan tüm giderleri ifade eder. Kanunda maliyet bedelinin içine nelerin gireceğine dair herhangi bir belirleme bulunmamaktadır. Maliyet bedeline ilişkin sadece yukarıda yer alan tanıma yer verilmiştir. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere emtianın satın alınması için ödenen bedelin yanında satın almaya bağlı olarak doğan tüm giderler de maliyet bedeli içerisinde yer almaktadır. Bu tanımdan hareketle malın maliyetine giren unsurları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

Dahilde Satın Alınan Emtiada;

- Satın alma bedeli,
- Malın işyerine getirilmesine kadar ödenen nakliye ve sigorta giderleri,
- Alış komisyonları

İthal Edilen Emtiada;

- Emtianın CIF bedeli,
- Gümrükte ödenen vergiler ve emtianın gümrükten iş yerine gelinceye kadar yapılan nakliye, komisyon ve benzeri giderler,
- İthalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar
- Mal bedelinin finansmanı ile ilgili giderler

İşletmeler tarafından stokların depolanması ve muhafazası için bir takım giderler yapılmaktadır. Örneğin depo veya ambar kirası, ambar memurunun ücretleri... vb gibi. Vergi Usul Kanununda stok giderlerinin maliyete ilavesi öngörülmediğinden bu gibi stoklama giderlerinden maliyete pay verilmez. Keza bu giderler emtianın iktisabı ile ilgili olmadığı gibi emtianın değerini de artırmaz.

<sup>4</sup> ÜREL Gürol, Güncel Vergi Kanunu Uygulaması Ankara 2007 s.500

Yukarıda belirtildiği üzere Vergi Usul Kanununda hangi unsurların maliyet bedeline dahil edileceği konusunda açık bir düzenleme olmadığından bazı giderlerin maliyet bedeline dahil edilip edilmeyeceği konusunda zaman zaman duraksamalar ve tereddütler yaşanmaktadır. Sıklıkla tereddüt yaşan hususlara aşağıda kısaca değinilecektir.

#### **4.1- Prim ve İskontolar**

Prim, genel itibarıyla bir işi iyi performans göstererek belli bir ölçünün üstünde başarıyla yapmanın karşılığı olarak ve başarının ölçüsüne göre bu işi yapana verilen bir teşvihtir. Ticari hayatta ise genellikle satıcı tarafından, müşterisine alışların belli bir dönemde belli bir miktarı ve tutarı geçmesi durumunda sağlanan ve parayla ifade edilen bir imkandır. Maliye Bakanlığının 26 seri nolu KDVK Genel tebliğinde; yıllonlarında belli bir cironun aşılması halinde yapılan İskontoların, satışa konu malla ilgili olmadığı, İskonto yapan satıcıya karşı ifa edilmiş bir hizmetin karşılığını teşkil ettiği ve bu nedenle de KDV'ye tabii olduğu açıklanmıştır. Bu şekilde ayrı bir hizmetin karşılığı olduğu kabul edilen İskontonun emtia maliyeti ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan kara alınması gerekmektedir.

Ancak alış İskontosu satın alınan mallarla ilgili olarak alış sırasında fatura üzerinden yapılan bir indirimdir. Mal alımı sırasında yapılan ve mal alış faturası üzerinde gösterilen bu İskontoların malın kayda alınması sırasında dikkate alınması ve mal maliyetinin İskonto tutarı kadar eksiltilmesi gerekir.

#### **4.2- Vade Farkları**

Vade farkları, emtia bedelinin alım esnasında peşin ödenmemesi nedeniyle malın peşin fiyatına ek olarak yapılan ödemelerdir. Vadeli mal alımıyla ilgili normal ve başlangıçta öngörülen vade farklarının, sonradan fatura edilse dahi malın maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. Ancak mal alımlarında alıcının temerrüde düşmesi nedeniyle ödenen temerrüt faizi niteliğindeki vade farkları stoklarla ilişkilendirilmeksizin doğrudan gider yazılmalıdır. Keza Danıştay tarafından aynı yönde verilmiş kararlar mevcuttur.

#### **4.3- Kredi Faizleri**

Ticari hayatın olağan akışı içerisinde sıklıkla işletmelerin finansman yetersizliği nedeniyle kredi çektikleri görülmektedir. Hatta zaman zaman nakit sıkıntısı yaşanmasa dahi kredi kullanım maliyetinin düştüğü dönemlerde işletmeler kredi çekmektedirler. Söz konusu kredi faizlerinden emtia maliyetine pay verilip verilmeyeceği ise öteden beri tartışılmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 262'nci maddesine göre herhangi bir giderin maliyet bedeline intikal ettirilebilmesi için iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ile bunlara ek diğer giderlerden olması gerekmektedir. İşletme tarafından çekilen kredi emtia alımında kullanılmışsa, iktisadi kıymetin edinilmesi münasebetiyle yapılan ek diğer giderlerden olması dolayısıyla, kanaatimizce kredi faizlerinden emtianın maliyetine pay verilmesi gerekmektedir. Keza vade farkı ile katılan kredi faizinin bu anlamda farkı yoktur. İlkinde emtianın satıcısı müşteriye kredi sağlarken, ikincisinde finans kurumları tarafından müşteriye kredi sağlanmaktadır. Vade farkları emtianın maliyetine eklendiğinden kredi faizleri de emtianın maliyetine eklenmelidir.

Ancak Maliye idaresi 238 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile konuyu açıklığa kavuşturmuştur. Söz konusu tebliğe göre: "İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri

kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.”

Danıştayın da bu konuda idarenin görüşünü destekler çok sayıda kararı mevcuttur.

#### **4.4- Kur Farkları**

Vergi Usul Kanununun 262’nci maddesinde yer alan maliyet bedeli tanımından hareketle ilke olarak kur farklarının (emtianın elde edilmesinden doğan bir gider olduğundan) stok maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. Yukarıda yer verilen 238 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Söz konusu tebliğe göre; Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Bununla beraber stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkündür.

Tebliğ bu haliyle sadece aleyhte oluşan kur farklarına değinmiş, lehe oluşan kur farkları ile ilgili olarak nasıl bir işlem yapılacağına değinmemiştir. Ancak lehe oluşan kur farklarının da benzer şekilde işleme tabii tutulması gerekmektedir. Emtia işletme stoklarına girene kadar oluşan lehe kur farkları mal maliyete ile ilişkilendirilerek maliyet bedelinden tenzil edilecek, stokta kalan mal ile daha sonra oluşan lehe kur farkı ise doğrudan gelir yazılabileceği gibi mal maliyeti ile de ilişkilendirilebilecektir. Keza 334 seri nolu Vergi Usul Kanunu genel tebliği ile lehe kur farklarının maliyet bedelinden indirilmesinin veya hasılat kaydedilmesinin ihtiyari olduğu belirtilmiştir.

Lehe oluşan kur farkları gibi başka sebeplerle doğan (destekleme primi...vs) negatif maliyet unsurları mevcuttur.176 seri nolu Vergi Usul Kanunu tebliği ile alınan destekleme primlerinin hasılat kaydedilmesi yada maliyet bedelinden indirilmesi konusunda mükellefler serbest bırakılmıştır.

#### **5- İMAL EDİLEN EMTİADA DEĞERLEME**

Vergi Usul Kanununun 274’ncü maddesinde emtianın maliyet bedeli değerlendirileceği hüküm altına alınmakla beraber 275’nci maddesinde imal edilen emtianın maliyet bedeline nelerin dahil olduğu tek tek sayılmıştır. Buna göre imal edilen emtianın maliyet bedelini oluşturan unsurlar aşağıda sıralanmıştır.

- 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 hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
  - 5- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli
- Şimdi imal edilen emtianın maliyetine dahil olan bu unsurları aşağıda başlıklar halinde ele alalım.

##### **5.1- İlk Madde ve Malzemeler**

Kanun metninde geçen hammadde ifadesi herhangi bir işlemde geçmemiş olan girdiler için kullanılırken iptida i(ilk) madde terimi, daha önce bazı işlemlerden geçmiş olan ancak üretilecek mamul



bakımından bir girdi niteliğinde olan maddeleri ifade eder. Üretimde kullanılacak olan ilk madde ve malzeme dahilinde satın alınmış olabileceği gibi ithal edilmiş veyahut da işletme bünyesinde üretilmiş olabilir. Dışarıdan temin edilen ilk madde ve malzeme satılan emtianın değerlemesine ilişkin hükümler çerçevesinde; işletmede üretilen ilk madde ve malzeme ise imal edilen malların değerlemesi hükümleri çerçevesinde üretilen mal maliyetine dahil edilir.

### 5.2- Mamule İsbet Eden İşçilik

Mamulün maliyetine dahil edilecek olan işçilik giderleri doğrudan ve dolaylı işçilik olarak ikiye ayrılır. Direkt işçilikler, münhasıran ilgili mamulün üretildiği birimlerde çalışan personele ödenen asli ücretlerin yanında sigorta primi işveren payı, çocuk zammı, fazla mesai, ikramiye, prim, ücretli izin, genel tatil ve hafta tatili ücretleri ile işveren tarafından yapılan diğer ödemeleri kapsar.

Dolaylı işçilik ise aynı zamanda birden fazla mamulün üretildiği birimlerde çalışan personelin ücretleri olup, bazı anahtarlar kullanılmak suretiyle üretilen mamulün maliyetine eklenir. Örneğin işçilerin aynı işlerde çalışma süreleri ölçü olarak kullanılabilir. Öte yandan üretim birimleri dışında kalan yerlerde çalışan personelin ücretleri genel yönetim gideri olup, bu giderlerin Vergi Usul Kanununun 275'nci maddesinin 4'ncü fıkrası gereğince mamul mal maliyetine dahil edilmesi ihtiyaridir.

### 5.3- Genel Üretim Giderleri

Genel Üretim Giderleri, direkt malzeme ve işçilik dışında kalan, üretilen mamulle direkt ilişkilendirilemeyen ancak üretimin yapılabilmesi için zorunlu olan giderleri ifade etmektedir. Bu giderlerden bir kısmı münhasıran bir mamul ile ilgili olabilirken, bir kısmı birden fazla mamulle veya üretilen tüm mamullerle ilgili olabilir. Sadece bir mamulle ilgili olan giderler sadece o mamulün maliyetine intikal ettirilirken birden fazla mamulle ilgili olan giderler belli anahtarlara göre mamullerin maliyetine dağıtılır. Örneğin: toplam hammadde maliyeti veya toplam işçilik maliyeti veya elektrik sarfiyatı ölçü olarak kullanılabilir. Başlıca genel imal giderleri aşağıdaki gibidir:

- İmalatta kullanılan yardımcı malzemeler,
- Üretim ünitesi bakım ve tamir giderleri,
- İşletme malzemeleri (alet, edevat, temizlik malzemeleri vb.)
- Üretim ünitesinde kullanılan duran varlıkların amortismanı veya kiralari,

Üretim ünitesine ilişkin olarak ayrılan normal amortismanların maliyet bedeline dahil edileceği açıktır. Bununla beraber Vergi Usul Kanununun 317'nci maddesinde zikredilen cebri çalışmaya maruz kalan iktisadi kıymetler için ayrılacak olan fevkalade amortismanın da mamul maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. Keza söz konusu amortisman gideri mamul üretimi ile ilgili olup, iktisadi kıymetin üretim faaliyetinde fazla kullanılmasının karşılığıdır. Mezkur kanun maddesinde, tabii afetler ve teknolojik gelişmeler nedeniyle kullanım ömrünü dolduran iktisadi kıymetler için de fevkalade amortisman ayrılabilmesi belirtilse de bu amortismanların üretimle ilgisi bulunmadığından mamul maliyeti ile ilişkilendirilmeksizin gider yazılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununu gereğince mükellefler, normal usule göre amortisman ayırabilirken dilerse azalan bakiyeler usulüne göre de amortisman ayırabilirler. Normal usule göre ayrılan amortismanın malın maliyetine dahil edileceği tabiidir ancak azalan bakiyeler usulüne göre ayrılan amortisman da

malın maliyetin eklenecek midir? Azalan Bakiyeler usulüyle amortisman ayrılması bir vergi teşvik müessesesidir. Dolayısıyla normal usulde amortisman ayrılması halinde hesaplanacak amortisman miktarını aşan kısmın mamulün maliyetin eklenmeksizin direkt gider olarak kaydedilmesi daha mantıklıdır. Ancak azalan bakiyeler yöntemi şayet ilk kullanım yıllarında daha çok aşınmaya tabii olan mallar için kullanılırsa bu durumda ayrılan amortismanın tamamının maliyete eklenmesinin daha mantıklı olacağını düşünmekteyiz. Bir giderin mamul maliyetine dahil edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde esas kriter üretime katılan amortismanına tabii iktisadi kıymetin giderlerinin üretimde kullanıldıkları sürece ve kullanıldıkları oranda maliyetlere dahil edilmesidir. Bu nedenle üretimde kullanılan sabit kıymetlerin çalışılmayan döneme isabet eden amortismanlarının da maliyete dahil edilmesi zorunlu değildir. Dileyen mükellefler çalışılmayan döneme isabet eden amortismanları doğrudan genel idare gideri olarak kaydedebilirler.

#### **5.4- Genel Yönetim Giderleri**

Üretim giderleri dışında kalan giderlere genel yönetim giderleri denebilir. Bunlar genellikle üretimle ilgili olmayan yönetim ve pazarlama gibi departmanların giderleridir. konusu departmanlara ait kira, aydınlatma, ısıtma, sigorta, kırtasiye giderleri ve benzer nitelikteki giderler bu gruba girer.

Vergi Usul Kanununun 275'nci maddesinin 4'ncü bendinin parantez içi hükmüne göre genel yönetim giderlerinden mamulün maliyetine pay verilmesi ihtiyaridir. Buna göre mükellefler diledikleri takdirde genel yönetim giderlerini direkt gider olarak yazabilecekken dilerlerse mamul maliyetine de dahil edebilirler. Ancak bu seçimlik hakkın Genel yönetim giderlerinin tamamı için kullanılması gerekmektedir. Başka bir deyişle genel yönetim giderlerinin bir kısmından maliyete pay verilmesi bir kısmının ise doğrudan gider yazılması mümkün değildir.

#### **5.5- Ambalaj Malzemesi Giderleri**

Vergi Usul Kanununun 275'nci maddesinin 5'nci bendinde; ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zorunlu olan malların ambalaj malzemesi bedelinin mamulün maliyetine eklenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Bazı ambalaj malzemeleri depozito karşılığında müşteriye verilir ve satıştan sonra geri alınır. Bu tip ambalaj malzemeleri depozitolar hesabında ayrıca izlenirler. Geriye dönüşü mümkün olmayan şişe kap ve ambalaj malzemeleri ise ambalaj malzemesi olarak kabul edilecek ve mamulün maliyetine dahil edilecektir.

#### **6- MANİPÜLASYONA TABİ EMTİALARDA DEĞERLEME**

Bazı mallar alındıkları gibi satılmazlar, işlenerek kalitelerine göre ayrıldıktan sonra satılırlar. Bu işleme yani alınan emtiayı kalitelerine göre sınıflandırmaya Manipülasyon denir. Bu işlem bir imalat işlemi değildir. Bu nedenle manipülasyona tabi malların imal edilen emtia gibi değerlendirilmesi mümkün değildir. Manipülasyon işlemi esnasında sınıflandırma için işçilik ve benzeri bir takım giderler yapılır. Dolayısıyla satın alınan mala ilişkin değerlendirme hükümlerinin uygulanması da mümkün değildir. Bu nedenle manipülasyona tabi malların değerlendirilmesi farklılık arz etmekle beraber aşağıdaki hususlar dikkate alınarak değerlendirilmelidir.

Öncelikle emtia toplam maliyeti; mal alış bedeli, taşıma, sigorta vb. giderler, manipülasyon işlemi nedeniyle katılan işçilik, manipülasyonda kullanılan makinelerin amortismanı ve benzeri giderler toplanarak bulunur. Daha sonra tespit edilen toplam maliyet, piyasa fiyatları esas alınmak suretiyle kalite sınıflarına göre emtialara dağıtılır. Piyasa fiyatı olarak, malın borsa fiyatı varsa bu fiyat, yoksa cari fiyatlar esas alınır.

**Örnek:** X İşletmesi 10.000 TL'ye 5.000 kg kütlü pamuk almıştır. Kütlü pamuk manipülasyona tabi tutulmuş ve manipülasyon sonucunda 3000 kg 1. kalite, 1800 kg 2. kalite pamuk ve 200 kg çığit elde edilmiştir.

Manipülasyon işlemi nedeniyle işletme 100 - TL tutarında işçilik gideri ödemiştir. Pamuğun borsa kilogram fiyatları şöyledir: 1. Kalite 3 TL, 2. Kalite 2 TL, Çığitin işletme içi değeri 80 liradır. Bu verilere göre değerlemenin aşağıdaki gibi yapılması gerekmektedir.

Emtia	Miktar (kg)	Borsa Fiyatı (TL)	Malın Borsa Değeri (TL)	Dağıtım Oranı	Toplam Maliyet	Maliyet Payı
1. Kalite	3.000	3	9.000	0,710	10.100	7.171
2. Kalite	1.800	2	3.600	0,284	10.100	2.868
Çığit	200		80	0,006	10.100	61
TOPLAM			12.680			10.100

## 7- EMTİANIN EMSAL BEDEL ile DEĞERLEMESİ

Vergi Usul Kanununun 274'üncü maddesinde açıkça belirtildiği üzere emtia maliyet bedeli ile değerlenir. Ancak yine Vergi Usul Kanununun mezkur maddesinin devamı ile 278'inci maddesinde yer alan düzenlemeler ile bazı durumlarda emtianın emsal bedel ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Aşağıda emtianın hangi hallerde emsal bedel ile değerlendirileceği başlıklar halinde irdelenecektir.

### 7.1- Satış Bedeli Düşüklük Gösteren Emtianın Değerlemesi

Vergi Usul Kanununun 274'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre; değerlendirme günü itibarıyla emtianın satış bedeli maliyet bedeline nazaran %10 veya daha fazla düşüklük gösterirse bu kıymetlerin değerlendirilmesi maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile yapılacaktır. Emsal bedelin nasıl tespit edileceğine dair düzenleme V.U.K.'nin 267'nci maddesinde yer almakta olup; emsal bedel sırasıyla ortalama satış fiyatı, maliyet bedeli ve son olarak takdir yoluyla tespit edilmektedir. Satış bedeli düşüklük gösteren emtianın değerlendirilmesinde ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esasının kullanılması mümkün olmadığından emsal bedel ya ortalama satış fiyatı esasında veya takdir komisyonunca takdir edilen bedel üzerinden tespit edilecektir. Bu düzenlemenin amacı fiyatların aşağı doğru indiği ekonomik daralma dönemlerinde mükelleflerin fiktif kazançlar üzerinden vergi ödemelerinin engellenmesidir.

Söz konusu emtiaların değerlendirilmesinde iki hususa dikkat edilmesi gerekmektedir. Maliyet bedeli ile kıyaslanacak olan ve düşüklük gösteren satış bedeli firmanın kendi satış bedeli değil emtianın piyasa satış fiyatıdır. Aksi takdirde firma kendi satış fiyatlarını özellikle dönem sonlarında bilerek düşük göstererek muvazaalı bir şekilde kar ayarlaması yapabilecektir. Yapılan yasal düzenlemenin böyle bir

amaç taşımadığı açıktır. Burada dikkate alınacak olan piyasa satış fiyatı ise özellikle emtianın borsası varsa borsada oluşan fiyat, şayet emtianın borsası yoksa piyasada mevcut alım satım fiyatıdır. Dikkat edilmesi gereken ikinci önemli husus ise bu tür emtia için maliyet bedeli ile değerlendirilme yapılamayacağı gibi piyasa fiyatı ile de değerlendirilme yapılamayacağıdır. Değerleme her halükarda emsal bedel ile yapılacaktır. Emsal bedelin nasıl tespit edileceği ise Vergi usul Kanununun 267'nci maddesinde açıkça belirtilmiştir. Mezkur maddeye göre tespit edilen emsal bedel piyasa fiyatının altında da olsa üstünde de olsa değerlendirme bu bedel üzerinden yapılacaktır.

Bu müessesenin özellikle uzun yıllardır enflasyonist bir ekonomiye sahip bizim gibi ülkelerde uygulaması çok nadirdir. Bu uygulamadan faydalanacak mükelleflerin piyasa fiyatının düşüklük gösterdiği hususunu tevsik etmeleri zaruridir.

### **7.2- Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme**

Vergi Usul Kanununun 278'inci maddesine göre; yangın deprem su basması gibi afetler yüzünden yahut bozulmak çürümek kırılmak çatlama paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia emsal bedeli ile değerlendirilecektir.

Kanun metni emtianın kıymetindeki azalışı, nedeni itibariyle ikiye ayırmıştır. Birincisi yangın deprem su basması gibi tabii afetler nedeniyle değer kaybıdır. İkincisi ise ticari faaliyetin gereği ve sonucu olarak bozulma çürüme, kırılma, çatlama, paslanma ... vs. gibi nedenlerle değer kaybıdır. Kanun örnek olarak emtianın değerinde azalışa sebep olabilecek durumları saymış ancak "gibi nedenler" demek suretiyle genişletici bir yorum yapılmasına imkan sağlamıştır. Yani kanunda sayılan nedenlere benzer nedenlerle kıymet düşüklüğü meydana gelirse bu emtia için de emsal bedelle değerlendirilebilir. Emtianın iktisadi kıymetindeki azalıştan kasıt emtianın piyasa değerini ve ihtiyacı karşılama özelliğini normalin üzerinde kaybetmiş olmasıdır.<sup>5</sup>Örneğin son kullanma tarihi dolan ürünler veya modası geçmiş ürünlerde bu kapsamda kıymeti düşen emtia olarak değerlendirilebilir.

Kıymeti düşen malların emsal bedelinin tespitinde, takdir yoluyla emsal bedeli tespiti usulüne başvurulması bir zaruret haline gelmektedir. Keza kıymeti düşen mallar için birinci sırada yer alan ortalama satış fiyatı yönteminin uygulanması mümkün değildir. Çünkü bu yöntemin uygulanabilmesi için işletmenin aynı neviden mallardan önceki aylarda belli bir oranda satış yapmış olması gerekmektedir. Oysa değerini tamamen yitiren mallarda ortada satılacak bir emtia olmadığı gibi, kısmen değeri düşen mallarda ise her bir malda farklı oranlarda değer düşüklüğü olduğundan uygulanacak bir ortalama satış fiyatı bulmak nerdeyse imkansızdır. Maliyet bedeli usulü ile değerlendirme ise emtianın değerlendirme günündeki bilanço değeri ile maliyeti arasındaki illiyet, hasar nedeniyle koptuğundan uygulanamaz. Keza maliyet bedeli ile değerlendirme zaten maddenin mantığına aykırıdır. Bu nedenle kıymeti düşen mallarda emsal bedeli mutlaka takdir yoluyla tespit edilmelidir. Emtiadaki kıymet kaybı nedeniyle takdir komisyonuna başvurulup emsal bedelinin tayini istenmelidir.

Mükellefler kıymet takdirini kendileri yapamayacakları gibi takdir komisyonları haricinde başka kişi ve kurumlar tarafından yapılan (Jandarma, belediye, itfaiye, vs) kıymet takdirlerinin herhangi bir geçerliliği yoktur. Bununla beraber kazai merciler tarafından yapılmış bir kıymet takdiri varsa emsal bedelin tespitinde dikkate alınması mümkündür.

<sup>5</sup> KOÇULU Gökçen Gülsüm, Vergi Dünyası Dergisi Sayı:340 s.168

Kıymeti düşen malların emsal bedellerinin tespiti için dönem sonu itibariyle takdir komisyonlarına başvurulmuş olmalıdır. Ancak özellikle doğal afetler nedeniyle emtiada kıymet düşüklüğü olmuşsa takdir komisyonunun yerinde durumu tespit edebilmesi için bir an evvel başvuru yapılması gerekmektedir. Dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise mükelleflerin, meydana gelen doğal afeti (yangın, deprem, su basması) tevsik etmeleri (itfaiye raporu, mahkeme kararı ..vs.), şayet emtia tamamen yok olmuşsa diğer bir ifadeye emsal bedeli sıfır ise stoklarında iddia edilen miktarda emtia olduğunu ve kıymet düşüklüğü ile doğal afet arasında illiyet bağı bulunduğunu ispat etmek zorundadırlar.

Uygulamada böyle bir yasal düzenleme bulunmamakla birlikte kıymeti düşen mallar için karşılık ayrılmaktadır. Aşağıda kıymeti düşen mallara karşılık ayrılması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin bir örneğe yer verilecektir.

**Örnek:** Maliyet bedeli 120.000 lira olan bir ticari mal deprem nedeniyle hasara uğramıştır. Takdir komisyonu malın emsal bedelini 50.000 lira olarak tespit etmiştir. Daha sonra İşletme bu malı 60.000 liraya satmıştır.

İşletme tarafından sırasıyla aşağıdaki muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

/	
157-DİĞER STOKLAR	120.000
-Değeri Düşen Emtia	
153-TİCARİ MALLAR	120.000
/	
654-KARŞILIK GİDERLERİ	70.000
158-STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI	70.000
/	
102-BANKALAR	60.000
158-STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞILIĞI	70.000
620-SATIŞLARIN MALİYETİ	120.000
157-DİĞER STOKLAR	120.000
600-YURTIÇI SATIŞLAR	60.000
644-KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	70.000
/	

\*Yukarıda yer alana kaydın Gelir Gider hesaplarını doğru olarak yansıtan iki ayrı şekilde daha yapılması mümkündür.

### 7.3- Hurda, Döküntü ve İmalat Artıklarının Değerlemesi

Hurda, döküntü, üstüğü, deşe ve ıskarta gibi esas olarak kullanılmış ve bu kullanımdan sonra kendi amacına yönelik olarak kullanılamayan, cinsinin taşıdığı fonksiyonu kaybetmiş olduğu için aynı cinsten malların taşıdığı değeri taşımayan mallar imalat artıklarıdır.

Yukarıda yer verilen Vergi Usul Kanununun 278'nci maddesinin devamında üstüğü ıskarta deşe ... gibi imalat artıklarının emsal bedelle değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Kıymeti düşen mallardan farklı olarak satılması mümkün olan imalat artıklarının ortalama satış fiyatı usulü ile emsal bedelinin

tespit edilebilmesi mümkündür. Şayet mümkün değilse takdir yoluyla emsal bedel tespit edileceği tabidir.

İmalat artıkları belli bir ekonomik değere sahip olanlar ile hiçbir ekonomik değeri olmayan artıklar olarak ikiye ayrılır. Belli bir ekonomik değeri olan imalat artıkları emsal bedeli ile değerlendirirken ekonomik değeri olmayan imalat artıklarının değerlendirilmesine gerek yoktur. Ekonomik değeri olan imalat artıkları için bulunan emsal bedel ya mamul birim maliyetinden düşülür, ya da bu dönem içinde mamullerin satılmaları halinde satış hasılatı gelir olarak yazılır. Örneğin elbise imal eden bir işletmede kullanılan kumaşın tamamı zaten imal edilen emtia maliyetine dahil edilmiştir. Ancak üretim sırasında oluşan ve tekrar elbise üretiminde kullanılmayacak kadar küçük kumaş parçaları şayet ekonomik değer taşıyorsa emsal bedelle değerlendirilecektir. Ancak kumaşın tamamı imal edilen mamulün maliyetine dahil edildiğinden emsal bedelin mamul maliyetinden indirilmesi gerekmektedir.

#### **7.4- Firelerin Değerlemesi**

Fire, bir malın imalat sürecinde yahut ticari malların tüketiciye arzına kadar olan süre içerisinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlanabilir. Başlangıçta bilinmesi mümkün olmayan fire miktarı ancak dönem sonunda yapılan envanter sonucuna göre tespit edilebilir. Üretim ve satış aşamasına kadar kendiliğinden oluşan firelerin yanında olağanüstü diyebileceğimiz öngörülemeyen firelerle de ticari hayatta karşılaşılmaktadır. Örneğin elektrik arızası sonucunda üretim bandının durması nedeniyle bantta bulunan emtianın ziyan olması normal fireden farklı bir durumdur.

Fire kendiliğinden meydana gelen bir azalmayı ifade ettiği için envanter işlemlerinde değerlendirme imkanı bulunmamaktadır. Zira, fireye uğrayan miktara isabet eden kısmın hasılatı da olmayacağından, bu kısma isabet eden tutar Satılan Mal Maliyeti içinde yer alacaktır. Gelir İdaresinin müstekar hale gelen görüşü de bu yöndedir. Bununla beraber fireler için herhangi bir belge düzenlenmesine de gerek yoktur.

Normal fire oranlarını Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği veya ilgi odalar belirlemektedir. Belirlenmiş bu oran veya bu oranın altında firelerin maliyet olarak değerlendirilmesinde herhangi bir tereddüt yoktur. Mükellef firenin daha yüksek bir oranda gerçekleştiğini iddia ediyorsa; firenin sebebinin ekonomik ve teknik icaplara uygun olduğunu ispatlamalıdır. Aksi takdirde bu fireler mali kar açısından gider olarak kabul edilmeyecek ve Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak değerlendirilecektir.

#### **7.5- Çalınan veya Kaybolan Malların Değerlemesi**

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununu 6'nci maddesinde kazancın tespitinde hasılattan indirilebilecek giderler sayılmıştır. Mezkur Kanunlarda genel itibarıyla ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olan genel giderlerin indirilebileceği kabul edilmiştir. Hırsızlık sonucunda sahibinin elinden çıkan mallar ticari faaliyet neticesinde oluşan veya ticari faaliyet nedeniyle meydana gelen bir kayıp olmadığından kazancın tespitinde gider olarak değerlendirilmesi de mümkün değildir. Keza Vergi Usul Kanununun 278'nci maddesinde tabii afetler yüzünden veya yahut bozulmak çürümek kırılmak, paslanmak gibi haller nedeniyle zayı olan malların emsal bedelle değerlendirileceği dolayısıyla giderleştirilebileceği kabul edilirken çalınan veya kaybolan mallar bu kapsama alınmamıştır. Dolayısıyla çalınan veya kaybolan malların envanterden çıkarılarak kanunen kabul

edilmeyen gider olarak kaydedilmeleri gerekmektedir. Ancak mükelleflerin çalınmaya ilişkin polis tutanağı ve benzer vesikalarla durumu tevsik etmesi gerekmektedir. Aksi takdirde çalınan mal kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilemeyeceği gibi, işletmeden çekiş olarak değerlendirilecektir.

İşletmeler çoğunlukla hırsızlığa karşı mallarını sigortalatmakta ve bunu da gider olarak kaydetmektedirler. Ticari kazancın idamesi ile ilgili olan bu sigorta giderleri kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır. Mükellefler hırsızlık sonucu elinden çıkan mal için sigorta şirketinden tazminat almışlar ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilecek kısım maliyet bedelinin sigorta tarafından karşılanmayan kısmı olacaktır. Aşağıda bu konuya ilişkin bir örnek verilmiştir.

**Örnek:** XYZ Dayanıklı Tüketim Malları A.Ş., meydana gelen bir hırsızlık sonucunda 15.000 lira değerinde televizyon ile dizüstü bilgisayarın zayi olduğunu tespit etmiştir. Durum karakola bildirilerek tutanak tutulmuştur. Mallar sigortalı olduğundan çalınan mallara karşılık olarak sigorta şirketinden 9.000 lira alınmıştır. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

102-BANKALAR	9.000
689DİĞER OLAGANDIŞI GİD.ve ZARARLAR (689.01-Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)	6.000
153-TİCARİ MALLAR	15.000

#### 7.6- İşletmeden Yapılan Emtia Çekişlerinin Değerlemesi

İşletme sahipleri, eş ve çocukları tarafından işletmeden çekilen mallar Gelir Vergisi Kanununun 41/1'inci maddesi uyarınca emsal bedel ile değerlendirilmektedir. İşletme sahibi ile eş ve çocuklarına yapılan satışlar içinde aynı hüküm geçerlidir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde de benzer bir hüküm bulunmaktadır. Mezkur madde hükmüne göre: kurumların, ilişkili kişilerle (ortaklar, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, yönetimi, denetimi ve sermayesi bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler) emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal alım ya da satımında bulunması halinde, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacak ve yasal düzenlemelerle belirlenmiş yöntemlere göre tespit edilen emsal bedelle değerlendirilecektir.

#### 8- SONUÇ

Makalemizde ticari kazancın tespiti açısından stok değerlemesinin taşıdığı önem vurgulanmıştır. İşletmeler açısından ticari kazanç aynı zamanda bir performans göstergesi olduğundan, hem işletme sahipleri açısından hem de ticari kazanç üzerinden vergi alan kamu otoritesi tarafından stok değerlemesine ilişkin işlemlerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesine titizlik gösterilmelidir. Stok değerlemesinin doğru bir şekilde yapılmasının temel şartı işletme tarafından envanter işlemlerinin titizlikle yapılmasıdır. Özellikle envanter gününde stoktaki emtianın fiilen sayılması ve sayım sonucunun envanter defterine işlenmesi gerekmektedir. Ancak maalesef ülkemizde işletmelerin çoğunlukla fiili sayım yapmadıkları, envanter defterinin ise çoğunlukla boş ya da açılış ve kapanış bilançosunun kaydından

ibaret olduğu bir gerçektir. Envanter işlemleri sağlıklı yürütülmediği müddetçe değerleme işlemlerinin sağlıklı yürütülmesi beklenemez. Bu nedenle Maliye idaresinin envanter işlemlerini fiilen yapmayan veya yanlış yapan yada envanter defterinde olması gereken kayıtları yapmayan mükellefler üzerinde caydırıcı tedbirler almasında yarar vardır.

**KAYNAKÇA**

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu(2011) Ankara, Hesap Uzmanları Derneđi Yayınları
- Beyanname Düzenleme Rahberi(2013) Ankara Vergi Müfettişleri Derneđi Yayınları
- KOÇULU Gökçen Gülsüm(2009)Emtia Değerlemesi.Vergi Dünyası Degisi Sayı:340
- ÖZYER, Mehmet Ali(2008) Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması(4. Baskı). Ankara HUD Yayınları
- ÜREL Gürol, (2007) Güncel Vergi Usul Kanununun Uygulaması (2.Baskı).Ankara Maliye ve Hukuk Yayınları
- YILMAZ Kazım, VUK, GVK, KVK, KDVK Açısından Değerleme,Ankara HUD Yayınları