



TÜM YÖNLERİYLE FİRE ve ZAYİATLAR

Erhan YAŞARAN

VERGİ RAPORU DERGİSİNİN ÜCRETSİZ EKİDİR



VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ
EĞİTİM YAYINLARI SERİSİ : 19

TÜM YÖNLERİYLE FİRE VE ZAYİATLAR

Erhan YAŞARAN

Vergi Denetmeni

ANKARA 2009

Vergi Denetmenleri Derneği

Genel Merkezi

Cihan Sokak No: 13/7 Sıhhiye / ANKARA

Tel: (0312) 231 80 19

Fax: (0312) 231 80 65

Web Adresi: www.vdd.org.tr

e-mail: vdd@vdd.org.tr

Mizanpaj&Kapak Tasarım

Aren Reklam Tanıtım Dış. Ltd. şti.

Dr. Mediha Eldem Sok. No: 38/15 Kızılay - ANKARA

Tel: (0 312) 430 70 81

www.arentanitim.com.tr

Baskı

EPAMAT Basım Yayın Ambalaj Reklam Promosyon Ltd. şti.

İvedik OSB Merkez Sanayi Sitesi 538. Sok. No:35 İvedik -

ANKARA

(0 312) 394 48 63-64

1.GİRİŞ	7
2-FİRE VE ZAYİATLAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİ ..	8
2.1-FİRE VE ZAYİATLARIN TANIMI VE ORTAYA ÇIKIŞ ŞEKİLLERİ	13
2.1.1-Fire (Waste Veya Shrinkage) Ve Zayi Olma ..	13
2.1.1.1-Üretim işletmelerinde fire	13
2.1.1.2-Ticaret işletmelerinde fire	19
2.1.1.3-Zayiat ya da zayi olma	20
2.1.2-Artık (Scrap)	21
2.1.3-Tali Mamul (By-Product)	24
2.1.4-Bozuk Mamul (Spoiled Goods)	25
2.1.5-Kusurlu Mamuller (Defective Goods)	27
2.2-Kayıpların Sebepleri	29
2.2.1-İklimsel koşullar	29
2.2.2-Üretimde kullanılan hammaddelerin kusurlu olması	29
2.2.3-İşgücünün yetersizliği	29
2.2.4-Makine ve teçhizatlardaki hatalar	30
2.2.5-Kapasite üstü üretim	30
2.2.6-Teknoloji	30
2.2.7-Olağanüstü olaylar	31
3-TİCARİ İŞLETMELER AÇISINDAN FİRE VE ZAYİAT MİKTARININ TESPİTİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ ..	31
4-SANAYİ İŞLETMELERİNDE FİRE VE DİĞER ÜRETİM KAYIPLARI MİKTARININ TESPİTİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ	34
5-VERGİ MEVZUATINDA FİRE VE ZAYİATLAR İLE İLGİLİ HÜKÜMLER, ÖZELLİK GÖSTEREN DURUMLAR ..	41
5.1-Genel Açıklama	41
5.2-Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme (V.U.K. 278) ..	46
5.2.1-Emtialarda Durum	46

5.2.1.1-Emsal Bedel	49
5.2.1.2-Emsal Bedelin Tespit Ediliş Şekilleri	50
Birinci Sıra (Ortalama Fiyat Esası)	50
İkinci Sıra (Maliyet Bedeli Esası)	52
Üçüncü sıra (Takdir Esası)	54
5.2.1.3-Emsal Bedel Yerine Geçen Değerler	56
5.2.1.4-Takdir Komisyonu Ve Kazai Merciler Dışında Değer Düşüklüğü Tespiti Yaptırılması	57
5.2.1.5-Kıymeti Düşen Emtialarda Emsal Bedeli Tespiti ve Kıymet Kaybının Muhasebeleştirilmesi	58
5.2.2-V.U.K.'Nun 278'inci Maddesinin Değerlendirilmesi	62
5.2.2.1-Malların Kıymetinin Tabii Bir Afet Sonucu Düşmesi	62
5.2.2.2-Malların Kıymetinin Bozulmak, Çürümek, Kırılmak, Paslanmak Gibi Haller Sonucunda Düşmesi	65
5.2.2.3- Normal Firelerde Durum	70
5.2.2.4-Hırsızlık Sonucu Çalınan Mallar İle Kaybolan Malların 278'inci Md. Karşısındaki Durumu	74
5.2.2.5-Zarar Gören Emtia ve Alınan sigorta Tazminatı	77
5.2.3-Yurt Dışındaki Malların Ülke Siyasi Sınırları Dışında Değer Kaybetmesi	82
5.2.4-Zayi Olan Malların İşletme Hesabı Esasında Dikkate Alınması	83
5.2.5-Nakit Ve Diğer Menkul Kıymetlerde Durum	83
5.2.6-Sabit Kıymetlerde Meydana Gelen Değer Kayıpları:	84
5.2.6.1-Genel Bilgi	84
5.2.6.2-Fevkalade Amortisman Ayırabilmek İçin Takip Edilecek Usuller	85

5.2.6.3-Fevkalade Amortisman Ayırma da Dikkat Edilecek Hususlar	85
5.2.6.4-Amortismana Tabi İktisadi Kıymetlerin sigorta tazminatı	88
5.3-DEĞERİ DÜŞEN VE ZAYİ OLAN MALLARA İLİŞKİN KDV :	89
5.3.1-Ticari Malların Zayi Olması:	94
5.3.2-Amortismana Tabi İktisadi Kıymetlerin Zayi Olması Halinde KDV İndirimi	101
5.3.3-Malların Doğal Afetler Nedeniyle Zayi Olması . .	105
5.3.4-Zayi Olan Mallara Ait İndirilemeyen KDV'nin Gider Olarak Yazılması	107
5.3.5-Düzeltilmenin Yapılacağı Vergilendirme Dönemi .	109
5.4-VERGİNİN TERKİNİ(V.U.K. 115)	109
6-FİRE VE ZAYİATLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .	111
6.1-Fire Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	111
6.2-Artıkların Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi	118
6.2.1- Artıkların Satışını Beklemek	119
6.2.2- Artıkların Stok Hesabına Alınması	121
6.2.2.1-Artık Malzemenin Envanter Değeri ile Satış Tutarları Arasındaki Farkın İmalat Maliyetlerine Yüklmesi	122
6.2.2.2-Artık Malzemelerin Envanter değeri ile Satış Tutarları Arasındaki Farkın imalat maliyetlerine yüklenmemesi	124
6.2.2.3-Artıkların Yeniden Hammaddede Olarak Kullanılması	126
6.3-Bozuk Mamullerin Değerlendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi	127

6.3.1-Bozuk Mamullerin Satışını Beklemek	128
6.3.2-Bozuk Mamullerin Stok Hesabına Alınması .	129
6.3.2.1-Bozuk Mamullerin Envanter Değeriyle Stok Hesabına Alınması	130
6.3.2.1.1-Bozuk Mamul Değer Kaybının Belirli İmalat Partilerine Yüklenmesi	130
6.3.2.1.2-Bozuk mamul değer kaybının Genel Üretim Giderlerine atılması	133
6.3.2.2-Bozuk mamullerin kendi maliyet değeriyle stok hesabına alınması	135
6.3.3-Normal ve Anormal Bozuk Mamul Ayırımı . .	137
6.4-Kusurlu mamullerin değerlendirilmesi, maliyetlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi	140
6.4.1-Yeniden işleme maliyetlerinin belirli imalat partilerine yüklenmesi	141
6.4.2-Yeniden işleme maliyetlerinin genel imalat giderlerine atılması	142
6.4.3-Kusurlu mamullerin ayrı bir hesaba alınması . .	144
7-ÜRETİM VE EMTİA KAYIPLARINA AİT NİSPETLERİ TESPİT EDEN KURULUŞLAR	146
7.1-Ticaret ve Sanayi Odaları İşleyişi, Kuruluş Amacı ve Organları:	147
7.2-Fire ve Zayıt Nispetlerinin Tespit Ediliş Süreci . .	148
7.3-Üniversiteler:	149
8-FİRE VE ZAYİAT NİSPETLERİ HAKKINDA YARGININ GÖRÜŞÜ VE İLGİLİ DANIŞTAY KARARLARI . . .	150
Fire ve Zayıt Nispetlerinin İncelemede Kullanılması ve Hangi Oranların Esasa Alınacağı	162
KAYNAKÇA	164
FİRE ORANLARINA ULAŞILABİLECEK İNTERNET SİTELERİ	167

1. GİRİŞ

Günümüz küresel rekabet ortamında sanayi işletmelerinin faaliyet göstermeleri ancak düşük maliyet ve tüketicilerin gereksinimlerini karşılayacak kalite ve nitelikte mamul üretmelerine bağlı bulunmaktadır. Ancak çoğu zaman bu üretim süreci içinde işletmelerde kaliteyi azaltan aynı zamanda üretim maliyetlerini artıran bir faktör olarak kırılma dökülme, bozulma, buharlaşma vs. şeklinde ortaya çıkan fire ve zayıtlar ile üretim sonunda ortaya çıkan kalitesiz ve standart altı mamuller üretim sürecindeki verimliliği azaltabilmektedir. Sanayi işletmelerinde ortaya çıkan bütün kayıplar olmasa bile fire ve zayıtlar farklı nedenler ve farklı şekillerde sadece emtia alım ve satım faaliyetinin gerçekleştirildiği Ticaret işletmelerinde de meydana gelebilmektedir. Bu durum işletme varlıklarının azalmasına yol açarak makro ekonomik anlamda toplumu meydana getiren bireylerin gereksinimlerini karşılayacak nitelikteki ülke kaynaklarının yok olmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla böyle bir durum ülke refahının azalmasına neden olacaktır.

Söz konusu kayıplar gerek faaliyetin nevine göre ve gerekse emtia ve üretim girdilerinin cinsine göre farklılık arz etmektedir.

Çoğu zaman ortaya çıkan bu kayıpları önlemek mümkün olmasa da işletmeler dahilinde herhangi bir denetim ve kontrol sisteminin kurulmaması özellikle anormal nitelikteki üretim ve emtia kayıplarının önemli boyutlara ulaşmasına sebebiyet vererek makro ekonomik anlamda ülke kaynaklarının verimsiz kullanılarak israf edilmesine yol açacaktır. Bu durum hem üreticileri hem de tüketicileri zor durumda bırakacaktır.

Özellikle ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerde hızlı bir nüfus artışı gözlenmektedir. Bu durum ise ülke kaynaklarının artan bir hızda tüketilmesi ve gelecekte ciddi kaynak sıkıntısı çekilmesi sorunlarını ortaya çıkarmaktadır.

Sürekli nüfus artışının yaşandığı böyle bir ortamda üretilen çözümler arasında ekonomilerin varolan kapasitelerinin yükseltilek üretim artışının sağlanması ve ekonomilerdeki mevcut kapasite ve kaynakların kıt olduğunun kabulüyle üretim faktörlerini daha etkin kullanımının sağlanması ve verimliliğin bu yolla artırılması yer almaktadır.

Dolayısıyla böyle bir durum karşısında özellikle üretim işletmelerinde karşılaşılan kayıpların en aza indirilmesi, mümkünse tamamen ortadan kaldırılması için gerekli kontrol ve denetim mekanizmalarının bir an önce oluşturularak üretim faaliyetlerine kazandırılması büyük bir önem arz etmektedir.

Çalışmamızın amacı çeşitli sebeplerle ve farklı şekillerde ortaya çıkan fire, zayıt, artık, bozuk mamul ve kusurlu mamul şeklindeki kayıplar ile ilgili teorik bilgi ve kaynakları araştırarak söz konusu kayıpların tanımları, ortaya çıkış nedenleri, işletmeler bazında nasıl maliyetlendirildiği ve muhasebeleştirildiğinin açıklanması ve bu kayıpların vergi mevzuatı karşısındaki durumunun incelenmesinden ibaret olup çalışmamızın kaynakça kısmında fire ve zayıt oranlarına ulaşılacak web siteleri ayrıca belirtilmiştir.

2. FİRE ve ZAYİATLAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİ

Fire, zayıt, bozuk mamul, kusurlu mamul ve artık şeklindeki ortaya çıkan kayıpların vergi mevzuatı karşısındaki durumuna geçmeden önce gerek sanayi işletmeleri ve gerekse ticaret işletmeleri açısından bu kayıpların neler oldukları ve türleri hakkında genel bir bilginin verilmesinde yarar bulunmaktadır.

Üretim kaybı genel olarak yatırımın uygun ve karlı bir şekilde geri dönüşümü sağlanmamaksızın maruz kalınan ve çoğu zaman kesin olarak miktarı tespit edilemeyen zararlar olarak tarif edilebilir. Diğer bir ifade ile üretim kaybı belli standartlar dahilinde

hedeflenen üretimi ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olanın üzerinde miktar cinsinden harcanan fazla hammadde, işgücü ve makine süresi ve insan çabası şeklinde de açıklanabilir.¹

Özellikle sanayi işletmelerinde üretim sürecinin sonunda bir takım nedenlerden ötürü arzulanan kalite ve miktarda mamul üretimi her zaman olanaklı bulunmamaktadır.

Sanayi işletmelerinde bu duruma sebep olan üretim kayıplarını fire, bozuk mamul, kusurlu mamul ve artık olarak bir ayırma tabi tutabiliriz. Çoğunlukla bu kayıplar üretim sürecinin bir ge- reği olarak ortaya çıkan kayıplardır. Bu tarz kayıplar hammadde temininden mamule son halinin verildiği ana kadar geçen süreç içinde meydana gelebilmektedir. Ortaya çıkan bu üretim kayıplarını ayrıca kendi içinde oluşum zamanlarına göre ikili bir ayırma tabi tutmak mümkündür. Bunlar imalatın başında ve imalat sırasında ortaya çıkan üretim kayıpları ile imalatın sonunda meydana gelen üretim kayıplarıdır.

İmalatın başında veya imalat esnasında ortaya çıkan ve üretim kaybı olarak genellediğimiz fire ve artıklar genellikle hammadde stoklarının depolanması ve bekletilmesinden kaynaklanan miktar kayıpları ile hammaddelerin işlenmesi daha doğrusu fiziksel ve kimyasal anlamda değişime uğratılması sırasında bir kısım hammaddenin üretim sürecine sokulmadan önceki fiziksel ve kimyasal niteliğini kaybetmesi ve bu suretle işe yaramaz hale gelmesi şeklinde ortaya çıkan hammadde kayıplarından oluşmaktadır.

¹ Reşat Karcioğlu Üretim İşletmelerinde Fire, bozuk mamulüretim kayıpları sf.4

Bozuk mamul ve kusurlu mamuller ise genellikle imalat sonunda ve kalite kontrol işlemleri esnasında meydana gelen üretim kayıplarıdır. Bunlar kalitesi düşük hammaddelerin kullanılması, işçilerin yeterli özeni göstermemesi veya üretim araçlarının yetersizliği ya da düşük üretim teknolojisinin kullanılması nedeniyle istenen kalite ve standartlara haiz olmayarak ortaya çıkan hatalı ürünlerdir.

Kayıplar sadece sanayi işletmelerinde meydana gelmemektedir. Ticaret işletmelerinde de çeşitli sebeplerle kayıplar meydana gelmektedir. Ticaret işletmelerinde ortaya çıkan ve emtia kayıpları olarak genellediğimiz kayıplar ise fire ve zayıtlardan ibaret olup işletme stoklarında yer alan nihai malların bekletilmesi ve depolanması ile ticarete konu emtiaların nakliyesi ve pazarlaması sırasında kırılma, sızma, akma, kesilme, çürüme, kuruma, çekme, uçma gibi nedenlerle meydana gelen miktar azalmaları olarak ifade edilebilir. Bununla birlikte işletme stokları arasında yer alan emtiaların iklimsel koşullar, deprem, sel, yangın vesaire sebeplerle fiziksel olarak tamamen yok olması ya da fiziksel olarak yok olma meydana gelmese bile emtiaların ekonomik değerlerini ya da kullanım değerlerini tamamen ya da kısmen kaybetmesini de emtia kaybı (zayıt) olarak addetmek yanlış olmayacaktır. Görüldüğü üzere ticaret işletmelerinde meydana gelen fire ve zayıtlar üreticilerden nihai (tamamlanmış) mal olarak alınan emtialarda ortaya çıkan miktar eksilmeleri ile ekonomik değer kayıplarından meydana gelmektedir.

Gerek sanayi işletmelerinde ve gerekse ticaret işletmelerinde meydana gelen kayıpları niteliklerine göre normal ve anormal kayıplar olmak üzere iki kısma ayırmak mümkündür. Sanayi işletmelerinde meydana gelen normal kayıplar üretim sürecinin

gereği olarak çoğunlukla hammadde ve işçilik süresi kayıpları olarak ortaya çıkan önlenmesi mümkün olmayan kayıplardır. Örneğin bir kereste fabrikasında veya mobilya fabrikasında yapılan kesim ve doğrama işlemleri sonucunda ortaya çıkan tomruk veya döşemelik tahtaların talaşları ve kırıntıları gibi hammadde kayıpları veya bir kağıt fabrikasında kütüklerin işlenmesi sırasında ortaya çıkan ağaç kabukları, yine gömlek imalinde kesim ve dikim esnasında ortaya çıkan artık kumaşlar, mozaik imali sırasında mermer taşlarını kırmak suretiyle malzeme hazırlanırken mermerin dağılma ve tozlanması neticesinde meydana gelen kayıplar, memba suyu işletmelerinde dolumdan sonra bayi'e teslimine kadar ki devre içinde yükleme, taşıma ve indirme sırasında şişe kırılması sebebiyle meydana gelen fireler üretim ve buna bağlı dağıtım sürecinin gereği olarak ortaya çıkan ve önlenmesi mümkün olmayan normal kayıplardır.

Anormal kayıplar ise miktar olarak daha önceden öngörüleemeyen normal standartları aşan, kabul edilebilir sınırlar içerisinde bulunmayan iyi düzenlenmiş bir denetim ve kontrol sistemi sayesinde önlenmesi mümkün olan kayıplardır. Sanayi işletmelerinde üretimde kullanılan makine ve tesisatların normal bakım ve onarımların yeterince yapılmaması, üretim sürecinde gerekli dikkatin gösterilmemesi, hammadde ve işgücünün yetersiz olması sonucu beklenen miktarın üzerinde bozuk ya da hatalı ürünün ortaya çıkması örnek olarak gösterilebilir.

Ticaret işletmelerinde meydana gelen normal kayıplar ise alım-satım faaliyetinin bir gereği olarak ortaya çıkan ve önlenmesi çoğu zaman mümkün olmayan, ortaya çıkması beklenen ve kabul edilebilir sınırlar içinde kalan kayıplardır. Depolama, bekletme ya da taşıma sırasında ortaya çıkan normal kayıplara porselen eşya ticaretinde toptancıdan mal alan perakendecilerin

porselen eşyayı tüketicilere satışına kadar geçen müddet zarfında husule gelecek kırılmalar neticesinde ortaya çıkan kayıplar, soğan alım satımında kuruma ve dökülmeden dolayı meydana gelen fireler ile, istihsal bölgelerinden kamyonlarla getirilen kavun ve karpuzların alıcılarına tesliminde boşaltılması, tasnif edilmesi, satılırken parça parça tartılması sırasında düşürülmesi ezilmesi veya bekletilmesi nedeniyle kavun ve karpuzların çürümesi gibi hallerden dolayı ortaya çıkan fire ve zayıtlar örnek olarak verilebilir.

Bununla beraber gıda ürünlerinin perakende satışını gerçekleştiren bir ticaret işletmesine ait soğuk hava deposunda soğutucunun gerekli bakımının zamanında yapılmaması ve soğutucunun bu sebeple bozulması nedeniyle depoda muhafaza edilen gıda ürünlerinin tamamının çürümesi işletme açısından anormal kayıp niteliğindedir. Şayet gıda alım satımını gerçekleştiren işletme soğutucunun olağan bakımını zamanında yapmış olsaydı bu tarz bir kayba maruz kalmayacaktı ya da muhafaza edilen ürünlerde her halükarda meydana gelecek bozulmalar bu kadar yüksek bir düzeye ulaşmayacaktır.

Normal üretim kayıpları gerek sanayi işletmeleri ve gerekse ticaret işletmeleri için tabii bir durumdur. Söz konusu kayıpları sıfıra indirmek çoğu zaman mümkün olmasa da bazı durumlarda bu yoldaki çabalar sonucu ortaya çıkan maliyetler genellikle kayıp maliyetlerini aşarak işletme açısından ekonomik anlamda daha büyük iktisadi kayıplara sebep olmaktadır.

Ancak her halükarda gerek normal kayıplar ve gerekse anormal kayıpların ortaya çıkması işletme bünyesinde verimliliğin azalmasına ve birim maliyetlerinin yükselmesine yol açarak kar marjının düşmesine sebep olacaktır.

Söz konusu bu ayırımın yapılması Vergi Mevzuatı açısından önem arz etmektedir. Çoğu durumda önlenmesi mümkün olan ancak yinede ortaya çıkan anormal nitelikteki kayıplar Vergi Mevzuatı açısından maliyet artırıcı ve kar düşürücü bir unsur olarak kabul edilmemektedir. Konuya ilişkin açıklamalar ilerleyen bölümlerde yapılacaktır.

2.1. Fire ve Zayıtların Tanımı ve Ortaya Çıkış Şekilleri

2.1.1. Fire (Waste veya Shrinkage) ve Zayı Olma

2.1.1.1. Üretim İşletmelerinde fire

Yunanca phyra kelimesinden dilimize geçen fire Türk Dil Kurumu sözlüğünde eksilme, azalma olarak ifade edilmektedir. İşletme ve muhasebe literatüründe üretim sürecinde meydana gelen fire terimi genel olarak hammadde ve işçilik kaynaklarının belli bir faaliyette ekonomik fayda sağlamaksızın tüketilmesi veya harcanması anlamında kullanılmaktadır.² Bir başka tanımda ise fire üretim sürecinde üretime katılan ilk madde ve malzemelerin üretilen mamulün içinde çeşitli nedenlerle yer almaması bir başka anlatım biçimiyle üretim süreci sonunda mamul bünyesine dahil olan miktarın, üretime sevk edilen miktardan az olması olarak tanımlanmıştır.³

Sanayi işletmeleri açısından tüm üretim kayıplarını içine alan bir kavram olarak kullanılmasına rağmen fire terimi ile ifade edilmek istenen asıl anlam üretim sürecine giren hammaddenin çekmesi, buharlaşması, uçması, kırılması, bozulması, eksilmesi sonucu ortaya çıkan ve ekonomik bir değer taşımayan miktar kaybıdır.

² M. Ali Özyer Değerleme açısından fire ve zayı olma Vergi Dünyası 07-1998 sf.23

³ Necmettin Erdoğan Maliyet Muhasebesi 1999 sf.388

Bir başka anlatımla üretim firesi madde ve malzemelerin buharlaşma, uçma, kuruma, akma, sızma, kesilme, çürüme vb. sebeplerle ağırlık ve hacimlerinde meydana gelen kayıp ve azalmalardır.

İmalatçıların imal ettikleri emtia ile ilgili olarak hammadde ve malzemenin üretime verilme anından son ürünün imalatına, nihai mamulün elde edildiği aşamaya kadar geçen evrelerde meydana gelen firelerin temel kaynakları çeşitlilik arz etmektedir.

Mamulün üretiminde kullanılan hammaddenin ya da yardımcı malzemenin fiziksel ve kimyasal özellikleri firenin niteliğinin ve miktarının farklılaşmasına yol açacaktır. Örneğin süt tozu imalinde randıman, işlenen sütün içindeki kuru madde miktarına bağlıdır. Kuru madde miktarı ise sütlerde her zaman aynı seviyede olmayıp, sağılan hayvanın cins ve ırkına, yedirilen yemin çeşidi gibi faktörlere bağlı olduğundan, sabit bir rakam vermek çoğu durumda mümkün olmamaktadır. Ancak yağlı inek sütünden süt tozu yapıldığı takdirde randıman genellikle %5-12 arasında yukarıdaki faktörlere bağlı olarak değişmektedir. Süt tozu imalatı sırasında oluşabilecek fire oranı ise % 0,5'dir.

Herhangi bir mamulün üretiminde kullanılan üretim teknolojisi ya da üretim metodu da firenin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Örneğin altın ziynet eşyası üretiminde altının eritilmesi sırasında %0,2 ile %0,3 oranında fire meydana gelecektir. Bu altının sahip olduğu kimyasal özellik nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Ayrıca altın işlenirken verdiği fire, işleme şekillerine göre değişmektedir. 22 ayar bilezikler (bunlar el kalemi veya makine ile işlenir) eğe ile tesviyeleri az olduğundan bu işleme esnasında %0,5 fire meydana gelir. Alyansların yapımında ise önce altın eğe ile tesviye edilir. Sonra zımparalanır ve cilalanır bu işlemler sonucu işlemeye tabi tutulan 100 gram altında 3-4 gram arasında fire

meydana gelir. Alyanslarda 22 ayar bileziklere nazaran firenin fazla olmasının sebebi altının eğe ile tesviyesinin yapılması ve sonraki aşamada zımparalanmasıdır. Yine çeşitli standart ve kalitedeki çiğitli pamuğun **Rollergin** işletmelerinde işlenmesi halinde meydana gelecek fire oranı %1-2'dir. Ancak aynı kalitedeki çiğitli pamuk **Sawgin** işletmesinde işlenmesi halinde fire oranı % 5-7 olacaktır.

Firelerin ortaya çıkmasına neden olan kaynaklardan birisi de işletmenin makine parkının durumu yani makinelerin fabrika binasındaki dizaynıdır. Yerleştirme düzeninin hatalı kurulması her şeyden önce sabit tesis maliyetlerini yükseltir. Fakat bundan da önemlisi kötü yerleştirme üretim sürecinde enerji kayıplarına ve ıskarta oranının yükselmesine yol açmaktadır.⁴ Çünkü imalat sırasında fabrika içinde bir bant sistemi oluşturulmaksızın makinelerin gelişigüzel yerleştirilmesi iş akışının, işçinin ve malzemenin kontrolünde etkisiz kalınmasına, malzemelerin fabrika binası içinde gereksiz yere dolaştırılmasına sebep olmaktadır. Bu durum hammaddelerde kırılma, bozulma, dökülme, buharlaşma vs. surette meydana gelen firelerin artmasına yol açacaktır. Bununla birlikte daha öncede belirtildiği üzere fire yalnızca hammaddelerde meydana gelen miktar azalmalarından ibaret değildir aynı zamanda işçilik süresi kayıpları da bir tür firedir. Dolayısıyla fabrika içinde yerleştirme düzeninin hatalı kurulması işçilerin gereksiz taşıma işlerine maruz kalmasına, iş akışında ortaya çıkan tıkanmalar ve gecikmeler ile parça beklemler nedeniyle işçilerin bir süre boş kalmasına neden olmakta; bu suretle işçilik süresi kayıplarının artmasına neden olmaktadır.

⁴ Bülent Kocu Üretim Yönetimi sf.83

Üretimde çalışan işçilerin kalifiye olup olmamaları ve gerekli dikkati ve özeni gösterip göstermemeleri de firelerin ortaya çıkışında önem arz etmektedir. Şayet üretim gerekli bilgi birikimi ya da becerisi olmayan işçiler tarafından yapılacak olursa fireler artacaktır. Örneğin ziynet eşyası üretiminde altını ege ile tesviye eden işçinin iyi yetişmemiş olması alyans üretiminde normalde %3-4 arasında değişen fire oranını bu oranın üzerine çıkaracaktır.

Çevre ve iklim koşulları da firelerin ortaya çıkmasına neden olan etmenlerden birisidir. Örneğin rutubetten kaybetme ve sevkiyat esnasında kaybolma nedeniyle çuvalda muhafaza edilen patatesler Mart, Nisan, Mayıs aylarında % 2,5, Haziran, Temmuz, Ağustos aylarında % 3-6 oranında fire verir. Patatesler sepetlerde muhafaza edilir ise fire oranı % 3-10 olacaktır.

Görüldüğü üzere üretime konu mamulün bünyesinde yer alan net hammadde miktarı ile üretim sürecine giren brüt hammadde miktarı arasında ki farka **fire** denilmektedir. Genellikle bu tür fireler literatürde **tam ve kısmi fire** olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Harcanan hammadde miktarı ile mamulün bünyesinde yer alan hammadde miktarı arasında kalan fark tamamen kaybolmakta ise tam fire söz konusudur. Bu tür fireye bilhassa çeşitli hammaddelerin karıştırılıp ısı ile işlem gördüğü üretim kollarında rastlanır. Kimya sanayinde buharlaşma biçiminde ortaya çıkan kayıplar bunun tipik örnekleridir. Kısmi fireler ise üretim sırasında harcanan hammaddelerin tamamının ürünlerin bünyesine girmemesi ve harcanan hammadde miktarı ile mamulün bünyesinde yer alan hammadde miktarı arasında kalan farkın tamamen kaybolmamasına rağmen normal kullanım olanağını kaybetmesi halinde söz konusu olmaktadır. Bu tür fireye daha ziyade belirli parçalar halinde hammadde kullanılan sanayi kollarında rastlanır. Çeşitli metal levha, çubuk veya profil işleyen madeni

eşya sanayi bunun tipik örneğidir. Burada firenin ana sebebi işlenen hammadde birimi ile üretilen mamul birimi veya parçası arasında fiziksel anlamda tam bir uyumun sağlanamamasıdır.

Çoğu zaman üretim süreci içerisinde meydana gelen bu fireler yanında henüz üretime sevk edilmemiş hammaddelerin depo ve ambarlarda bekletilmesi sebebiyle de fireler meydana gelebilmektedir. Söz konusu bekletilme/depolama fireleri üretime verilen hammaddelerin teknik randımanında azalmaya yol açan firelerden farklılıklar arz etmektedir. Bununla beraber üretilen mamullerin ambarda muhafaza edilmesi sonucunda da ağırlıklarında belirli miktarda kayıp meydana gelebilmektedir. Ancak hammadde ve mamullerin ambarda bekletilmesi nedeniyle ortaya çıkan fireler **stok farkları** olarak işlem görür. Oysa imalat sırasında ortaya çıkan fireler üretimde kullanılan hammaddenin randımanının düşmesi ile ilgilidir. Dolayısıyla bekleme sebebiyle ortaya çıkan firelerin diğer üretime sevk edilen hammaddelerdeki fireler gibi üretilen mamulün maliyetine dahil edilmesi çoğu durumda mümkün bulunmamaktadır. Nitekim hammaddenin üretim öncesindeki fiziki ve iktisadi yıpranmasına ilişkin masraflardan birisini oluşturan fireler stok bulundurma masrafları arasında yer almaktadır. Diğer taraftan hammadde ve malzemelerin ambarda bulunması esnasında ortaya çıkan farklar söz konusu malzemelerin bünyesel özelliklerinden ileri geliyorsa bu durumda bir nevi madde ve malzemenin teknik randımanının düşmesi anlamına geleceğinden dönem maliyetlerine intikal ettirilmesi gerekir.

Firelerin taşıdığı maliyet kaybedilen hammaddenin girdi maliyeti ile gereksiz yere sarfedilen işçilik süresi maliyetinden meydana gelmektedir. Ancak bazı durumlarda bu maliyete söz konusu fireyi elden çıkarmak için katlanılan maliyetlerin de eklenmesi gerekebilir. Sanayi artıklarından özellikle nükleer atıkların

yok edilmesi veya saklanması zorunlu olup para harcamayı gerektiren bir husustur.⁵

Bazı durumlarda ise bu durumun aksine üretim süreci sonunda çeşitli sebeplerle üretime sevk edilen hammaddelerin miktar ve hacimlerinde bir artış meydana gelebilmektedir. Örneğin Likit petrol gazının depoda bekletilmesi sırasında özellikle yaz aylarında sıcaklığın artmasından kaynaklanan genleşme sebebiyle LPG hacminde artış meydana gelebilmektedir. Bu çoğalmalar **pozitif fire** olarak isimlendirilebilir. Bu tür fireler hammadde'nin üretim öncesinde depoda bekletilmesi veya çeşitli şekillerde işlenmesi sırasında çoğu zaman iklimsel koşullara ve hammadde'nin maruz kaldığı işlemlere göre nemlenme genleşme vs. ile ağırlıklarının ve hacimlerinin artması şeklinde ortaya çıkabilmektedir.⁶ Pozitif fire sonucu diğer firelerin aksine birim maliyetlerde azalma meydana gelecektir.

Firelerin varlığı işletme bünyesinde birim maliyetlerin hesaplanmasında farklılıklara sebep olacaktır. Birim maliyetlerin hesaplanmasında harcanan hammaddelerin brüt miktarları temel alındığından, mamul üretiminde fire oranı yükseldikçe birim mamul üretimi için hammadde sarfiyatı yükselecek dolayısıyla üretim sürecinin gereği olarak ortaya çıkan fireler birim maliyetlerin yükselmesine yol açacaktır.

⁵ İsmail Hakkı Albayrak Bozuk ürün, Fire ve artıklarla ilgili maliyet ve kontrol sorunları I.Ü.Muhasebe enstitüsü dergisi sf.21

⁶ Süleyman Yüksek Üretim işletmelerinde üretim kayıplarının ..Vergilendirilmesi sf.192
7 Ali Haydar Yıldırım Vergi İncelemesinde fire ve zayıtlar sf.8

2.1.1.2. Ticaret işletmelerinde fire

Esas faaliyet konusu çeşitli üreticilerden temin ettikleri malları herhangi bir kimyasal ya da fiziksel değişime uğratmaksızın belirli sürelerde tüketicilere ulaştırmak olan ticaret işletmeleri de gerek malların taşınması ve gerekse satılincaya kadar depolarda veya işletmede bekletilmesi sırasında kırılma, dökülme, bozulma, buharlaşma, akma, sızma gibi sebeplerle fireler ile karşı karşıya kalabilmektedirler. Dolayısıyla ticaret işletmelerinde meydana gelen fireler alım satım konu nihai malların ağırlığında ve hacminde meydana gelen azalmalar olarak ifade edilebilir.

Örneğin toptancılardan alınan porselen eşyalar da perakendeciler tarafından bu nitelikteki eşyaların tüketicilere satışına kadar geçen süre zarfında taşıma ve pazarlama sırasında %2-3 nispetinde kırılma firesi meydana gelebilir. Yine petrol istasyonlarında akaryakıt satışı sırasında benzin motorin vs. petrol ürünlerinin tahmil, tahliye ve depolanması sırasında akaryakıt ürünlerinde görülen uçma sebebiyle benzinde %0,75 motorinde %0,6 oranında fire meydana gelir.

Ticareti yapılan emtiada fireye yol açan etmenler sanayi işletmelerindeki kadar geniş bir yelpazeye sahip değildir. Ticaret işletmelerinde firelere sebep olan en önemli etmen iklim ve hava koşullarıdır. Fireler daha çok malların depolarda ya da işletme tezgahlarında bekletilmesi sırasında havanın sıcak, kuru, ya da nemli olmasına göre söz konusu malların kuruma, uçma, bozulma ve benzeri sebeplerle meydana gelmektedir. Ticaret işletmelerinde fire oranlarını etkileyen belli başlı sebepler iklim ve satış teknolojisidir. Ticaretin yapıldığı yerin coğrafi şartları da fire oranını etkilemektedir.

Sanayi ve ticaret işletmeleri için fire ayırımını yaptıktan sonra ayrıca fire ve zayi olma terimlerine değinmek konunun anlaşılması ve iki terim arasındaki ayırımın yapılması açısından yararlı olacaktır.

2.1.1.3. Zayıt ya da zayı olma

Türk Dil Kurumu sözlüğünde **zayı**; yitmiş kaybolmuş, yitik, kayıp olmuş, elden çıkmış, işe yaramayan, **zayı olmak** ise; yitmek kaybolmak şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımlarda bir cismin fiziksel olarak ilk hali itibariyle yok olmasından ya da fiziksel olarak işe yararlı halden çıkması ifade edilmektedir.

Dolayısıyla muhasebe ve işletmecilik literatürü açısından zayı olma herhangi bir malın sahibinin elinden iradesi dışında çıkmış olmasını ifade etmektedir. Önceki bölümlerde belirtildiği üzere gerek sanayi işletmelerinde ve gerekse ticaret işletmelerinde fireler emtianın ya da hammaddenin cinsi ve iklim koşullarına bağlı olarak önlenmesi çoğu zaman mümkün olmayan kuruma, uçma, bozulma kırılma v.s. nedenlerle ortaya çıkan kayıplardır. Bununla beraber her ne kadar firelerin önüne geçmek mümkün olmasa bile çalınma, kaybolma ve doğal afetler nedeniyle fiziksel ve kimyasal özelliklerin kaybolması gibi şekillerde ortaya çıkan zayıtları önlemek mümkündür.

İşletme varlıkları arasında yer alan varlıkların zayı olması aşağıdaki hallerde gerçekleşir.

- Çalınma, kaybolma ve benzeri nedenler,
- Yangın, sel ve deprem gibi doğal afetler sonucunda,
- Vergiden kaçınmak için irade dahilinde,
- Kaza, dikkatsizlik ve benzeri nedenlerle zayıtlar meydana gelir.

Bununla beraber çoğu yazar tarafından zayı olmanın kapsamına moda değişikliklerine bağlı değer düşüklüğü ile piyasadaki arz talep durumuna bağlı olarak meydana gelen değer düşüklükleri alınmamakta olup, gerçekte iktisadi varlığın fiziksel olarak tamamen veya kısmen ortadan yok olması halinde zayı olmanın gerçekleştiği savunulmaktadır. Ancak akademik

literatürde iktisadi varlığın eski kullanım imkânını kaybetmesi halinde de zayı olmadan söz edilir. Hatta bu kapsamda çeşitli nedenlere iktisadi varlıklarda meydana gelen ekonomik değer kayıpları da muhasebe açısından zayı olarak değerlendirilir.⁷ Zayı ya da zayı olmaya ilişkin olarak Vergi Mevzuatı içinde yapılan değerlendirmeler ilerleyen bölümlerde yapılacaktır.

Nitekim fire ve zayı ayırımına Türk Ticaret kanununda da yer verilmiş ve bu kanunun 1082'nci maddesinde geminin zayı olması, 1087'nci maddesinde de yükün zayı olması hallerine temas edilerek umulmayan bir hal yüzünden meydana gelen bu durumlarda tarafların birbirine tazminat borcu olmaksızın sözleşmenin düşeceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan aynı kanunun 1063 üncü maddesinin 7 numaralı bendinde "hacim ve tartı itibariye kendiliğinden eksilmeden" vergicilikte kullanıldığı şekliyle fireden taşıyanın sorumlu olacağı belirlenmiştir. Buna göre zayı olma durumunda sözleşmenin düşeceği belirtilirken fire meydana gelmesi durumunda taşıyanın bir sorumluluğu olmaksızın sözleşmenin devam edeceği hüküm altına alınmaktadır. Bir başka ifade ile Türk Ticaret Kanunu fire ve zayı olmayı ayrı ayrı değerlendirmektedir.⁸

2.1.2. Artık (Scrap)

Sadece sanayi işletmelerinde üretim sürecinin bir gereği olarak ortaya çıkan üretim kaybıdır. Kumaş, deri, kereste, maden ve benzeri hammaddelerin üretim süreci içerisinde işlenmesi sonucu arta kalan küçük parçalar genellikle artık olarak ifade edilmektedir. Artık terimi için çeşitli tanımlar yapılmıştır.

⁷ M. Ali Özyer age. Sf.24

⁸ Ayhan Öney İktisadi ve Ticari deyimler sözlüğü sf.23

Artık üretime sevk edilen hammaddede meydana gelen, üretim işlemleri sonucunda artan ve satılması veyahut kullanılması çoğu zaman mümkün olabilen kalıntı ve parçalardır.⁹

Diğer bir tanıma göre üretim işlemi sonucu imal edilen mamulün bünyesine girmemiş döküm, kesim, delme, presleme, oyma, tornalama, parlatma v.b. işlemler sonucu ortaya çıkan hammadde ve yardımcı madde kalıntılarına artık denilir.¹⁰

Bir diğer tarif ise, belirli imalat safhalarına giren hammadde den döküntü olarak kalan ve ölçülebilir bir satış değerine sahip olan hammadde parçaları artık olarak isimlendirilir.

Üretime sevk edilen hammaddeden döküntü olarak kalan ve ölçülebilir bir satış değerine sahip olan hammadde parçalarına örnek olarak konfeksiyon sanayinde çeşitli modellere yapılan kesimlerden arta kalan kumaş parçalarını, döküm sanayinde oluşabilecek cüruf ve döküntüden arta kalan çapakları, teneke ya da saç levhalarda belirli parçaların kesiminden arta kalan parçaları gösterebiliriz. Bu tür hammadde artıkları düşük bir değerle satılabileceği gibi belirli koşullarda imalatla yeniden kullanılabilir.

Kısaca, malzemelerin üretimde kullanılması esnasında döküntü, kırıntı ve iskarta şeklinde ortaya çıkan ve çok düşük bir satış değeri olan maddelere artık denilmektedir.¹¹

Daha önceki bölümde belirtildiği üzere üretim sürecinde harcanan hammaddelerin tamamıyla mamul bünyesine girmediği ve arta kalan kısımlarının genellikle normal kullanım olanağını kaybettiğini, ayrıca herhangi bir satış değerine sahip olmayan

⁹ Süleyman Yükçü age. Sf.186

¹⁰ M. Celalettin Atamanalp Yönetim açısından maliyet Muhasebesi sf.426

¹¹ Celalettin Atamanalp age. Sf.182

bu artıkların **kısmi fire** olarak isimlendirildiği belirtilmişti. İşletmecilik ve muhasebe literatüründe fire ve artık kavramları iç içe geçmiş durumdadır. Her ne kadar farklı durumları ifade ediyor olsa da genellikle kısmi fire ve artık terimleri birbiri yerine kullanılmaktadır. Bu yüzden iki kavram arasında bir ayırımın yapılması gerekmektedir.

Artık tali mamulden biraz daha düşük kaliteye sahip, nihai mamulün üretildiği anda ortaya çıkmakta ve çoğu zaman tekrar üretimde kullanmak için yapılan ek işleme maliyetlerinin yüksek olması sebebiyle düşük de olsa belli bir bedel üzerinden satışa sunulan üretim kayıplarıdır. Kısmi fire ise imalat işleminin bir gereği olarak eksilme buharlaşma v.b. sebeplerle ortaya çıkan ancak herhangi bir suretle yeniden üretime kazandırılması mümkün olmadığı gibi herhangi bir ekonomik değere de sahip olmayan kayıplardır. Bu ayırım yapıldığında kısmi fire teriminin bozuk ve kusurlu hammaddeleri değil hiçbir satış değeri olmayan hammadde kalıntılarını ifade ettiği açıkça görülecektir.

Genellikle artıkların düşük bir bedel ile satılması ya da ek işlemler sonucu tekrar hammadde girdisi olarak kullanılması mümkün olabilmektedir. Ancak çoğu durumda ek işleme maliyetlerinin yüksek olması sebebiyle üretim sonucu oluşan artıkların yeniden işlenmesi işletmeler açısından ekonomik olmamaktadır. Bu sebeple işletmeler söz konusu artıkları düşük bedellerle elden çıkarma yoluna gidebilmektedirler. Hatta bazı durumlarda üretim artığı olarak ortaya çıkan kayıplar (kısmi fireler) ekonomik anlamda herhangi bir iktisadi değere sahip olmamakla birlikte işletmeden uzaklaştırılması içinde belli tutarlarda giderlere katlanmak zorunda kalılabilmektedir.

Özetlenirse, fire ve artıkların müşterek oldukları nokta her ikisinin de imalat işlemi esnasında ortaya çıkmaları ve tamamlanan

mamullerin bünyesine girmemeleridir. Bu iki terim arasındaki temel fark ise firelerin ekonomik bir değer taşımazken, artıkların çok düşüğe olsa belli bir satış veya kullanım değerine sahip olmasıdır.

2.1.3. Tali Mamul (By-Product)

İşletmeciler ve muhasebeciler tarafından tali yan mamul terimi, değerce yüksek olan bir mamulle aynı anda üretilen küçük değerli bir veya daha çok ürünü belirtmek için kullanılır.¹²

Tali mamullerde artıklarda olduğu gibi sadece sanayi işletmelerinde üretim faaliyeti sonunda ortaya çıkan ancak artıklara nazaran daha yüksek satış ya da kullanım değerine sahip, mamullerle aynı anda üretilen, nihai mamule nazaran daha düşük satış değerine sahip ürünü ifade etmektedir. Diğer bir anlatımla birleşik imalat sürecinde ortaya çıkan ikinci derecedeki mamulleri ifade etmektedir. Bununla beraber bazı yazarlar tarafından herhangi bir işleme gerek olmaksızın satışı mümkün olan kalemler için artık, satışa hazır hale getirmek için ek işleme ihtiyaç duyulan kalemler içinde tali mamul terimleri kullanılmaktadır.

Ayrıca tali mamuller ile artıklar arasında teknik bakımdan da farklılıklar vardır. Artıklar hammaddenin bütün özelliklerini taşıyan herhangi bir değişikliğe uğramamış fakat çoğu zaman tekrar üretim sürecinde kullanıma imkânı bulunmayan parçalardır. Çelik eşya üretiminde ortaya çıkan çelik artıkları buna örnek olarak gösterilebilir.¹³ Bunun yanında tali mamuller fiziksel ve kimyasal nitelik

¹² Alparslan Peker Modern Yönetim Muhasebesi sf. 624

Nurettin Toköz Sanayi Muhasebesi ve Sanayide Maliyet İlkeleri sf.96-97

¹³ Reşat Karcioğlu Üretim İşletmelerinde fire, bozuk mamul, artıklar sf.19

itibariyle hammaddenin ve mamulün taşıdığı özelliklerden farklılık arzeden, hammadde ile birlikte diğer işletme malzemelerinin üretim sürecine girmesi sonucu zorunlu olarak ortaya çıkan ikinci derecedeki mamullerdir. Kok üretiminde ortaya çıkan havagazı, petrol üretiminde ortaya çıkan katran tali mamullere örnek olarak verilebilir.

Özetlersek birbirinden farklı olan bu iki kavramı ayırtetmek için literatürde iki genel kıstas göz önünde tutulmaktadır. Birincisi; birleşik imalat esnasında elde edilen tali mamuller artıklara nazaran daha yüksek bir satış değerine sahiptirler. İkinci olarak, tali mamuller genellikle ek imalat işlemine tabi tutulduktan sonra satılırken artıklar çoğu kez olduğu gibi satılırlar. Bu kıstaslardan satış değeri ölçüsünün daha gerçekçi ve isabetli olduğu söylenebilir.¹⁴

2.1.4. Bozuk Mamul (Spoiled Goods)

Sanayi işletmelerinde imalat sürecinin belirli aşamalarında ortaya çıkabilen ya da imalat süreci tamamlanmış olmasına rağmen çeşitli nedenlerden dolayı istenen kalite ve standartlara hâiz olmayarak ortaya çıkan bozuk ya da hatalı durumdaki mallardır.¹⁵ Nihai mamullere nazaran kalite itibariyle daha düşük nitelikteki mamuller genellikle kalitesiz hammaddelerin üretime sürülmesi, üretimi yapan işçilerin iyi eğitilmemesi ya da kalifiye olmaması, üretimde kullanılan makinelerin gerekli bakımının yapılmaması ya da yetersiz olması gibi nedenlerle ortaya çıkmaktadırlar. Diğer bir ifade ile bozuk mamuller hammaddelerin makine

¹⁴ Rıfat Üstün Maliyet Muhasebesi sf.392

¹⁵ İsmail Hakkı Albayrak age. Sf.21

veya elle işlenmesi esnasında meydana gelen hatalardan dolayı istenilen kalite standartlarına haiz olmayarak ortaya çıkan mamullerdir.

İmalat işleminin belli bir noktasında da ortaya çıkabilen bozuk mamuller endüstriyel faaliyetlerin tabii sonuçlarından birisidir. Söz konusu bozuk mamuller çoğunlukla atılırlar ya da taşındıkları maliyetin çok altında, hurda değerleri ile satılırlar.

Düşük kaliteye haiz ve standart altı mamullerin nihai mamul haline getirilmesi çoğunlukla mümkün olmamakla birlikte bu yoldaki çabalar yeniden işleme maliyetlerinin yüksek olması sebebiyle işletmeler tarafından tercih edilmemektedir.¹⁶

Bozuk mamuller üretim aşamasından geçmiş birimler olduklarından taşıdıkları maliyet içinde üretim maliyet unsurları olan direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri yer almaktadır. Diğer taraftan bozuk mamullerin satılması durumunda taşıyacağı net maliyet, üretim maliyetlerinden ıskarta satış değerinin çıkarılmasıyla ulaşılan değer olmaktadır. Bazen bozuk mamullerin hiçbir satış değerine sahip olmamaları da mümkündür. Metal dökümünde kullanılan tahta model kalıpları imalinden elde edilen bozuk modeller örnek olarak gösterilebilir.¹⁷

Bununla beraber bozuk mamul üretiminin engellenmesi üretim süreci içinde iyi bir denetim ve kalite kontrol sisteminin kurulması ile sağlanabilecektir. Ancak çoğu zaman bozuk mamullerin tamamen ortadan kaldırılması mümkün olmasa bile üretim sürecinde ortaya çıkan fire ve artıklara nazaran kontrolünün sağlanması daha kolaydır.

¹⁶ İsmail Hakkı Albayrak age. Sf.21-22

¹⁷ Süleyman Yükçü age. Sf.187

Özetleyecek olursak bozuk mamuller imalat işleminin herhangi bir aşamasında ortaya çıkan, üretimi arzulanan mallara nazaran daha düşük kaliteye sahip birimler olup sağlam mamullere dönüşmesi için yeniden ek işleme tabi tutulması ekonomik olmayan mamullerdir.¹⁸

2.1.5. Kusurlu Mamuller (Defective Goods)

Sanayi işletmelerinde hedeflenen kalite ve standartlara uygun olmayan, hatalı birimlerden biriside kusurlu mamullerdir.

Kusurlu mamuller bozuk mamullerde olduğu gibi üretimde kullanılan hammaddelerin yeterli kaliteye sahip olmaması, kalifiye olmayan işgücünün kullanılması, makinelerin yetersiz olması ayrıca makinelerin gerekli bakım ve onarımlarının yapılmaması nedenleriyle üretim sürecinin sonunda ortaya çıkan, gerekli teknik standartlara ve kalite şartlarına uymayan mamullerdir.

Kusurlu mamullerin engellenmesi iyi bir denetim ve kalite kontrol sisteminin kurulması ile mümkün olabilmektedir. Ancak çoğu zaman üretim sürecinin sonunda ortaya çıkan standartlara uymayan mamullerin belli bir miktar hammadde ve işçilik sarfiyatı sayesinde standartlara ve kalite şartlarına uygun mamuller haline getirilmesi mümkündür. Söz konusu kusurlu mamullerin ek işleme tabi tutulması genellikle işletmeler için karlı olmaktadır.

Literatürde kusurlu mamuller için çeşitli tarifler yapılmıştır. Bunlardan birkaçı şöyledir.

Kusurlu mamul üretimin çeşitli aşamalarında ortaya çıkabilen ve gerekli teknik standartlara uymayan mamullerdir.¹⁹

¹⁸ Rüstem Hacırüstemoğlu İşletmelerde kalite –kantite konularına maliyet ve Vergi yaklaşımı M.Ü. Muh. Araş. Ve Uyg. Merk. Muhasebe Dergisi 1986/06 Sf.40

¹⁹ İsmail Hakkı Albayrak age. Sf.21

İmalat faaliyetlerinin belli bir noktasında ortaya çıkan veya imalat faaliyetini tamamlamakla beraber beklenen kaliteyi sağlamayan bozuk yahut ıskarta durumundaki mamuller, kusurlu mamul olarak adlandırılır.²⁰

Diğer bir tanıma göre “kusurlu mamul” üretimin sonunda ortaya çıkan ve normal mamule nazaran bazı aksaklıkları veya eksiklikleri bulunan mamullerdir. Mesela buzdolabı imalatında üretimden çıkan bir buzdolabının gaz kaçırmaması halinde söz konusu mamul kusurlu mamul olarak nitelendirilir.²¹

Görüleceği üzere söz konusu mamuller bozuk mamullerle benzerlikler arz etmektedir. Ancak önceki kısımlarda da belirtildiği üzere bozuk mamullerin ek işçilik ve hammadde sarfiyatı ile kalite şartlarına uygun mamul haline getirilmesi ekonomik açıdan verimsiz harcamalara yol açmaktadır. Bunlar asıl mamulle nazaran daha düşük bir değerle satılabilirler. Bu sebeple işletmeler genelde bu nitelikteki mamullerin maliyet bedelinin çok altında satışı yoluna gitmektedirler. Bununla beraber bozuk mamullerden farklı olarak kusurlu mamullerinin nihai mamul haline getirilmesi için yapılacak ek işçilik ve hammadde harcamaları ekonomik sayılabilecek harcamalardır.

Özetlemek gerekirse kusurlu mamul bozuk mamule benzetmekle birlikte üretilmesi istenen mamulün özelliklerini kazanmamış ve sağlam mamule dönüşmesi için ek işleme tabi tutulması ekonomik olan birimlerdir.²²

²⁰ Selçuk Uslu Maliyet Muhasebesi Sf.297

²¹ Süleyman Yükçü age. Sf.187

²² Süleyman Yükçü age. Sf.187-188

2.2. Kayıpların Sebepleri

Üretilen ve satışı konu edilen emtiada kayıplara yol açan birçok neden bulunmaktadır. Bu sebeplerden belli başlıcaları şöyle sıralanabilir.²³

2.2.1. İklimsel koşullar

Ağırlıklı olarak ticaret işletmelerinde alım satım konu maddelerin ticaretinde faaliyetin ifa edildiği yerin coğrafi şartları fire oranını etkilemektedir. İklimin kuru olduğu bölgelerde ürünlerin depoda bekletilmesi sırasında yağ olarak satılan emtiaların miktarında kurumalar ve çekmeler nedeniyle azalmalar meydana gelebilmektedir. Bazen ise bu durumun aksine rutubetin yüksek olduğu bir bölgede örneğin sabun, şeker, tahıl gibi kuru olarak ticareti yapılan ürünlerin miktarında artmalar meydana gelebilmektedir. İklimsel koşulların yol açtığı fireler sanayi işletmelerinde özellikle hammaddelerin ve mamullerin depolanması sırasında da meydana gelebilmektedir.

2.2.2. Üretimde kullanılan hammaddelerin kusurlu olması

Sanayi işletmelerinde üretim süreci içinde doğrudan malın bünyesine giren hammaddenin ve işletme malzemesinin istenen kalite ve standartlara uygun olmaması üretilen mamullerin bozuk ve kusurlu olarak ortaya çıkmasına neden olacaktır.

2.2.3. İşgücünün yetersizliği

Üretim işletmelerinde işçi maliyetlerini düşürmek amacıyla hareket eden firmalar kalifiye olmayan işgücünü istihdam etmesi

²³ 2002 Beyanname Düzenleme Kılavuzu Hesap Uzmanları Derneği yayını sf.849

ve işçilerin gerekli mesleki eğitime tabi tutulmaksızın işi yaparak öğrenmesi üretimin içinde kayıpların artmasına neden olmaktadır. Ayrıca işçilerin dalgın, dikkatsiz ve yeterince dinlenmemiş olmaları üretimde aksamalara ve üretim kayıplarının artmasına yol açmaktadır.

2.2.4. Makine ve teçhizatlardaki hatalar

Belli dönemler içinde gerekli bakım ve onarımı yapılmayan makine ve teçhizatların bozulması ve eskimesi makinelerin randımanını düşürerek fire veya bozuk ve kusurlu mamul üretiminin artmasına yol açacaktır. Ayrıca sık sık bozulan makineler üretim sürecini sekteye uğratacaktır.

2.2.5. Kapasite üstü üretim

Üretim işletmeleri bazen piyasadan gelen mal taleplerini sahip oldukları üretim kapasitelerini zorlayarak karşılamak zorunda kalabilmektedirler. Aşırı kapasite kullanımı makine ve teçhizatın aşırı kullanımına, yıpranmalarına ve bozulmaların artmasına, işçilerin aşırı çalışması ise işçilerin yorulmasına dikkatlerinin kaybolmasına sebep olarak üretimde kırılma dökülme v.s. şeklinde ortaya çıkan firelerin artmasına ayrıca üretim sonunda ortaya çıkan bozuk ve kusurlu mamul üretiminin artmasına yol açacaktır.

2.2.6. Teknoloji

Bir emtianın üretim sürecinde işletmenin sahip olduğu teknoloji düzeyi de ortaya çıkan firelerin farklılaşmasına yol açmaktadır. Örneğin ayçiçeği yağı imalatında işletmede kullanılan ileri teknoloji yağın hammaddesi olan ayçiçeği çekirdeğinden daha fazla yağ çıkarılmasına dolayısıyla imalatla söz konusu olan fire

oranının azalmasına yol açmaktadır. Yine üretilen mamullerin sermaye yoğun ya da emek yoğun olarak üretilmesi sürecin bir gereği olarak ortaya çıkan fire ve kayıpların farklılaşmasına neden olacaktır. Özellikle düşük emek maliyetinden yararlanarak üretilen mamullerin imalatında kalifiye olmayan işçilik nedeniyle fire oranları artabilmektedir.

2.2.7. Olağanüstü olaylar

İşletme bünyesinde meydana gelen yangın su basması ve hırsızlık gibi insan iradesi dışında vuku bulan hadiseler ile deprem sel gibi doğal afetlerde hammadde ve mamullerde meydana gelen kayıpların bir nedeni olarak ifade edilebilir.

3. TİCARİ İŞLETMELER AÇISINDAN FİRE ve ZAYİAT MİKTARININ TESPİTİ ve DEĞERLENDİRİLMESİ

Esas faaliyet konusu çeşitli üreticilerden temin ettikleri malları herhangi bir değişime uğratmaksızın belirli sürelerde tüketicilere ulaştırmak olan ticaret işletmeleri gerek malların taşınması ve gerekse satılıncaya kadar depolarda veya mağazada bekletilmesi sırasında kırılma dökülme bozulma buharlaşma gibi nedenler ile fire ve zayıtlar ile karşı karşıya kalabilmektedirler.

İşletmeler belgelere dayanarak Türk Lirası tutar üzerinden kayıtlara geçirdikleri stoklarını dönem sonlarında yapacakları envanter çalışmaları sayesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan değerlendirme hükümlerine göre değerleyerek stoklarını dönem sonunda haiz oldukları değere indirgeyeceklerdir.

Dolayısıyla ticari işletmeler alış ve satışlarını kayıt ve belgelere dayanarak takip ettikleri emtialara ilişkin olarak dönem sonlarında aşağıda belirtilen miktar bazında basit matematiksel emtia dengesini sağlamaları gerekmektedir

Dönem Başı emtia stok miktarı	(+)
Dönem içi emtia alışları	(+)
Dönem içi emtia satış miktarı	(-)
Dönem sonu Emtia stok miktarı	(=)

Ancak firma bünyesinde ticarete konu edilen malların gerek alımında ve pazarlamasında da gerekse satılma anına kadar depoda veya mağazada bekletilme süresine bağlı olarak ortaya çıkan kırılma, dökülme, sızma, akma, çürüme, kuruma, çekme ve uçma fireleri fiili sayım sonucu bulunan dönem sonu emtia stok miktarı ile defter kayıtları üzerinden yukarıda yer alan emtia dengesi aracılığıyla bulunan mal miktarı arasında farklılıkların ortaya çıkmasına sebep olacaktır. Genel olarak fireler malların depolanması veya nakliyesi esnasında normal şartlar altında mallarının ağırlığında meydana gelen eksilmelerdir. Daha önceki kısımlarda belirttiğimiz üzere bu aşamalarda ortaya çıkan ve normal teamüller içerisinde kalan fireleri önlemek çoğu zaman mümkün olmamaktadır.

Söz konusu ticari mallarda meydana gelecek fireler malların cinsine, nakliye ve depolama koşullarına, iklimsel koşullara bağlı olarak farklılık arz edecektir. Dolayısıyla her emtia için fire miktarı hesaplanırken farklı bir yöntem uygulanacaktır. Çünkü bazı mallarda sadece depolama ve bekletme sebebiyle çürüme, kuruma, çekme, uçma nedeniyle fire meydana gelirken bazılarında ise sadece nakliye aşamasında kırılma, dökülme, akma gibi nedenlerle fireler ortaya çıkabilmektedir. Ya da her iki aşamada ortaya çıkan fireler aynı mal için söz konusu olabilmektedir. Bu sebeple fire hesaplaması yapılırken hangi aşamalarda firelerin meydana geldiği tespit edilmeli, duruma göre eğer fire sadece

bekleme ve depolamadan kaynaklanıyorsa dönem başı emtia stok miktarı ile dönem içi emtia alış miktarı toplamının üzerinden ya da şayet önceki dönem envanter çalışmaları sırasında işletme stokları arasında bulunan emtia için fireler dikkate alınmışsa, ayrıca dönem başı stoklarda başka herhangi bir fire meydana gelmiyorsa sadece dönem içi emtia alış miktarı üzerinden Ticaret ve Sanayi odaları ile mesleki teşekküllerden alınacak fire oranları uygulanarak hesaplanabilir. Şayet fire aynı zamanda pazarlama aşamasında nakliye sebebiyle meydana geliyorsa dönem içi satışa sunulan emtia miktarına (Dönem başı mal stok miktarı + Dönem içi mal alış miktarı - Dönem sonu mal miktarı) kırılma, dökülme veya uçma firesi uygulanarak hesaplama yoluna gidilecektir. Görüleceği üzere firelerin hesaplanması açısından bir genelleme yapmak yanlış sonuçların ortaya çıkmasına yol açacaktır. Bu sebeple duruma uygun şekilde hesaplama yapılarak gereksiz yere fazla ya da az miktarda fire hesaplanmasından kaçınılması olacaktır.

Bu durumda yukarıda gösterilen emtia dengesi fire ve zayıtlar dikkate alındığında aşağıdaki gibi yeniden oluşturulacak bu suretle stoklarda yer alan veyahut fiilen satılan emtia stoklarının gerçek miktarlarına ulaşmak mümkün olacaktır.

Dönem başı emtia stok miktarı	(+)
Dönem içi emtia alış miktarı	(+)
Dönem içi emtia satış miktarı	(-)
Dönem fire miktarı toplamı	(-)
Dönem sonu emtia stok miktarı	(=)

Yukarıdaki emtia dengesinde yer alan dönem fire toplamı gerek depolama ve gerekse pazarlama aşamalarındaki fire toplamalarını göstermektedir.

Bununla beraber Ticari işletmelerde bazen yangın, sel basması, deprem gibi doğal afetler ile çalınma, kaybolma gibi gayri iradi meydana gelen olaylar işletme stokları arasında bulunan malların yok olmasına veya değerlerini tamamen ya da kısmen kaybetmelerine yol açmaktadır. Literatürde zayıt terimi ile ifade edilen bu kayıpların nedeni ve tespiti firelere nazaran farklılık arz etmektedir.

Fireler malların niteliklerine ve pazarlama süreçlerine bağlı olarak belli nispetlerde ortaya çıkarken zayıtlar yangın deprem su basması ve benzeri doğal afetler, çalınma kaybolma gibi dış faktörler sonucu meydana gelir. Bu şekilde ortaya çıkan kayıpların tespiti çoğunlukla takdir komisyonları ya da bilirkişiler tarafından yapılan fiili tespit ve incelemeler sonucu belirlenebilmektedir. Örneğin işletme deposunda çıkan yangın sonucu bir miktar malının yandığını belirten işletme sahibi yanan bu mallardaki değer kaybını ancak takdir komisyonuna başvurarak tespitini isteyecek ve bu suretle meydana gelen kayıplarını defter ve kayıtlarına intikal ettirerek gerekli zarar kaydını düşecektir. Konunun vergisel açıdan değerlendirilmesi ilerleyen bölümlerde yapılacaktır.

4. SANAYİ İŞLETMELERİNDE FİRE ve DİĞER ÜRETİM KAYIPLARI MİKTARININ TESPİTİ ve DEĞERLENDİRİLMESİ

Sanayi işletmeleri bilindiği üzere faktör sahiplerinden temin ettikleri hammadde ve işletme malzemelerini çeşitli üretim teknikleri kullanarak fiziksel ve kimyasal değişime uğratarak nihai mamuller ortaya çıkarmaktadırlar. Üretilen bu mamuller ise çeşitli pazarlama kanalları kullanılarak bazen doğrudan bazen de toptancılar ve perakendeciler vasıtasıyla tüketicilerin tüketimine sunulmaktadır.

Bu üretim organizasyonu içinde üretime sevk edilen hammadde ve işletme malzemelerinin tümünün mamul bünyesine girmesi sağlanarak verimliliğin yükseltilmesi amaçlanır. Ancak çoğu zaman bu mümkün olmamaktadır. Önceki bölümlerde belirtildiği üzere çoğu zaman meydana gelen fire, artık, bozuk ve kusurlu mamullerin ortaya çıkması verimliliğin ve faktör bileşimi optimalitesinin sağlanmasını sekteye uğratmaktadır. Üretim sürecinin bir gereği olarak ortaya çıkan bu kayıpları iyi bir üretim organizasyonu ve kalite kontrol sisteminin kurulması sayesinde en aza indirmek mümkün olabilmektedir. Daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere üretim sürecinin gereği olarak ortaya çıkan kayıpların bir kısmı fire olarak isimlendirilmektedir. Bu kayıplar gerek hammadde ve malzemenin ve gerekse üretilen mamullerin depolanması ve nakliyesinden kaynaklanabilmektedir. Bilindiği gibi söz konusu kayıplar stok farkları olarak değerlendirilmekte olup ortaya çıkan bu farklar gerek dönem sonu envanter çalışmaları neticesinde stokların fiili ölçümü ile ya da kayıtlarda yer alan stok tutarlarına genel kabul görmüş fire oranlarının uygulanması sonucu tespit edilebilmektedir. Fire hesaplamasında baz alınacak stok kalemleri hammadde ve emtianın niteliğine göre farklılık arz etmektedir. Duruma göre fire sadece bekleme ve depolamadan kaynaklanıyorsa dönem başı emtia stok miktarı ile dönem içinde üretilen emtia miktarı toplamının üzerinden ya da şayet önceki dönem envanter çalışmaları sırasında işletmede varolan emtia için fire oranları dikkate alınmışsa ayrıca dönem başı stoklarda başka herhangi bir fire meydana gelmiyorsa sadece dönem içi üretilen emtia miktarı üzerinden fire oranları uygulanarak kayıpların tespiti yoluna gidilir. Şayet fire aynı zamanda pazarlama aşamasında nakliye sebebiyle meydana geliyorsa

dönem içi satışa sunulan emtia miktarına kırılma, dökölme veya uçma firesi uygulanarak hesaplama yoluna gidilecektir. Görüleceği üzere depolama ve nakliye sebebiyle ortaya çıkan firelerin hesaplanması açısından bir genelleme yapmak yanlış sonuçların ortaya çıkmasına yol açacaktır. Bu sebeple duruma uygun şekilde hesaplama yapılarak gereksiz yere fazla ya da az miktarda fire hesaplanmasından kaçınılmış olacaktır.

Sanayi işletmelerinde üretim kayıpları sadece depolama ve nakliye firelerinden ibaret değildir. Üretime sevk edilen hammadde ve işletme malzemelerinin üretim süreci içinde fiziksel ve kimyasal değişime uğratılması üretime verilen hammadde ve malzeme miktarı ile mamulün bünyesinde yer alan hammadde ve malzeme miktarları arasında farkların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Bazı durumlarda bu farklar kısmi ve tam fire olarak ortaya çıkabildiği gibi bazı durumlarda belirli bir satış değerine sahip artıklar olarak ortaya çıkması muhtemeldir. Hatta üretim sürecindeki hatalar ve aksamalar nedeniyle bozuk ve kusurlu mamullerle de karşılaşılabilir. Önceki bölümlerde de belirtildiği üzere üretimin bir gereği olarak meydana gelen fire ve artıkların tespiti üretime sevk edilen hammaddelerin özelliklerine, randıman oranlarına ve üretim tekniğine göre farklılaşmaktadır.

Bilindiği üzere sanayi işletmelerinde faaliyetler üç aşamada gerçekleşmektedir. Aralarında girdi-çıkıtı ilişkisi bulunan bu aşamalar satın alma, üretme ve satma aşamalarıdır. Ticaret işletmelerinde olduğu gibi sanayi işletmelerinde de hammadde ve mamul miktar dengesinin sağlanması gerekmektedir. İşletmelerde varolan bu dengeyi bozacak unsur üretim kayıplarıdır.

Üretimde kullanılan her tür hammadde için ayrı ayrı kurulmak şartı ile miktar dengesi aşağıdaki şekilde oluşmaktadır.

Dönem Başı Hammadde Stok Miktarı	(+)
Dönem içinde alınan hammadde miktarı	(+)
Geçen dönem alınmış fakat bu dönem İmalattan iade edilen hammadde miktarı	(+)
Dönem sonu hammadde stok miktarı	(-)
Dönem içinde imalatta kullanılan h.madde m.	(=)

Üretim kayıplarından fire ve artıklar dikkate alındığında hammadde miktar dengesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Dönem Başı Hammadde Stok Miktarı	(+)
Dönem içinde alınan hammadde miktarı	(+)
Geçen dönem alınmış fakat bu dönem İmalattan iade edilen hammadde miktarı	(+)
Dönem sonu hammadde stok miktarı	(-)
Dönemdeki üret. Kaybı (Fire ve artık) miktarı	(-)
Dönem içinde imalatta kullanılan h.madde m.	(=)

Bu miktar dengesine göre dönem içinde üretilen mamullerdeki hammadde miktarı, üretilen mamullerin bünyesine fiilen girmiş bulunan hammadde miktarını göstermektedir. Ayrıca üretim esnasında dönem başı ve dönem sonu yarı mamul stokları bulunursa bu durumda yukarıda oluşturulan hammadde miktar dengesinde dönem başı yarı mamul stoku eklenir ve dönem sonu yarı mamul stoku da çıkarılır.

Üretim sonucu imal edilen ve mamul ambarına gönderilen mamuller için miktar dengesi aşağıdaki gibi oluşturulacaktır.

Dönem içine net mamul satış miktarı	(+)
Donem sonu mamul stok miktarı	(+)
Dönem başı mamul stok miktarı	(-)
Dönem içinde üretilen mamul miktarı	(=)

Yukarıdaki mamul miktar dengesi üretim kayıplarından bozuk mamul ve kusurlu mamullerde dikkate alınarak düzenlenebilir.

Dönem içine net mamul satış miktarı	(+)
Donem sonu mamul stok miktarı	(+)
Dönem başı mamul stok miktarı	(-)
Dönemdeki üretim kaybı miktarı	(-)
Dönem içinde üretilen sağlam mamul miktarı	(=)

Sanayi işletmeleri için oluşturulan mamul miktar dengesindeki dönem içinde üretilen sağlam mamul miktarı, üretim sonucu istenen kaliteye sahip sağlam mamul miktarını göstermektedir.

Üretimde fiilen kullanılan hammaddelere ilişkin miktar dengesinde söz konusu olan fire ve artık tutarları üretime sevk edilen hammadde miktarına genel kabul görmüş fire ve randıman oranlarının uygulanması sonucu bulunmaktadır.

Fire ve artıkların tespiti iki şekilde yapılabilir. Birinci yol fire ve artıkların meydana geldiği üretim safhasının belirlenmesi ardından bu aşamada meydana gelen fire ve artıkların fiziki olarak tespit edilmesidir. Diğer bir yol ise üretim safhaları itibarıyla değil de belli bir dönem zarfında ortaya çıkan fire ve artıkların miktar olarak tespit edilmesidir.

İmalatın aşamaları itibarıyla meydana gelen fire ve artıklarla ilgili olarak ayçiçek yağı imalatı örnek olarak verilebilir.

Bilindiği üzere ayçiçek yağı ayçiçeği tohumunun presler vasıtasıyla ezilmesi suretiyle elde edilmektedir. İmalatın her aşamasına üretimde kullanılan hammadde ve malzeme randıman oranları ve her aşamada meydana gelen fire tutarları şöyledir.

Ayçiçeği tohumunda ambar firesi, nakliye firesi tartı farkı ve rutubet firesi olarak ortalama %1-1,5 nispetinde fire meydana gelir.

Preslerle yapılan imalatlarda %36-38 natürel yağ, %45 küspe, %10-12 kabuk ve %2,5-3 nispetlerinde işe yaramaz çıkıntı elde edilir. Ayrıca üretime sevk edilen ayçiçek tohumunda çeşitli makine arızaları veya makine yetersizliği nedeniyle %3-5 oranında ayçiçek tohumunun işlenmeksizin doğrudan küspe ya da kabuk artıkları arasına karışması şeklinde bir kaybın ortaya çıkması muhtemeldir. Bu durumda üreticilerden temin edilen 100 Kg ayçiçek tohumunun üretime sevk edilmesi halinde üretim miktarları aşağıdaki gibi olacaktır.

Öncelikle üreticilerden satın alınan ayçiçek tohumunun gerek nakliye ve tartı firesi ile bir süre ambarda bekleme nedeniyle ortaya çıkan rutubet firesinin dikkate alınması gerekmektedir.

Tartı, nakliye ve rutubet firesi

100 Kg*%1,5=1,5 Kg dır.

Bu durumda imalat sonucu ortaya çıkan yağ, küspe kabuk ve işe yaramaz artık miktarları imalat, nakliye ve bekleme fireleri çıkarıldığında arta kalan ayçiçek tohumu miktarı üzerinden şöyle hesaplanacaktır.

98,5 Kg*%38=37,43 Kg natürel yağ

98,5 Kg*%45=44,325 Kg Küspe

98,5 Kg*%12=11,82 Kg kabuk

98,5 Kg*%3 =2,95 Kg işe yaramaz artık ortaya çıkar.

Ayrıca yukarıda belirtildiği üzere işlenmeksizin kabuk ya da küspe arasına karışan ayçiçek yağı tohumu tutarı
 $98,5 \text{ Kg} \times \%3 = 2,95 \text{ Kg}$ dır.

Presleme işlemi ardından ortaya çıkan Natürel ayçiçek yağı rafine edildiğinde ise natürel yağın $\%96$ 'sı nispetinde rafine ayçiçek yağı elde edilir. Bu durumda elde edilen $35,55 \text{ Kg}$ natürel yağ rafine edildiğinde

$35,55 \text{ Kg} \times \%96 = 34,128 \text{ Kg}$ rafine ayçiçek yağı elde edilir. Dolayısıyla rafine işlemi sonucu $(35,55 - 34,128) = 1,4 \text{ Kg}$ asit yağı ve stearin ortaya çıkar. Asit oranı $0,5$ ila $2,5$ arasında olan yağlarda ise rafine işlemi sonucu $\%5-8$ oranlarında fire meydana gelir. Bu firenin $\%2-4$ nispetindeki kısmı asit yağı kalan kısmı ise stearin olacaktır.

Bununla beraber rafine işlemi sonrası elde edilen ayçiçek yağının ambalajlanması, depolanması ve pazarlanması sırasında ayrıca $\%0,5$ oranında fire meydana gelebilmektedir.

Bu durumda elde edilen rafine ayçiçek yağında ambalajlama ve pazarlama firesi olarak

$34,128 \text{ Kg} \times \%0,5 = 1,7 \text{ Kg}$ ayçiçek yağı kaybı ortaya çıkar.

Görüldüğü gibi imalatın çeşitli aşamalarında fire meydana gelebilmektedir. Bu fireler üretim sürecinin bir gereği olarak ortaya çıkmakta olup çoğu zaman önleme imkânı yoktur. Ancak bazı durumlarda üretim tekniğinin değiştirilmesi imalattaki randıman ve fire oranlarını değiştirebilmektedir. Örneğin ayçiçek yağı imalatın ekstrasyon sistemi ile yapılması halinde yukarıda verdiğimiz randıman ve fire oranları değişecektir. Şöyle ki;

Bu teknikle imalat yapılması halinde $\%39-41$ yağ, $\%50$ küspe, $\%8-9$ Kabuk elde edilecektir. İşlenmeksizin küspe ve kabuk arasına karışacak tohum firesi ise $\%3-5$ nispetinde olacaktır.

Üretim kayıplarından özellikle bozuk mamul ve kusurlu mamuller imalat işleminden geçmiş birimler olduklarından taşıdıkları maliyet içinde, imalat maliyeti unsurları olan direkt hammadde nin yanı sıra direkt işçilik ve genel üretim giderleri de yer alacaktır. Bu yüzden fire, artık, bozuk mamul, kusurlu mamul şeklinde ortaya çıkan üretim kayıplarından dolayı yalnızca miktar kaybı olmayıp, aynı zamanda değer kaybı da meydana gelmektedir. Diğer bir deyişle üretim kayıplarından kaynaklanan toplam değer kaybı sadece imalata verilen direkt hammadde ve malzeme ile yardımcı maddelerin miktar eksilmelerinden kaynaklanan kayıplar değildir. Söz konusu direkt hammadde ve malzemelerin mamul haline dönüştürülebilmesi için direkt işçilik ve genel üretim gideri kaybı da olmaktadır.

Bu sebeple üretim kaybı denilince yalnızca fiziki miktar kaybı değil söz konusu miktar kaybından kaynaklanan toplam imalat maliyetleri kaybı da anlaşılmalıdır.

5. VERGİ MEVZUATINDA FİRE ve ZAYİATLAR İLE İLGİLİ HÜKÜMLER, ÖZELLİK GÖSTEREN DURUMLAR

5.1. Genel Açıklama

Değerleme alanında fire, bir malın üretim ve tüketim aşamalarında kendiliğinden oluşan ve başlangıçta miktarı kesin olarak tespit edilemeyen ancak envanter sırasında kayıtlardan ortaya çıkarılabilen bir azalmayı ifade etmektedir.²⁴

²⁴ M. Ali Özyer Değerleme açısından fire ve zayı olma Vergi Dünyası Temmuz 1998 sf.23

Fire, sözlükte asıl fire ve arızı fire olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bir ürünün kendi doğasından kaynaklanan fireye asıl fire (normal fire), rastlantı sonucu ortaya çıkan fireye de arızı fire (anormal fire) denilmektedir.²⁵ Üretilen sabunun depoda kuruması veya peynirin beklemesi sonucu miktarında meydana gelen azalma asıl fire, kaynak sularının taşması sırasında yoldan kaynaklanan sebeplerle su miktarında meydana gelen azalma ise arızı fire niteliğindedir. Vergi idaresi arızı fire yerine normal ölçülerde zayıt kavramını kullanmaktadır.

Fireyle ilgili vergisel işlemler genellikle tereddüt doğurmaktadır. Her ürün için makul sayılabilecek bir fire oranının bilinmemesi mükelleflerin dönem sonunda matematiksel olarak kurmak zorunda oldukları miktar dengesinin dengesizlik halini almasına neden olmakta ve mükellefler bu dengesizliği izah etmekte güçlük çekmektedirler. Daha önceki kısımlarda da belirtildiği üzere her dönem sonunda miktar bazında emtia dengesi adı verilen şu matematiksel denge kurulması gerekmektedir.²⁶

$$(\text{Dönem Başı Stok} + \text{Dönem içi alışlar}) - \text{Dönem Sonu Stok} = \text{Satışlar}$$

Birinci tarafın daha büyük olması nedeniyle denge kurulamaması hali bir başka ifade ile pozitif envanter farkı şu anlama gelmektedir. Mükellef satabileceği bir tutarın satışlarını kayıtlarına intikal ettirmemiştir. Tabi bu varsayım stokların V.U.K'nun 186. maddesine uygun olarak tespit edildiği ve kayıtlara intikal ettirildiği durumda doğrudur. Bu durumda mükellefin dengesizliği,

²⁵ M. Ali Özyer age. Sf.23

²⁶ M. Bellek Envanter Farkları Mükellefin dergisi 1998 Haziran sayı.66 sf.54

- i. V.U.K.'nın 278. maddesinde sayılan olaylar nedeniyle malın iktisadi kıymetinde bir azalma olduğu,
 - ii. Malın çalınma veya kaybolma gibi sebeplerle elden çıktığı (zayi olduğu),
 - iii. Fire,
- gibi sebeplerle açıklanması mümkündür.²⁷

V.U.K.'nın 278. maddesinde sayılan bir durumun iddia olunması halinde bu durumun belgeleneceği ve aynı kanunun 267. maddesi uyarınca takdir komisyonu kararı alınacağı tabidir. Zayi olma durumunun iddia olunması halinde ise yukarıda belirtildiği üzere çalınma veya kaybolmaya dayanılarak gider kaydetmek mümkün değildir. Dengesizliğin fire ile izah edilmesi halinde ise V.U.K.'nın 3. maddesi çerçevesinde, iktisadi, teknik ve ticari icaplara uygun bir açıklama yapılması gerekir. Mükellefler kayıtlı satış miktarı aleyhine ortaya çıkan dengesizliği fire ile izah etme eğilimindedirler. Ancak genellikle fire oranları resmi niteliği olan sınai ve ticari kuruluşlarca belirlendiği için mükelleflerce ileri sürülen fire oranlarının bu orana göre çok fark (yukarı doğru) göstermemesi beklenir. Aksi takdirde V.U.K.'nın 3. maddesinde belirtildiği gibi iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan bir iddia da bulunulmuş olur.

Veri Usul Kanunumuz fire ve zayi olma durumlarına ilişkin açık hükümler ihtiva etmemektedir. Emtiada meydana gelen değer azalışlarıyla ilgili olarak bu kanunun 278 inci maddesi tabi afetler veya bozulma, çürüme, kırılma, çatlama veya paslanma gibi hallerle iktisadi kıymetlerde önemli bir azalış vaki olan emtia

²⁷ Tc. Maliye Bakanlığı Tebliğler Dergisi APK Kurul Başkanlığı 1998 Ocak-şubat S.F.53

ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartaların emsal bedeli ile değerieneceğini hükme bağlamaktadır.

Söz konusu madde fiziken mevcut ancak normal değeriinin altında bir değere sahip malların değeriemesini düzenlemektedir. Oysa gerek fire gerek zayı olma durumunda fiziken mevcut olan bir mal bulunmamaktadır. Dolayısıyla değerienebilecek bir emtiadan söz edilemez.

Yukarıda belirtildiğı üzere fire durumu kendiliğinden meydana gelen bir azalmayı ifade ettiğı için envanter işlemlerinde değerieme imkânı bulunmamaktadır. Zira fireye uğrayan miktara isabet eden kısmın hasılatı da olmayacağından bu kısma isabet eden tutar satılan mal maliyeti içinde yer almaktadır. Nitekim gelir idaresi müstakar hale gelmiş olan görüşlerinde bu durumu aşağıdaki şekilde ifade etmektedir.

“...Bu itibarla, fireye uğrayan mallarla ilgili olarak işletme sahibi tarafından Vergi Usul Kanununa göre bir belge düzenleme zorunluluğı bulunmamakla birlikte, mükelleflerin fireye uğrayan malları ödeme kaydedici cihazlardan alacakları mali değeri olmayan bir fişe dayanarak cihaz hafızasında otomatik kaydedilen stok bilgilerinden otomatik düşmelerine imkân bulunmamaktadır.

Öte yandan mal dengesi bakımından, emtia hesabına, kaydi dönem sonu stokunun değeri yerine fiili dönem sonu stokunun değeri kaydedileceğinden, fire miktarları da otomatik olarak gider kaydedilmiş olacaktır. Dolayısıyla fire adı altında defterlerde mükerrer bir gider kaydının yapılması imkân dahilinde değildir.”²⁸

²⁸ V.A. Şimşek Çalınma kaybolma ve doğal afet durumlarında emsal bedeli uygulaması Vergi Dünyası Nisan 1986 sayı 56 sf.60

Bu görüş fire için herhangi bir belgenin düzenlenmesi gerekmediğini de ortaya koymaktadır.

Zayı olma durumu ise fireye göre farklılık göstermektedir. Malların zayı olması, vergiden kaçınmak amacıyla irade dahilinde meydana getirilebileceği gibi firenin de kapsamına giren kaza, dikkatsizlik ve benzeri nedenlerden dolayı, emtiaların miktarında önemli ölçüde meydana gelecek değer azalışları sonucu değeri düşen mal niteliğine sokan yangın, su basması gibi nedenlerle ve uygulamada en çok rastlanan işletmeye dahil emtiaların çalınması ve kaybolması gibi nedenlerle de meydana gelebilir. Genellikle çalınma ve kaybolma şeklinde ortaya çıkan zayı olma durumunda da fiziken bir mal mevcut olmadığı için hesap dönemi sonunda V.U.K'nun 186'ıncı maddesinde belirtilen şekilde tespit edilip değerlendirilecek bir mal mevcut olmayacaktır. Bir başka ifade ile burada da V.U.K'nun 278. maddesine istinaden bir değerlendirme yapılamayacaktır.²⁹

Vergi idaresinin görüşü ve uygulama çalınma ve kaybolma halinde söz konusu emtianın herhangi bir biçimde gider kaydedilmemesi şeklindedir.³⁰ Çünkü Vergi Kanunlarımız zayı olma durumunu kazancın elde edilmesiyle ilgili bir gider olarak kabul etmemektedir.³¹ Malları zayı olan mükellefler durumu tevsik eden bir belgeye istinaden hesap dönemi sonunda zayı olan

²⁹ TC. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 19.09.1995 tarih ve 52336 sayılı yazısı ile 10.08.1994 tarih ve 53991 sayılı yazısı

³⁰ Ancak Danıştayın olayına münhasır olmakla birlikte aksine kararı da bulunmaktadır. Danıştay 4 üncü Dairesi E:1987/5929, K:1988/3647 sayı ve 27.10.1988 tarihli kararı ile kayb olduğu güvenlik birimlerince yapılan araştırmalarla belirlenen mal bedeli için VUK'nun 288 inci maddesine istinaden karşılık ayrılabilceğini dolayısıyla gider kaydedilebileceğini oybirliği ile kabul etmiştir.

³¹ Yılmaz Özbacı Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları sf.620

mal miktarını bilançoda stoklar arasında göstermeleri, diğer taraftan müteakip dönem başında stoklar arasından çıkarmaları uygun düşecektir. Böylelikle zayı olan mala ilişkin tutar gider kaydedilmemiş olacaktır.

5.2. Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme (V.U.K. 278)

5.2.1. Emtialarda Durum

Yangın, deprem ve su basması afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutata olmayan hurdalar ve döküntüler, deşe ve iskartalar emsal bedel ile değeriilir.

Emtia normal şartlar altında V.U.K.'nın 274. maddesinde belirtildiğı üzere maliyet bedeli ile değeriilenecek olmasına rağmen, kıymeti düşen emtianın değeriilmesi yine V.U.K.'nın 278. maddesinde özel olarak düzenlenmiştir.

Yukarıya aktarılan madde hükmünü incelediğimizde, bu maddede üç değişik halin düzenlendiğini görmekteyiz. Bunlar: Malların,

- a) Yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler yüzünden,
- b) Bozulmak, çürümek, kırılmak, paslanmak gibi haller neticesinde,

- İktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olması hali ile
- c) Maliyetlerinin hesaplanması mutata olmayan hurdalar ve döküntüler, deşe ve iskartaların değeriilmesi halidir.

Bu madde hükmüne göre; emtianın kıymeti düşen mal olarak emsal bedeli ile değeriilenebilmesi için, iktisadi kıymetteki kaybın,

- Yangın, deprem, su basması gibi tabi afetler yüzünden,
- veya, ticari faaliyetin normal icapları dahilinde bozulma,

çürüme, kırılma, paslanma gibi haller sonucunda meydana gelmiş olması gerekir.

Bu haller dışında emtiada meydana gelecek değer kayıpları sonuç hesaplarına intikal ettirilemez.

Uygulamada bazen çalınan veya dolandırılma suretiyle zarara uğrama halinde de , kıymeti düşen mallarla ilgili değerleme hükmünün uygulanmak istendiği görülmektedir. Bu hallerde düşük bedelle değerlendirme suretiyle zarar yazılması 278 inci maddenin lafzı ifadesine uymadığı gibi; sözü edilen kayıpların düşük bedelle değerlendirme veya başka bir yolla sonuç hesapları ile ilgilendirilmesine vergi hukukumuzun yapısı ve ilkeleri yönünden de imkân yoktur.

Vergi sistemimizde sermayede meydana gelen kayıplar ticari ve zirai faaliyetler dışında esas itibariyle zarar olarak kabul edilmemiştir. Ticari ve zirai faaliyetlerde sermaye kaybının zarar olarak kabul edilmesi de sermayeye dayanan bir organizasyonda gerçek sonucun vergilendirme dönemini teşkil eden takvim yılından daha uzun bir sürede alınacağı varsayımına dayanmaktadır. Başka bir ifadeyle daha uzun zamanda ortaya çıkacak gerçek ve kesin sonuç alınmadan sermayenin kayba uğraması ticari faaliyetin normal bir icabı sayılmıştır. Bu nedenle başlangıçtaki vergilendirme dönemlerinde meydana gelen sermaye kaybı beş yıllık bir zaman içinde değerlemeye tabi tutulmuş kaybın bu süre içinde karla telafisi mümkün olmadığı takdirde kesin bir nitelik kazandığı kabul edilerek mahsup imkânı kaldırılmıştır. Zarar mahsup süresinin beş yıl olması gerçek ve kesin sonucun beş yıl içinde alınacağını kabul edilmiş olduğunu ifade eder. Yoksa bunun zaman aşımı süresi ile bir ilgisi yoktur. Beş yıllık bir süre içinde ticari veya zirai faaliyetten doğan zararın Gelir vergisi mükelleflerinde diğer kaynaklardan sağlanan gelirlerle mahsubu

sınırlı ölçüde bir sapmayı ifade etmekle beraber esas itibariyle gene asıl prensip icapları çerçevesinde kalan bir uygulamadır.

Kısaca sermaye unsuru aktif kalemlerdeki kaybın zarar olarak kabulü için temel şart bu kaybın ticari faaliyetin normal icapları dahilinde meydana gelmiş olmasıdır.

Bunun tek istisnası sermayenin tabi bir afet yüzünden kayba uğraması halidir. Vergi sistemimizde tabi afetlerin yarattığı zararlarda belli bir sistem ve anlayış içinde düzenlenmiştir. Bu hallerde emtianın düşük bedelle değerlendirileceği, sabit kıymet bedellerinin fevkalade amortisman yolu ile zarar kaydedileceği, duruma göre tahakkuk etmiş vergilerin terkin ve vergileme ile ilgili sürelerin uzayacağı öngörülmüştür.

Kanunda belirtilen haller dışında sermayede, bu arada sermaye unsurlarından biri olan emtiadaki kayıpları düşük bedelle değerlendirme veya sair suretle sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi mümkün değildir.³²

Diğer taraftan madde hükmünde geçen “önemli” bir azalış deyiminden ise, emtianın ihtiyaçları karşılama vasfında veya piyasa değerinde objektif esaslara göre normalden fazla olan değer kayıplarını anlamak gerekir.³³

Söz konusu 278’nci madde hükmüne göre ticari faaliyet koşulları sonucu doğan bahis konusu kayıpların şirket gider hesaplarına intikal ettirilmesi mümkündür. Ancak emtiadaki değer düşüklüğünün tespiti gerekmekte olup ilgili mallar emsal bedeli ile değerlendirilecektir.

³² Dr. Baki Meriç Ticari ve Mali Bilançolarda, İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde Değerleme sf.95

³³ Kazım Yılmaz Değerleme 2000 Kasım baskısı sf.33

5.2.1.1. Emsal Bedel

Vergi Usul Kanununda iktisadi işletmeye dahil kıymetlerle, özel servete dahil olan varlıkların hangi değereleme ölçüleri ile değereleneceği Vergi Usul kanununun 261 ve müteakip maddelerinde belirtilmiştir. Emsal bedeli bunlar dışında kalan ve bütün kıymetlere uygulanabilecek değereleme ölçüsüdür.

Emsal bedel ile değereleme yapmanın geniş bir uygulama sahası vardır. Özellikle başka değereleme ölçüleri ile değereleme yapma imkânının bulunmadığı hallerde, emsal bedeli ile değereleme ölçüsünden yararlanılır.

Bazı hallerde, iktisadi varlıkların gerçek bedelleri bulunmaz veya bilinemez veya doğru olarak tespit edilemez. Bu gibi durumlarda değereleme, o iktisadi kıymetin benzerlerinin değerelemesine kıyas edilerek yapılır. Yani emsal bedel, emsal satış bedelidir. Dolayısıyla iktisadi kıymetin, değereleme gününde satılması durumunda haiz olacağı değerin esas alınmasıdır. (V.U.K. Gn. Tb. 87)

Bu usulde, hesap ve araştırmaya dayanan ve belli gayeleli olan bir kıyaslama hali mevcuttur. Bu kıyaslamanın başlıca amacı vergi ziyasını önlemek ve keyfi uygulamaya engel olmak sureti ile eşitliği sağlamak, bazı imkânsızlıkları da önlemek sureti ile uygulama kolaylığı sağlamaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinde emsal bedeli şu şekilde tarif edilmiştir.

“Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değereleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir....”

Bu tanıma göre emsal bedeli ölçüsünün uygulanabilmesi için, aşağıda belirtilen üç halin mevcut olması gereklidir.

- Değerleme yapılacak iktisadi kıymetin gerçek değerinin olmaması,
- Değerleme yapılacak iktisadi kıymetin gerçek değerinin bilinmemesi,
- Değerlenecek kıymetin gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememiş olmasıdır.

Emsal bedel ölçüsünün uygulanmasında V.U.K.'nın 289'uncu maddesi hükmünün de göz önünde bulundurulması gerekir. Ayrıca, emsal bedeli esasının uygulanmasında, diğer vergi kanunlarındaki değerler ve hallerin bulunduğu unutulmamalıdır.

5.2.1.2. Emsal Bedelin Tespit Ediliş Şekilleri

Vergi Usul Kanunu'nun 267'inci maddesine göre emsal bedeli; ortalama satış fiyatı, maliyet bedeli ve takdir esası olmak üzere, üç esasa göre tespit edilir. Emsal bedelinin tespitinde bu sıranın izlenmesi zorunludur. Başka bir deyişle ortalama fiyat esasına göre tespit imkânı varken, maliyet bedeli esası veya takdir suretiyle emsal bedeli tespiti yapılamaz.

Birinci Sıra (Ortalama Fiyat Esası): Ortalama fiyatlara dayanılarak emsal bedelinin tespiti, mükellef tarafından yapılır. Bu usule göre değerlemesi istenilen malların emsal bedeli; aynı cins ve neviden oluşan malların, mükellefler tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatlarına dayanılarak bulunur. Bunun için değerlemenin yapıldığı ayda (veya bir evvelki ayda ya da bir daha evvel ki ayda) emsal alınan malın satış tutarı, satış miktarına bölünerek yani oranlanarak, ortalama satış fiyatı bulunur. Bulunan bu fiyat emsal fiyat olup değerlemede esas alınır. Emsal bedeli bulunacak malın miktarı, emsal fiyatıyla çarpılarak, emsal ile değerlendirme yapılmış olur.

Bu usulün uygulanabilmesi için, değerkeme yapılacak, malın ticareti ile devamlı uğraşıyor olması gerekmektedir. Çünkü mükellef aynı cins ve neviden malın ticareti ile uğraşmıyorsa, emsal olarak ortalama satış fiyatı tespit etmesi ve emsal bedelini bu usule göre tespit etmesi mümkün olamaz.

Ayrıca ortalama fiyat esasının uygulanabilmesi için, emsal alınan malın aylık satış miktarının, emsal bedeli belli edilecek mal miktarının %25'inden az olmaması şarttır. Yani emsal olarak alınacak malın son üç aydaki satış miktarının, emsal bedeli tespit edilecek malın %25'inden fazla olması gereklidir.

Diğer bir ifadeyle; emsal alınan malın satılan miktarıyla, emsal bedeli belli edilecek malın miktarı arasında bir nispet mevcuttur. Bu nispet her malın cins ve nevileri için ayrı ayrı uygulanacaktır. Emsal olarak alınacak malın miktarı, emsal bedeli belli edilecek mal miktarının % 25'inden az olamayacaktır. Bunun nedeni ise, emsal bedeli belli edilecek önemli miktardaki bir mal bedelinin, küçük bir parti halindeki satış miktarı ve bedeline istinat ettirilmemesidir. Dolayısıyla da, böyle bir durumda doğacak olan yanlışlıkları önlemek, vergi matrahının daha gerçek ve doğru olarak belli edilmesini sağlamaktır. Bunun içinde; kanun koyucu, emsal bedeli belirlenecek olan mal miktarı ile emsal olacak yani satılmış olan mal miktarı arasında belli bir nispetin bulunmasını istemiştir.

Konuya bir örnekle açıklık getirelim. Tekstil ürünleri imalatıyla uğraşan mükellefin fabrika deposunda dönem sonunda 20.000 kg ıskarta mevcuttur. İşletmenin Aralık ayı içinde ıskarta satışları olmayıp önceki aylara ait ıskarta mal satışına ilişkin satış miktarları ve fiyatları aşağıdaki gibidir.

Aylar	Satış miktarı	Satış Fiyatı (KDV hariç)
Kasım	3.000 kg	2,25
Ekim	3.500 kg	1,90
Eylül	6.500 kg	17,5

Değerlemenin yapılacağı Aralık ayında ıskarta satışı olmadığı için Kasım ayına ilişkin satışlara bakılması gerekir. Kasım ayı satış miktarı (3.000 kg) değerlendirilecek ıskartaların miktarının %25'inden (5.000) az olduğu için Ekim ayına ait satışlara bakılacaktır. Ekim ayındaki satış miktarı da değerlendirilecek miktarın %25'nden az olduğu için bu aydaki ortalama satış fiyatı da emsal bedeli olarak alınamaz. Eylül ayındaki satış miktarı (6.500 kg) değerlendirilecek miktarın %25'nden (5000kg) fazla olmasına rağmen ortalama satış fiyatı esasında değerlendirilecek aydan üç ay öncesine gidilemeyeceğinden, emsal bedeli tespiti için ikinci sıraya gidilir. Şayet Ekim ayı satış miktarı 6.500 kg ve satış fiyatı tutarı da 1,90 TL olsaydı bu durumda işletmenin dönem sonu envanterinde yer alan ıskarta 1,90 TL birim fiyatından (20.000 kg x 1,90 TL/birim)= 38.000,00 TL tutarında emsal bedelle kayıtlara intikal edecekti.

İkinci Sıra (Maliyet Bedeli Esası): Bir iktisadi kıymetin emsal bedeli birinci sıradaki "Ortalama Fiyat Esası"na göre tespit edilemediği takdirde, ikinci sıra olan maliyet bedeli esasına başvurularak emsal bedeli tespit edilecektir.

Gerçekten de bir malın kıymeti bilinmemekle birlikte, maliyet bedeli bilinir veya maliyet bedelinin hesaplanması mümkün olursa, o iktisadi kıymetin emsal bedeli esasına dayanılarak tespit olunabilir.

Bu esasın uygulanabilmesi için aşağıda belirtilen unsurların birlikte bulunması gerekir.

- Malın, emsal bedelinin V.U.K'nun 267'nci maddesinin 1'inci sırasındaki esasa göre tespit edilememiş olması,

- Malın maliyet bedelinin bilinmesi veya çıkarılmasının mümkün olması,

- Değerlenmenin bizzat mükellef tarafından yapılması,

- Mükellefin tarafından malın toptancı veya perakendeci sıfatı ile elden çıkarıldığıнын belli olması gerekir. Bir malın perakende satılmış sayılması için; satılan malın tekrar satışa tahsis edilmemesi, satışa konu malın özel şahıslar tarafından normal olarak kullanılabilecek nitelikte olması ve satılan malın miktar itibarıyla ortalama olarak bir tüketicinin normal ihtiyacını karşılayacak miktardan fazla olmaması gerekmektedir.

Yukarıda açıklanan şartlar mevcut olursa malın maliyet bedeline toptan satışlar için %5 perakende satışlar için %10 eklemek suretiyle emsal bedeli bulunur.

Emsal bedelin ortalama satış fiyatı esasına göre tespitine ilişkin bölümde verilen örneği kullanarak konuyu bir örnekle pekiştirelim.

Önceki örnekte Tekstil imalatıyla uğraşan mükellefin deposunda 20.000 kg ıskartanın bulunduğunu, söz konusu ıskartaların değerlemenin yapılacağı ayda herhangi bir satışının olması, önceki ve daha önceki aylarda yapılan ıskarta satış tutarlarının emsal bedeli tespit edilecek ıskarta miktarının %25'inden daha az olması sebebiyle ıskartaların emsal bedeli ortalama satış fiyatı esasına göre tespit edilememiştir. Şimdi söz konusu ıskartaların maliyet bedelinin defter kayıtlarından tespit edilebildiğini, ıskartaların birim maliyetinin 0,60 TL olduğunu kabul edelim Toptan satışa konu ıskartaların emsal bedeli bu durumda $[(0,60 \text{ TL} \times 20.000 \text{ kg}) \times \% 105] = 12.600,00 \text{ TL}$ olacaktır.

Emsal bedelini, birinci ve ikinci sıralardaki esaslara göre tespiti mükellef tarafından yapılır. Bu nedenle emsal bedelinin bu esaslara göre tespitine ilişkin kayıt, hesap ve belgelerin ispat edici vesikalar olarak saklanmalı ve gerektiğinde ibraz edilmelidir.

Üçüncü Sıra (Takdir Esası): Mükellefler Vergi Usul Kanunu'nun 267'inci maddesinin ikinci sırasında belirtilen usullere dayanılarak emsal bedelini tespit edemedikleri takdirde veya idarenin talebi üzerine, emsal bedelinin takdir edilmesi için takdir komisyonuna başvurulabilir. İlgilinin müracaatı üzerine de emsal bedeli Takdir komisyonunca takdir edilerek belirlenir.

Takdir sırasında; emsal bedeli belirlenecek olan malın, maliyet bedeli ve piyasa değeri araştırılır. Ayrıca kullanılmış eşya için yıpranma, eskime ve benzer durumlar nazara alınır ve bu suretle malın emsal bedeli takdir edilir. Takdir komisyonu emsal bedelini belirlerken özerk değildir. Takdir yapılırken mükelleften, benzer işletmelerden, piyasadan, mesleki teşekküllerden bilgi alınabilir.

Takdir işlemi; ister mükellefin isterse idarenin talebi üzerine yapılsın takdir edilen miktar için mükelleflerin dava açma hakkı vardır. Ancak mükelleflerin talebi üzerine takdir edilen emsal bedeline dava açmaları durumu verginin tahakkuk etmesini ve tahsilini durdurmaz. Dava sonucunda mükellef haklı görülürse başlangıçta tahsil edilmiş olan vergide gerekli düzeltme yapılır.

Bilindiği üzere; mükellefin normal olarak takdir komisyonu kararlarına karşı dava açmaları söz konusu değildir. Çünkü takdir komisyonu kararları direkt olarak mükelleflere tebliğ edilmez. Re'sen tarh edilen vergilerde de, vergi davası doğrudan doğruya takdir komisyonu kararına karşı değil, fakat bu karara dayanılarak idare tarafından yapılmış bulunan tarhiyata karşı dava açılabilir.

Ancak Vergi Dairesi tarhiyata muhatap olmayıp, aksine tarhiyatı yapan taraf olması nedeniyle, takdir komisyonuna başvuru-yu ister mükellef yapsın ister kendisi yapsın komisyonun tespit ettiği bedeli dava konusu yapabilir. Vergi Usul Kanununun 377/2 inci fıkrasında Vergi Dairelerine takdir komisyonu kararlarına karşı hiçbir sınırlama olmaksızın dava açma yetkisi verilmiştir.³⁴

İşletmelerde değerlendirme hesap dönemi sonunda yapılır. Kıymeti düşen emtialarla ilgili değerlendirme de bu tarihte söz konusu olur. Dolayısı ile kıymeti düşen mallarla ilgili emsal bedeli tespitinin takdir komisyonundan normal olarak hesap dönemi sonunda istenmesi gerekir.

Özellikle ticari faaliyetin normal icapları dahilinde kırılma, paslanma vs. nedenlerle doğan kıymet kayıpları da emtianın dönem içinde satılması halinde 278 inci maddeye göre değerlendirme yapma durumu doğmaz. Ancak ucuz satışın emtianın hasarlı olmasından ileri geldiği, gerektiğinde karşı tarafın kayıt ve beyanı ile tevsik edilebilmelidir. Bu bakımdan özellikle perakendecilerden bu şekilde satış yaptıkları müşterilerinin isim ve adreslerinin tespitine dikkat etmeleri uygun olur.³⁵

Buna karşılık emtianın tabi afet yüzünden değer kaybettiği hallerde, hesap dönemi sonu beklenmeden, takdir komisyonundan emsal bedeli tespitinin talep edilmesi gerekir. Zira bu hallerde Vergi İdaresinin durumu tespit ve kontrol etmesine ihtiyaç vardır.

Bununla beraber Takdir Komisyonunca takdir edilecek emsal bedeli dolayısıyla hesaplanan zararın ilgili dönemin sonuç hesaplarına yansıtılabilmesi için takdir komisyonunun beyanname

³⁴ Yılmaz Özbacı age. Sf.623

³⁵ Kazım Yılmaz age. Sf.141

verme süresinin sonuna kadar emsal bedel takdirini yapması gerekmektedir. Bunun içinde firmaların mümkün olduğunca erken ve en geç de dönemin son günü akşamına kadar takdir komisyonuna başvurmaları gerekir. Beyanname verme süresi sonuna kadar takdir komisyonu kararının alınmaması durumunda değeri düşen malların emsal bedeli ile değerlendirilmelerinin mümkün olup olmadığı tartışmaya açık bir konudur. Ancak hesap dönemi sonuna kadar takdir komisyonuna emsal bedeli takdiri için başvuran, fakat beyanname verme dönemi sonuna kadar takdir kararını alamayan firmaların ihtirazi kayıtla beyanname verip, takdir komisyonu kararına göre malların değerinde meydana gelen düşmeye isabet eden vergiyi geri almaları mümkündür.³⁶

5.2.1.3. Emsal Bedel Yerine Geçen Değerler

Emsal bedelinin, üç sıra dahilinde ne şekilde tespit edileceği önceki bölümlerde açıklanmıştır. Bunlar dışında V.U.K'nun 267'inci maddesinde emsal bedeli için genel bir esas konulmuştur. Bu esas, kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değer ile zira-i kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar "emsal bedeli" yerine geçer ve bu değerler; ortalama satış fiyatı, maliyet bedeli esas ve takdir esasına göre öncelik taşır.

Konu ile ilgili bir Danıştay 4. Dairesi;

"213 sayılı Vergi Usul kanununun emsal bedelinin tayininde uyulması gereken sırayı belirleyen 267. maddesinin 5. fıkrasında bu esaslara bağlı olmaksızın kazai mercilerin re'sen biçtikleri değerlerin, emsal bedeli yerine geçeceği belirlenmiştir.

³⁶ Danıştay 4, Dairesi 23.12.1986 tarih E. 19986/4379, K:1986/4138

Türk Ticaret Kanununun 303. maddesinde bir anonim şirkete ayın nevinden sermaye konması halinde bunların değerlerini biçecek bilirkişinin mahkemece tayin olunacağı belirtilmiştir. Nitekim olayda da otel ve diğer demirbaşların değerleri Asliye Hukuk Mahkemesince tayin edilen bedel üzerinden anonim şirkete sermaye payı olarak konmuştur.

Kazai mercilerin bir talep olmadan harekete geçmeleri mümkün olmadığına ve bilirkişi kullanmadan bedel tayin etmeleri mümkün bulunmadığına göre tarafların iradesi dışında mahkemenin tayin ettiği bilirkişilerce tespit edilen değerlerin 267. maddede sözü edilen kazai mercinin re'sen biçtiği değer olarak kabulü gerekir.”³⁷ şeklinde karar vermiştir.

5.2.1.4. Takdir Komisyonu ve Kazai Merciler Dışında Değer Düşüklüğü Tespiti Yaptırılması

Uygulamada sıkça karşılaşılan bir diğer konu da kıymeti düşen emtiaların hasar tespitinin sigorta eksperleri, itfaiye yetkilileri, kaymakamlıkça görevlendirilen bilirkişiler, jandarma gibi kişi ve kurumlarca yapılması ertesinde, bu kararlara göre değer düşüklüğünün sonuç hesaplarına gider kaydedilmesidir.

Söz konusu kişi ve kurumların verdikleri değer tespit kararları yalnızca takdir komisyonunun vereceği karara veri teşkil etmek bakımından bir anlam ifade etmekte olup, sayılan kişi ve kurumlardan alınan karar neticesine göre hareket etmek mükellefleri zor durumda bırakabilmektedir. Unutulmaması gereken husus kanunda emsal bedeli takdir görevinin Takdir Komisyonu-na verilmiş olmasıdır.

³⁷ Yılmaz Özbalcı Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamalar sf.621

Maliye Bakanlığı'nca verilen 13.12.1985 tarih ve 1-2126-4-1128 sayılı özelgesinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“işverenin sel basması sonucu meydana gelen emtia kaybına ilişkin zararın kabul edilebilmesi, ya takdir komisyonunca bu konuda bir takdir yapılmış olması ya da kaza mercilerince bu konuda re'sen biçilmiş bir değerin bulunmasına bağlıdır.

Adı geçenin işyerini sel basması sonucu meydana gelen emtia kaybı ile ilgili zararın kabul edilmesi hususu, emtia kaybının emsal bedelin tespiti için Takdir Komisyonuna başvurularak bu konuda bir takdir yapılmış olması veya kaza mercilerince bu konuda re'sen biçilmiş bir değerin bulunması durumunda mümkünüdür.

Adı geçen yükümlü tarafından sel basması sonucu meydana gelen emtia kaybının emsal bedelinin tespiti için takdir komisyonuna başvurulmadığı ve bilirkişilerce raporla tespit edilen değerin kaza mercilerince biçilmiş bir değer olarak kabulü mümkün olmadığına göre söz konusu zararın gelir vergisi uygulamasında indirilebilecek gider olarak kabulü mümkün değildir.”

5.2.1.5. Kıymeti Düşen Emtialarda Emsal Bedeli Tespiti ve Kıymet Kaybının Muhasebeleştirilmesi

Emtianın kıymetindeki düşme tam veya kısmi olur. Her iki halde de kıymet kaybına uğrayan emtiayı, emtia hesabından çıkarıp, kıymeti düşen mallar hesabına almak gerekir.

Değerleme bilanço gününde yapılacaktır. Kıymette kısmi bir kayıp olması halinde, hesap dönemi sonuna kadar bazı satışların yapılmış olması mümkündür. Ancak bu satışların 267 inci maddenin birinci sırasına göre emsal bedeli tespitine yeterli olacak miktara ulaşmış olması halinde dahi, ortalama satış fiyatı esası uygulanmaz. Zira kıymet kaybı emtia birimlerinde aynı

ölçüde meydana gelmez. Satılan ve hesap dönemi sonunda mevcut olan emtiadaki hasar derecesi farklı olunca da, ortalama satış fiyatı esas alınmaz.

267 inci maddenin ikinci sırasına göre emsal bedeli tespiti de söz konusu değildir. Bu nedenle emtiadaki, kıymet kaybı dolayısı ile takdir komisyonuna başvurulup, emsal bedeli tayininin istenmesi gerekir. Emtianın tamamen zayı olması bu sonucu değiştirmez. Bu durumda takdir komisyonu değerin tamamen kaybolduğunu (başka bir ifade ile emsal bedelinin sıfır olduğunu) kabul eder, ona göre işlem yapılır. Kıymetin tamamen kaybolduğu ve sigortadan tazminat alınmayacak olan hallerde , takdir komisyonu kararına dayanılarak, daha önce açılmış olan kıymeti düşen mallar hesabı kapatılmak suretiyle, kıymet kaybı zarar yazılır.³⁸

Herhangi bir işletme varlıkları arasında yer alan emtialarda meydana gelen değer düşüklüğünün nasıl muhasebeleştirileceğini bir örnek yardımıyla gösterelim

Örnek 1- X işletmesinde yapılan dönem sonu envanterde değeri 50.000,00 TL olan mallarda bozulmaların ortaya çıktığı tespit edilmiş olup, işletme değeri düşen bu malların değer düşüklüğünün tespiti için takdir komisyonuna başvurmuştur. Takdir komisyonunun belirlediği değer ise 10.000,00 TL'dir. Değeri düşen bu mallar ertesi yıl 9.000,00 TL bedelle satılmıştır. Bu işlemler ilişkin muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir. (KDV ihmal edilmiştir.)

³⁸ Hasan Yalçın Değeri Düşen , Zayı Olan Ve Çalınan Mallar Yaklaşım Aralık 2001 Sayı 96 Sf.109

<i>157 Diğer Stoklar H.</i>	50.000,00
<i>Değeri Düşen Mallar H</i>	
<i>153 Ticari Mallar H.</i>	50.000,00
<i>654 Karşılık Gideri</i>	40.000,00
<i>Değeri Düşen Mallar</i>	
<i>158 Stok Değer Düş Karş. H.</i>	40.000,00

Mallar ertesi yıl satılacağı için aşağıdaki gibi bir yevmiye kaydı yapılır.

<i>100 Kasa H.</i>	9.000,00
<i>158 Stok Değer Düş Karş. H.</i>	40.000,00
<i>600 Yurt İçi Satışlar H.</i>	9.000,00
<i>644 Konusu Kalmayan Karş.</i>	40.000,00
<i>620 Satılan Ticari Mallar Maliyeti H.</i>	50.000,00
<i>157 Diğer Stoklar</i>	50.000,00
<i>Değeri Düşen Mallar</i>	

Örnek 2- Değeri 1.600,00 TL olan bilgisayar parçalarında arıza meydana gelmiş olup bu malları iade imkânı da olmamıştır. Takdir Komisyonu bu mallara 70,00 TL emsal bedeli ile takdir etmiştir. Ertesi yıl değeri düşen malların tamamı 60,00 TL'ye peşin satılmıştır. (KDV ihmal edilmiştir.)

Takdir komisyonu kararı alınması üzerine yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır.

<i>157 Diğer Stoklar H.</i>	1.600,00
<i>Değeri Düşen Mallar H</i>	
<i>153 Ticari Mallar H.</i>	1.600,00
<i>654 Karşılık Gideri</i>	1.530,00
<i>Değeri Düşen Mallar</i>	
<i>158 Stok Değer Düş Karş. H.</i>	1.530,00

Karşılık Giderleri hesabı dönem sonunda kar zarar hesabına devredilmesi ile kapanacak ancak Diğer stoklar ve stok değer düşüklüğü hesapları bilançoda görünecektir. Gelecek dönem içinde bu malların satılması halinde şu şekilde kayıt yapılır.

<i>100 Kasa H.</i>	60,00
<i>158 Stok Değer Düş Karş. H.</i>	1.530,00
<i>600 Yurt İçi Satışlar H.</i>	60,00
<i>644 Konusu Kalmayan Karş.</i>	1.530,00
<i>620 Satılan Ticari Mallar Maliyeti H.</i>	1.600,00
<i>157 Diğer Stoklar</i>	1.600,00
<i>Değeri Düşen Mallar</i>	

Bu kayda göre 1.600,00 TL maliyet bedeli malın satışı karşılığında 60,00 TL satış hasılatı ile 1.530,00 TL konusu kalmayan karşılık gelir olarak kaydedilmiştir. Yani 10,00 TL satış zararı doğmuştur. Malın değerinde meydana gelen düşmenin emsal bedele göre hesaplanan 1.530,00 TL zarar doğduğu yılda giderlere intikal ettirilmiştir. Karşılık ayrılırken malın maliyeti düşürülmediği, karşılık pasif hesap olarak gösterildiği için yukarıdaki kayıta da satışların maliyeti 1.600,00 TL olarak gösterilmiş ve ayrılmış karşılık gelir yazılmıştır. Bu suretle sonuç hesaplarına net olarak 70,00 TL satış maliyeti ve 60,00 TL satış hasılatı yansımıştır.

5.2.2. V.U.K.'nun 278 inci Maddesinin Değerlendirilmesi

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda madde metnini ayrıntılı olarak inceleyecek olursak;

5.2.2.1. Malların Kıymetinin Tabii Bir Afet Sonucu Düşmesi

İşletmede meydana gelen yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden malların kıymetinin önemli ölçüde düşmesi halinde bu malların değerlemesi emsal bedeli ölçüsüne göre yapılır.

Emsal bedelinin nasıl hesaplanacağı ise yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere V.U.K'nun 267'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre kıymeti düşen malların 1 ve 2. sıraya göre değerlendirilmesi mümkün değildir. Çünkü birinci sıraya göre değerlendirme yapmak için değerlendirilecek mallar ile satılan malların misli mal olması gerekir. Kısmi değer kaybı olması nedeniyle satış yapılmış olması halinde dahi birinci sırada yer alan "Ortalama fiyat esas" uygulanamaz. Zira hasar derecesi tüm mallarda farklı olacaktır.

267'inci maddenin ikinci sırasında yer alan “maliyet bedeli esası” da uygulanamaz. Zira hasar gören malın değerlendirme günü olan bilanço günündeki değeri ile maliyetleri arasındaki ilişki, hasar nedeniyle kopmuş olacağından maliyet bedeli esasına göre değerlemek maddenin mantığına aykırıdır.

Bu nedenle emtiadaki kıymet kaybı dolayısıyla Takdir Komisyonu'na başvurulup emsal bedeli tayininin istenmesi gerekir. İşletmeler emsal bedelini doğrudan doğruya kendileri takdir edemezler. Emsal bedelini Takdir Komisyonundan karar almadan diğer kişi ve müesseselerce düzenlenen belge ve zabıtlara (örneğin itfaiye amirliğince düzenlenen hasar tespit zaptına) dayanarak da olsa belirleyemezler. Emtianın tamamen zayi olması sonucu değiştirmez. Bu durumda, Takdir Komisyonu değerini tamamen kaybolduğunu kabul eder ve ona göre işlem yapılır.

Yangın, deprem ve su basması gibi olaylar tespit edilmeden Takdir Komisyonu tarafından takdir edilen emsal bedelinin esas alınması mümkün değildir. Takdir Komisyonu hasar tespit zaptının olup olmadığına bakmadan takdir işlemini yapması ancak V.U.K.'nın 74.md. hükmüne göre hatalı gördüğü hususları (örneğin hasar tespit belgesinin bulunmadığını) Vergi Dairesi'ne bildirmesi gerekir. Vergi Dairesinin de işletmenin olayın tespitine ilişkin belgeyi ibraz etmemesi halinde takdir edilen emsal bedelinin matrahın saptanmasında esas alınmasını kabul etmemesi gerekir.

Buna göre işletmenin tabii afet vukuunda;

- Öncelikle makul bir süre içinde (olayın emareleri ve kanıtları ortadan kalkmadan) ilgili makamlara (mahkeme itfaiye vb.) olayı “tespit” ettirmeleri,

- Tespit belgesi ile birlikte hesap dönemi içinde bağlı bulundukları Vergi Dairesine müracaat ederek afet dolayısıyla kıymeti düşen malların emsal bedelinin “takdir” edilmesini istemele-ri gerekir.

Örnek: Ankara’da mobilya imalathanesi işleten X Limited şirketinin İskitlerdeki imalathanesinde meydana gelen yangın sonucu imalathanede bulunan ve mobilya imalatında kullanılan işlenmemiş tomruklar ile satılmayı bekleyen imalatı tamamlanmış sandalyelerin çoğu yanmış ve kullanılamaz bir hale gelmiştir. İşletme sahipleri imalathanede meydana gelen yangın dolayısıyla itfaiye yetkililerinden yangın tespit tutanağı olarak hammadde ve mamullerde meydana gelen değer düşüklüğünün tespiti için Takdir Komisyonuna başvurmuştur. Takdir Komisyonu yaptığı incelemeler sonucunda yangın sebebiyle kayıtlı değeri 10.000,00 TL olan tomruklar için 2.000,00 TL, kayıtlı değeri 7.000,00 TL olan sandalyeler için sıfır (0) değer takdir etmiştir. İmalathane yangın sebebiyle kullanılamaz bir hale geldiği için işletme sahipleri bir ay sonra ellerindeki tomrukları 2.500,00 TL’ye, kullanılabilir sandalyeleri ise başka bir mobilyacıya 500,00 TL’ye peşin olarak satmışlardır. Bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır. (KDV ihmal edilmiştir.)

157 Diğer Stoklar H.	17.000,00
Değeri Düşen Mallar H	
150 İlk Madde Malzeme H.	10.000,00
152 Mamuller H.	7.000,00
654 Karşılık Gideri	15.000,00
Değeri Düşen Tomruklar	
Değeri Düşen Sandalyeler	
158 Stok Değer Düş Karş. H.	15.000,00

<i>100 Kasa H.</i>	3.000,00
<i>158 Stok Değer Düş Karş. H.</i>	15.000,00
<i>600 Yurt İçi Satışlar H.</i>	500,00
<i>157-Diğer Stoklar</i>	10.000,00
<i>Değeri Düşen Tomruklar</i>	
<i>644 Konusu Kalmayan Karş.</i>	7.500,00
<i>620 Satılan Ticari Mallar Maliyeti H.</i>	7.000,00
<i>157 Diğer Stoklar</i>	7.000,00
<i>Değeri Düşen Sandalye</i>	

Doğal afetler sonucunda bir işletmenin mallarında değer kaybı ortaya çıkabileceği gibi, anılan firmanın nakitleri yani paraları da zayi olabilir. Ancak Vergi kanunları açısından anılan paraların gider yazılması söz konusu değildir. Başka bir deyişle bir yangın sırasında işletmenin kasasında bulunan paraların yanması nedeniyle uğranılan değer kayıpları kanunen kabul edilebilir gider niteliğine sahip değildir.

5.2.2.2. Malların Kıymetinin Bozulmak, Çürümek, Kırılmak, Paslanmak Gibi Haller Sonucunda Düşmesi

Vergi Usul Kanununun 278. maddesinde bir malın değeri düşen mal olarak değerlendirilebilmesi için değer düşüklüğünün bozulmak, kırılmak, çürümek, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerden kaynaklanıyor olması ve bu değer düşüklüğünün önemli bir tutarda olması gerekir. Kanun maddesinde yer alan önemli bir

azalıştan kastedilen husus net olmayıp subjektif değerdendirme-
lere tabidir. Ancak uygulamada maliyet bedeline nazaran %10
ve daha fazla bir düşüklük önemli olarak kabul edilmektedir.³⁹

Üretim ve emtia kayıplarına ilişkin olarak önceki bölümler-
de de belirtildiği üzere gerek üretilen mamuller ile satışa konu
mallarda gerek sahip oldukları fiziksel ve kimyasal özellikler ve
gerekse iklim ve hava koşulları ile taşıma ve depolama şartları-
na bağlı olarak bozulma, çürüme, kırılma ve paslanma meydana
gelebilmektedir. Bu tarz kayıplar daha çok fire ve zayıt olarak
ifade edilmektedir.

Fire, zayıt olan mal niteliğinde olmadığı için zayıt olan mal-
lardan farklılık arz eder. Bakanlık örnek bir olayda “...naylon po-
şetler halinde olan bir litrelik kaynak sularının taşınması sırasın-
da meydana gelen normal zayıt için özel bir işleme ve kayda
gerek bulunmamaktadır. Alış bedelleri tam olarak giriş kaydedil-
mek, buna mukabil satış bedelleri de zayıt olan miktar kadar ek-
sik yazılmak suretiyle meydana gelen zarar kendiliğinden kayıtlar-
lara intikal etmiş olacağından bu şekilde ortaya çıkan normal öl-
çülerdeki zayıt için Vergi Usul Kanunundaki “zayıt olan emtia” ile
ilgili prosedürün uygulanmasına gerek bulunmamaktadır. Bu
açıklamalar çerçevesinde “normal ölçülerde” zayıta uğrayan
poşet su ve meşrubat şişelerinin iktisabında ödenen katma de-
ğer vergilerinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmakta-
dır.” biçiminde verdiği görüşle arızı fire ile zayıt olma arasındaki
farkı “normal ölçülerde” zayıt şeklinde biraz sübjektif bir ifadeye
bağlamıştır. Bununla birlikte vergi idaresinin bu yazısında fire ile
ilgili ilkeleri göz önünde tuttuğu görülmektedir. Vergi idaresinin
normal ölçüde zayıt kavramı ile konunun girişinde sözü edilen

³⁹ Ömer Duman Kıymeti düşen mallarda değerdendirme Vergi Dünyası Sayı:168 sf.88

arızı fire kavramını kastettiği anlaşılmaktadır. Ancak arızı fire (anormal fire) oranını asıl fire (normal fire) de olduğu gibi işletmenin üretim tekniğine veya ticari teamüllere dayanarak önceden kestirebilmesi mümkün değildir. Çünkü arızı fire geçici olarak ortaya çıkan bir başka ifade ile süreklilik göstermeyen bir eksilmedir. Yukarıdaki örnekten de anlaşıldığı gibi yolun her zamanına göre daha fazla bozuk olması taşınan poşet sularda daha fazla bir eksilmeye yol açabilir. Bununla birlikte arızı fire ile zayı olma arasına kesin bir çizgi ancak malın tamamen yok olduğu durumlarda konabilir.

Diğer taraftan madde hükmünde geçen “önemli” bir azalış deyiminden de, emtianın ihtiyaçları karşılama vasfında veya piyasa değerinde objektif esaslara göre normalden fazla olan değer kayıplarını anlamak gerekir.

Normal ölçülerdeki zayıat (arızı veya normal fire) dışında yukarıda belirtilen haller neticesinde kıymeti düşen malların emsal bedelinin ortalama satış fiyatı esasına göre tespit edilememesi halinde, takdir esasına göre belirlenmesi gerekir.

Uygulamada işletmelerin sayılan haller neticesinde kıymeti düşen emtialar için emsal bedelini bizzat kendilerinin (firma içinden görevlendirilen kişi veya komisyonlar vasıtası ile) takdir ettikleri ve bunun sonucunda uğranılan zarar ve ziyanı gider kaydettikleri görülmektedir.

Bu şekilde uygulama kesinlikle yanlıştır. Takdir işleminin mutlaka Takdir Komisyonu tarafından yapılması gerekir. Bu husus Danıştay İçtihatlarında da bu şekilde yerleşmiştir.

Emsal bedelinin bizzat mükellef tarafından seçilen bilirkişi vasıtası ile tespiti de mümkün değildir.

Bu bölümde sayılan olayların ortaya çıkması halinde zararın gider kaydı için takdir komisyonunun takdir kararı yeterli olup, ayrıca olayı resmi makamlara tespit ettirme zorunluluğu yoktur.

Emtianın kıymetindeki düşme tam veya kısmi olur. Her iki halde de kıymet kaybına uğrayan emtiayı emtia hesabından çıkarıp “Değeri düşen mallar “ hesabına almak uygun olur.

Kıymetin tamamen kaybolduğu ve sigortadan tazminat alınmayacak olan hallerde, Takdir komisyonu kararına dayanılarak, daha önce açılmış olan “Değeri düşen mallar” hesabı kapatılarak, kıymet kaybı zarar yazılır. Konuyu bir örnek yardımıyla açıklayalım.

Örnek -X besicilik Ltd. Şti. bünyesinde yetiştirilip büyüttüğü ve envanter değeri 5,00 TL olan 1000 adet etlik piliç salgın hastalık sebebiyle tamamen telef olmuştur. İşletme yetkilileri Takdir Komisyonuna değer takdiri için başvurmuş olup Takdir Komisyonu telef olan etlik piliçler için (0) sıfır TL değer biçmiştir. Şirket etlik piliçleri salgın hastalıklara karşı sigortalatmamıştır. Yapılacak yevmiye kayıtları şöyledir. (KDV ihmal edilmiştir.)

157 Diğer Stoklar H.	5.000,00
Değeri Düşen Mallar H	
152 Mamuller	5.000,00
Etlik Piliç	
654 Karşılık Gideri	5.000,00
Değeri Düşen Mallar	
158 Stok Değer Düş Karş. H.	5.000,00
158 Stok Değer Düş Karş. H.	5.000,00
157 Diğer Stoklar	5.000,00
Değeri Düşen Mallar	

Vergi Usul Kanunu'nun 278. inci maddesinde yapılan düzenlemeler incelendiğinde gibi afetler ve gibi haller ifadeleri ile değer düşüklüğüne neden olabilecek afet ve diğer hususların kapsamı genişletilmek istendiği anlaşılmaktadır. Ancak uygulamada moda değişikliklerinin gibi haller kapsamına girip girmedikleri konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşler aşağıdaki gibidir.

“Bu madde kapsamına lekelenmek, modası geçmek vb. olaylar neticesinde kıymetleri azalan emtiaların değerlendirilmesi de girmelidir. Çünkü maddede gibi haller ifadesi kullanılarak kıymet azalmasının nedenleri ve kaynakları sınırlanmamıştır. Burada önemli olan unsur; emtianın iktisadi kıymetlerindeki azalışın önemli miktarda olmasıdır. Bu miktarda ekonomik ve teknik şartlara ve olayın mahiyetine göre tayin edilir.⁴⁰

“Moda değişikliklerinin kıymet değişiklikleri olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Şöyle ki; 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu tasarısında kıymeti düşen mallarla ilgili 262. maddede de malların kıymet düşüklüğü sebepleri arasında modası geçmek hali de zikredilmişse de TBMM Geçici Komisyon Raporu ile ... bu mefhum zaman ve mekana göre başka görüş ve anlayışlara yer verilebileceği düşüncesiyle kaldırılmıştır.

Bu tespitimiz VUK'nun 3/A maddesi uyarınca moda değişikliklerinin kıymet düşüklüğü nedeni sayılmadığını göstermektedir. Diğer bir deyişle modası geçmiş mallar kıymeti düşen mallar olarak sayılmamakta bu mallardaki değer düşmeleri nedeniyle karşılık ayrılmasına imkân bulunmamaktadır. Bu nedenle işletmeler modası geçen mallar için mevsim sonu indirimli satışlar düzenlemektedirler.

⁴⁰ Hasan Yalçın Değeri Düşen, Zayı olan, çalınan mallar Yaklaşım Aralık 2000 sayı 96 sf.114

Tek düzen hesap planı ise moda değışikliklerini kıymet düşüklüğü nedeni olarak saymış bulunmaktadır.”

Kanımızca moda değışikliği değeri düşüklüklerinin bir nedeni olarak sayılabilir. Ancak VUK’nun 278 inci maddesinde belirtilen değeri düşüklüğü sebepleri arasına girmemesi gerekmektedir. Çünkü bu madde kapsamına malların fiziki yapılarından kaynaklanan diğeri bir ifade ile fiziki miktar kayıpları nedeniyle meydana gelen değeri kayıpları girmektedir. Dolayısıyla değeri düşen malın fiziki yapısında ve miktarında bir değışiklik olmaksızın sırf modasının geçmiş olması ya da sezon sonu satışa çıkarılmış olması sebebiyle değeri düşmesi halinde VUK’nun 278. maddesi kapsamında değeri düşüklüğü için karşılık ayrılarak zarar yazılması mümkün değildir.

Sonuç olarak modasının geçmesi, lekelenmesi vb. sebepler dolayısıyla değeri düşen malları zayı olan mallar kapsamında değeri dendiirmemek gerekmektedir.

5.2.2.3. Normal Firelerde Durum

Bir malın fiziksel veya kimyasal özellikler gereği buharlaşma, kuruma, çekme, sızma ya da dökölme gibi nedenlerden dolayı ortaya çıkan miktar azalmasına normal fire adı verilir. Ayrıca üretim işletmelerinde normal fire bir mamulün içediği net hammadde miktarı ile üretim safhasında harcanan brüt hammadde miktarı arasındaki fark olarak da tanımlanabilir. Sabunu kuruması sonucu ağırlığını kaybetmesi, cam eşyanın alınması veya taşınması esnasında kırılması, sıvı nitelikteki malların taşınması esnasında dökölmesi veya buharlaşarak uçması ticari fireye örnek olarak gösterilebilir. Bu nitelikteki fireler genellikle belli oranlar dahilinde kalır.

Normal fire olarak ortaya çıkan bu değeri düşüklüklerinin takdir komisyonlarına takdir ettirilmesine gerek yoktur. Ancak

burada dikkat edilmesi gereken nokta aynı mala ilişkin olsa dahi fire oranının firmadan firmaya değişebilmektedir. Bu nedenle fire oranları belli bir marj arasında belirlenir. Bu nedenle bir mala ait firenin başlangıçta miktarı kesin olarak tespit edilemez.

İşletmelerde bazı durumlarda ortaya çıkan olağanüstü durumlar nedeniyle malların miktarında önemli düşüklükler ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda söz konusu malların değeri düşen mal olarak değerlendirilip takdir komisyonuna takdir ettirilmesi gerekmektedir.⁴¹

İşletmelerin faaliyetleri neticesinde bir miktar firenin ortaya çıkması olağandır. Normal fire olarak adlandırılan bu fireler bazen bir iktisadi değer içermeyen bazen de yan ürün niteliği kazanıp bir iktisadi değer içerebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 278 inci maddesi fiziken mevcut ancak normal değerinin altında bir değere sahip malların değerlendirilmesini düzenlemektedir. Oysa fire durumunda fiziken mevcut olan bir mal bulunmamaktadır. Dolayısıyla değerlendirilecek bir emtiadan da söz edilemez.

Yukarıda da belirtildiği üzere fire durumu kendiliğinden meydana gelen bir azalmayı ifade ettiği için envanter işlemlerinde değerlendirme imkânı bulunmamaktadır. Zira fireye uğrayan miktara isabet eden kısmın hasılatı da olmayacağından bu kısma isabet eden tutar satılan mal maliyeti içinde yer almaktadır.⁴²

Özetlemek gerekirse işletmelerin faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan ve herhangi bir değer içermeyen normal fireler için yıl sonunda herhangi bir değerlendirme yapılması bunların aktifleştirilmesi gerekmez. Bu fireler ilgili oldukları malın maliyetine girecek o malla beraber değerlemeye tabi tutulur.

⁴¹ 2002 Beyanname düzenleme Kılavuzu H.U.D. sf.849-850

⁴² Kazım Yılmaz age. Sf.143

Ancak bir iktisadi değer taşıyan dönem sonunda mevcut normal firelerin daha doğru bir ifade ile yan ürünlerin ayrıca değerlendirilmeye tabi tutulması gerekir. Örneğin, kömür ticareti yapan bir firmanın dönem sonunda mevcut toz kömür stoku veya kereste imal eden başka bir firmanın talaş stoku ile ilgili olarak hesap dönemi sonunda bir değerlendirme yapılmalıdır.

VUK'nun 278'inci maddesinde maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpü, deşe ve ıskartaların emsal bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir.

Bu grup mallar hurda, döküntü, üstüpü, deşe, ıskarta gibi esas olarak kullanılmış ve kullanımdan sonra kendi amacına yönelik olarak kullanılamayan, cinsinin taşıdığı fonksiyonu kaybetmiş olduğu için aynı cinsten malların taşıdığı değeri taşımayan mallardır.

Bu mallarda ise zaten maliyet hesaplanması mutad ve pek de mümkün değildir. Örneğin konfeksiyon imalatında elbiselerin dikildiği kumaşın kaç santimetrekaresi elbisenin bünyesinde kaldı, kaç santimetrekaresi ıskarta oldu diye bir hesaplama yapılamaz. Kullanılan kumaşın tamamı elbisenin dikilmesi için sarf edilmiş ve bir kısmı elbise dikiminde kullanılamayacak kadar küçük parçalar haline gelmiştir. Kumaş bedelinin tamamı elbisenin maliyetine atılır. Kalan ıskartalar yıl içinde satılırsa satış bedeli maliyetsiz olarak gelir yazılır.⁴³

Mesela bir mobilya imalathanesinde artık şeklindeki tomruk parçaları 100,00 TL'ye peşin olarak satılmış olsun. Bu durumda, (KDV ihmal)

⁴³ Kazım Yılmaz age. Sf.143

<i>100 Kasa H.</i>	100,00	
<i>602 Diğer gelirler H.</i>		100,00
<i>Artık Satış Geliri</i>		

şeklinde yevmiye kaydı yapılabilir.

Ancak yıl sonunda işletmede bulunan ıskartalar 267 inci maddeye göre belirlenecek emsal bedeli ile değerklenerek envanterde gösterilir.⁴⁴

Buna göre, işletmelerin faaliyet sürecinde ortaya çıkan iktisadi değeri mevcut normal firelerin (ıskarta) maliyetlerinin tespiti mümkünse, dönem sonunda mevcut bu normal fireler (ıskartalar), maliyet bedeli ile değerklenecektir. Örneğin, mobilya imal eden bir firma belli bir büyüklüğün altındaki keresteleri kullanmıyor ve normal fire (ıskarta) niteliğindeki bu keresteleri parke imal eden başka bir firmaya satıyorsa dönem sonunda mevcut kullanımı olanaksız bu keresteleri maliyet bedeli ile değerkleyebilecektir.

Ancak maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan dönem sonunda mevcut normal fireler V.U.K.'nın 278'nci maddesi gereği ancak emsal bedeli ile değerklenebilir. Bu değerkleme ölçüsü uygulanırken V.U.K.'nın 267'nci maddesinde belirtilen sıranın izleneceği tabidir. Dolayısıyla emsal bedelin tespitinde öncelikle ortalama fiyat esası uygulanmalıdır. Faaliyet süreci içerisinde ortaya çıkan bu normal firelerin (ıskarta) dönem içinde satışı gerçekteleşmişse ve satış miktarları dönem sonunda değerklemesi

⁴⁴ Hasan Yalçın Değeri Düşen Zayı olan, çalınan mallar Yaklaşım Aralık 2000 Sayı 96 sf.116

yapılacak firelerin (ıskarta) emsal bedelinin tespiti için gerekli olan ve V.U.K'nun 267'nci maddesinde belirtilen miktarları içeriyorsa, değerlendirme ortalama fiyat esasına göre yapılacaktır.

Maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan ve bir iktisadi değer içeren normal fireler için ortalama fiyat esasını uygulanamıyorsa, değerlendirme maliyet bedeli esasına göre de yapılamayacağından emsal bedelin tespiti için takdir komisyonuna başvurulması gerekir.

5.2.2.4. Hırsızlık Sonucu Çalınan Mallar İle Kaybolan Malların 278 inci Md. Karşısındaki Durumu

Ticari işletmeden çalınan (veya kaybolan) emtia işletmeden çıktığından, işletmenin mevcudunun azaldığı konusunda kuşku yoktur.

Çalınan mallar, yükümlülerin iradesi dışında işletmeden çıkmış olduğundan, çalınma olayından dolayı kendilerine kusur yüklenemez. Çalınma suretiyle işletmeden çıkmış bir maldan dolayı gerçek bir gelir elde edilmesi söz konusu olamaz. Olaya vergilendirmenin genel ilkeleri yönünden bakılınca, hırsızlık fiili sonucunda işletmeden çıkan emtianın zarar kaydedilebileceği akla gelmektedir.

Ancak vergi idaresi ticari işletmede malların çalınması yahut dolandırıcılık sonucu işletmenin zarara uğraması halinde bu malların kıymeti düşen mallar olarak değerlendirilmesini veya uğrılan zararın vergi matrahı ile ilişkilendirilmesini kesin olarak kabul etmemektedir.

Emtianın kıymeti düşen mal olarak değerlendirilebilmesi için kıymetteki kaybın ticari faaliyetin normal icapları dahilinde oluşması gerekir. Oysa çalınma ve kaybolma ticari faaliyetin icapları

ile ilgili değildir. Bunun dışındaki kıymet kayıpları vergi matrahı ile ilişkilendirilemez.

Türk Vergi Sistemi ticari ve zirai kazançlar dışında, sermayede meydana gelen kayıpları gider olarak kabul etmemiştir. Ticari ve zirai faaliyetlerde sermaye kaybının zarar kabul edilmesi de sermayeye dayanan organizasyonda gerçek sonucun vergilendirme dönemini teşkil eden takvim yılından daha uzun bir sürede alınacağı esasına dayanmaktadır.

Ayrıca konu ile ilgili kanun hükümleri değerlendirildiğinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 274, 278 ve 317'nci maddeleri ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesi hükümleri karşısında; çalınan mal bedelinin, ticari kazancın tespitinde, zarar ya da gider olarak indirilme olanağı bulunmamaktadır. Çünkü katlanılan zarar, kazancın elde edilmesi için yapılan bir gider değildir.

Bununla beraber çalınan ve kaybolan malların gider yazılıp yazılamayacağı konusunda Danıştayın görüşü net değildir. Çeşitli tarihlerde verilen kararlarda farklı görüşler verilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen kararlarda (Danıştay 4. Dairesi 19.10.1959 ve 07.10.1958 tarihli kararı) ve 3. Daire tarafından verilen kararda (Danıştay 3. Dairesi 16.02.1999 tarihli kararı) çalınan ve kaybolan malların gider yazılabileceği belirtilirken, yine 4. Dairenin kararında (Danıştay 4. Dairesi 03.10.1979 tarihli kararı) çalınan mal bedelinin ticari kazançtan indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Bunun yanı sıra, yine Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen kararda (Danıştay 4. Dairesi 21.06.1971 tarihli kararı) ise malların nakil sırasında kaybolduğu yönündeki iddianın belgelendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Verilen kararların incelenmesinden de açıkça anlaşılacağı üzere Danıştayın konuya ilişkin görüşü net değildir ve farklı görüşleri savunan kararları vardır.⁴⁵

Çalınan veya kaybolan mallar cari hesaba ya da kanunen kabul edilmeyen giderler hesabına alınarak muhasebeleştirilmelidir.

Örneğin tekstil ticarethanesi işleten X Limited şirketine ait olup satışa sunulmak üzere depoda bekletilen bilanço değeri 500,00 TL olan 100 birim gömleğin gece hırsızlar tarafından çalındığı tespit edilmiş olup durum derhal güvenlik güçlerine bildirilmiştir. Ancak yapılan araştırmalara rağmen suçlular yakalanamamıştır. Bu durum karşısında yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir. (KDV ihmal edilmiştir)

<i>197 Sayım ve Tesellüm Noksanları</i>	500,00
<i>Çalınan Mallar</i>	
<i>153 Ticari Mallar H.</i>	500,00

<i>689 Diğ. Ol. Dışı Gider ve Zararlar</i>	500,00
<i>K.K.E.G</i>	
<i>197 Sayım ve Tesellüm Nok.</i>	500,00
<i>Çalınan Mallar</i>	

⁴⁵ Mehmet Maç Şenol Turut Kıymeti düşen stok emtianın değerlenmesi ve ticari fire Yaklaşım Sayı:66 sf.70

Çalınan mal ve/veya para kısmen veya tamamen bulunursa ve tazmini sağlanırsa ele geçen ekonomik değerler ilgili aktif hesaba borç, kanunen kabul edilmeyen giderler hesabına alacak yazılır. Çünkü burada ticari hasılat elde edilmesi değil, kanunen kabul edilmeyen giderlerde azalma söz konusudur.

Ancak çalınma ve kaybolma olayında değerlendirme bu esas çerçevesinde olmakla beraber, olayı tamamı ile katı bir şekilde bu esas çerçevesinde değerlendirmek yanıltıcı sonuçlar doğurabilir.

Bu nedenle kanımızca, çalınma ve kaybolma sonucunda uğranılan zararı, cari hesaba veya Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler hesabına kaydetmeden önce her olayı kendi içerisinde değerlendirmek ve ona göre kayıtlara intikal ettirmek yerinde olacaktır.

Bu günkü yasal düzenlemelere göre; çalınan emtianın dönem sonunda mevcut gibi değerlendirilerek, dönem kazancının ilavesi, elde edilemeyen veya gerçek olmayan kazancın vergilendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Elde edilmeyen gelirin vergilendirilmesi sonucunu doğuran uygulama, vergi adaleti ile bağdaşmadığı gibi işletmenin gerçek durumu ile de çelişki yaratacaktır.

5.2.2.5. Zarar Gören Emtia ve Alınan Sigorta Tazminatı

İşletmelerin stoklarında bulunan mallar sigortalı olabilir. Sigorta şirketleri sigorta kapsamında bulunan herhangi bir olayın olması halinde eksperlerini göndermekte ve olayla ilgili hasar tespiti yaptırmaktadırlar. Bu hasar tespitinin sonucunda sigortalı firma sigorta tazminatını almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 330 uncu maddesinde, yalnızca emtia, zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde meydana gelen zayıt dolayısıyla alınan sigorta tazminatının kıymetlerin değeriinden fazla olması durumunda, fazlalığın kara alınacağı hükme bağlanırken, az olursa noksanlığın zarara alınacağı yönünde hüküm bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle kanunda sigorta tazminatının söz konusu kıymetlerin değeriinden az olması durumunda aradaki farkın zarar yazılması kabul edilmemiştir.

Emtia ile ilgili bu şekilde hüküm getirilmesinin nedeni, emtianın 278'nci maddede yazılı nedenlerle zarar görmesi durumunda, bu madde hükmüne göre malların bedellerinin ortaya çıkan zarar bağılı olarak tamamen gider yazılabilme imkânının olabilmesi ve 278'nci madde dışındaki nedenlerden dolayı yok olan malların maliyet bedelinin sigorta tazminatından fazla olan kısmının ve buna bağılı olarak ta sigortalanmamış malların bedelleri gider yazılmamasının sağlanmasıdır. 278'nci maddede yazılı olmayan ise çalınma ve benzeri nedenlerle yok olma durumlarıdır. Çalınma ve benzeri nedenlerle mal sigortalı değilse veya sigorta ödeme yapmaz veya düşük ödeme yaparsa sigorta tazminatı ile karşılanmayan kısım sermayede meydana gelen azalma olarak değerlendirilir.

Bu durumda emtiada meydana gelen değer düşüklüğü öncelikle takdir komisyonu tarafından takdir edilecek daha sonra sigorta şirketinden alınan sigorta tazminatı ile karşılaştırılacaktır. Alınan tazminat değer düşüklüğünden fazla ise aradaki fark kara ilave edilecektir.

Konuyu örnekler ile açıklığa kavuşturalım.

Örnek 1-X Anonim Şirketinin 35.000,00 TL'lik emtiası çalınmış, emtia sigortalı olduğu içinde sigorta şirketi emtiadaki değer

azalışını tespit ederek 30.000,00 TL şirkete ödemede bulunmuş-
tur. (KDV ihmal edilmiştir.)

<i>157 Diğer Stoklar H.</i>	35.000,00
<i>Çalınan Mallar</i>	
<i>153 Ticari Mallar H.</i>	35.000,00

<i>102 Bankalar H.</i>	30.000,00
<i>Sigorta Tazminatı</i>	
<i>689 Diğ. Ol. Dışı Gider ve Zararlar</i>	5.000,00
<i>K.K.E.Gider</i>	
<i>157 Diğer Stoklar H.</i>	35.000,00
<i>Çalınan Mallar</i>	

Şayet sigorta şirketi 40.000,00 TL ödemede bulunmuş ol-
saydı;

<i>102 Bankalar H.</i>	40.000,00
<i>Sigorta Tazminatı</i>	
<i>157 Diğer Stoklar H.</i>	35.000,00
<i>Çalınan Mallar</i>	
<i>679 Diğ. Ol. Dışı Gelir ve Kar.</i>	5.000,00
<i>Gelir</i>	

Örnek 2-Yukarıdaki örnekte varsayalım ki, şirketin mal-
ları doğal afet niteliğindeki sel felaketi sonucu telef olmuş şir-
ket Takdir komisyonuna emtianın tespiti için başvurmuştur.

Takdir Komisyonu emtiaya 5.000,00 TL değer biçmiştir. Emtia aynı zamanda sigortalı olduğundan sigorta şirketi 30.000,00 TL tazminatı ödemiştir. (KDV ihmal edilmiştir.)

157 Diğer Stoklar H.	35.000,00
Değeri Düşen Mallar	
153 Ticari Mallar H.	35.000,00

654 Karşılık Gideri	30.000,00
Stok Değer Düş. Karş.	
158 Değer Düş. Karş. H.	30.000,00

102 Bankalar H.	30.000,00
Sigorta Tazminatı	
158 Değ. Düş. Karş. H.	30.000,00
679 Diğ. Ol. Dış. Gelir ve Kar	30.000,00
157 Diğer Stoklar H.	30.000,00
Değeri Düşen Mallar	

Takdir Komisyonu zarar uğrayan emtiaya 6.000.000.000.- TL değer biçmiş olursa aşağıdaki kayıtlar yapılır.

157 Diğer Stoklar H.	35.000,00
Değeri Düşen Mallar	
153 Ticari Mallar H.	35.000,00

654 Karşılık Gideri	29.000,00
Stok Değer Düş. Karş.	
158 Değer Düş. Karş. H.	29.000,00
102 Bankalar H.	30.000,00
Sigorta Tazminatı	
158 Değ. Düş. Karş. H.	29.000,00
679 Diğ. Ol. Dış. Gelir ve Kar	30.000,00
157 Diğer Stoklar H.	29.000,00
Değeri Düşen Mallar	

Çoğu zaman uygulamada sigorta tazminatı alınması halinde bazı durumlarda takdir komisyonu kararına gerek olmadığına ilişkin görüşlerde ortaya atılmıştır. Söz konusu görüşlerin özeti aşağıdaki gibidir.⁴⁶

“...Emtiada meydana gelen hasar (değer düşüklüğü) neticesinde katlanılan zarar, sigorta şirketinden alınan tazminata eşit ise bu zarar (değer düşüklüğü) bir takdir komisyonu kararına ihtiyaç olmadan gider yazılabilir.

...Emtiada meydana gelen hasar neticesinde katlanılan zarar sigorta şirketinden alınan tazminattan düşükse bu zarar (değer düşüklüğü) bir takdir komisyonu kararına ihtiyaç olmadan gider yazılabilir. Tazminatın bu zarar mahsubundan artan kısmı vergiye tabi gelir olarak işlem görür.

...Emtiada meydana gelen hasar neticesinde katlanılan zarar sigorta şirketinden alınan tazminattan daha fazlaysa zararın alınan sigorta tazminatı kadar olan kısmı bir takdir komisyonu

⁴⁶ Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2002 sf.906

kararına ihtiyaç olmadan gider yazılabilir. Tazminatın üzerinde kalan zarar kısmına yönelik 330. maddede belirleyici bir hüküm olmadığından, gider kabulü için mali idare tarafından takdir komisyonu kararı istenebilir.”

5.2.3. Yurt Dışındaki Malların Ülke Siyasi Sınırları Dışında Değer Kaybetmesi

Günümüzde küçük ölçekli firmaların bile uluslar arası firmalarla ilişkileri bulunmakta ve ithalat veya ihracat yapmaktadır. İthal veya ihraç edilen bu malların ülke sınırları dışında meydana gelecek doğal afetlerden veya diğer nedenlerden dolayı değerlerinde bir düşme meydana gelebilir. Bu gibi durumlarda ne yapılacağına ilişkin vergi kanunlarında bir düzenleme yoktur.

Genellikle yurt dışına ihraç edilen veya yurt dışından ithal edilen mallar sigorta ettirilmektedir. Bu nedenle anılan malların yurt dışında değerlerinin düşmesi veya zayı olmaları halinde sigorta eksperleri tarafından yapılan tespitler bir fonksiyon görebilir. Ancak bütün malların sigortalı olamayacağı düşünülürse bu yöntemin fazla sağlıklı sonuçlar doğurmayacağı ortaya çıkacaktır.

O halde konuya ilişkin objektif belirlemeler yapılmak istenirse yurt dışında meydana gelen değer düşüklüklerine ilişkin ilgili ülkede yer alan elçilik, konsolosluk veya menfaatlerimizi koruyan temsilcilerin bir fonksiyon ifa edebileceği söylenebilir. İlgili kişiler tarafından mallarda meydana gelen değer düşüklüğünün veya zayı olma durumunun belgelerinin konsolosluğumuza eliliğimize veya menfaatlerimizi koruyan temsilciliklerimize ibrazı bu birimlerde ilgili incelemeleri yaparak tasdiki yapmaları bir yöntem olarak kullanılabilir.

5.2.4. Zayı Olan Malların İşletme Hesabı Esasında Dikkate Alınması

Esas itibariyle işletme hesabına göre defter tutan mükelleflerde Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesi kapsamında emtiada meydana gelen değer düşüklüğünü gider olarak dikkate alabileceklerdir. Ancak bu mükelleflerin önceki bölümlerde açıklanan çerçevede muhasebe kaydı yapmaları mümkün değildir. Bu mükelleflerde malların değerindeki düşme VUK'nun 278. maddesinde belirtilen nedenlerden doğarsa bu mallar stokta emsal bedelleri ile gösterilir. Bu şekilde değer düşüklüğü gider yazılmış olur.

Bu mallar için sigortadan tazminat alınması halinde tazminat tutarı gelir olarak dikkate alınır.

Malların değerindeki düşme 278. maddede yazılı nedenler dışında meydana gelmiş ise mallar stokta bu şekilde değer düşüklüğünden sonraki tutarı ile gösterilir yani değer düşüklüğü gider yazılmış olur. Ancak VUK'nun 278. maddesi dışındaki nedenler ile meydana gelen değer düşüklüğünün gider yazılması mümkün olmadığından dönem sonu stokta değer düşüklüğünün gösterilmesi dolayısıyla gider yazılan tutar ayrıca gelir yazılmak suretiyle nötrleştirilir.

5.2.5. Nakit ve Diğer Menkul Kıymetlerde Durum

V.U.K'nun iktisadi kıymetlerin değerlemesine ilişkin 269-290. maddeleri incelendiğinde söz konusu varlıklardan sadece emtiada uğranılan değer kayıplarının kanunen kabul edilebilir gider mahiyetinde olduğu anlaşılacaktır.

Başka bir deyişle kanun koyucu örneğin bir yangın sırasında işletmede mevcut nakit paraların yanması diğer bir deyişle bu tür mevcutların değerlerinin bir anda sıfır olması nedeniyle

uğranılan değer kaybını kanunen kabul edilebilir gider olarak kabul etmemiştir.

Fakat ticari karın tespitinde bu çeşit kayıplar bir gider olup, dönem sonu hesaplarına intikal ettirilmelidir.

Ancak, vergi matrahının oluşturulmasında; yangında yanan nakit dolayısıyla uğranılan kaybın vergi matrahını artırıcı bir unsur olarak dikkate alınması gerekir.

5.2.6. Sabit Kıymetlerde Meydana Gelen Değer Kayıpları

5.2.6.1. Genel Bilgi

Fevkalade amortisman usulü Vergi Usul Kanunu'nun 317'nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hükme göre amortismana tabi bulunan ve,

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesi değerinin tamamını veya bir kısmını kaybeden,

- Yeni icatlar dolayısı ile teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz bir hale gelen,

- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalan,

iktisadi kıymetlerin değerleri Maliye Bakanlığının fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri ile gider yazılabilmektedir.

5.2.6.2. Fevkalade Amortisman Ayırabilmek İçin Takip Edilecek Usuller

Söz konusu hükümden yararlanabilmek için,

- Mükelleflerin, normalden fazla yıpranan değerini kaybeden veya tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelen iktisadi kıymetlerin bu durumlarını geçerli bir belge ile tespit etmeleri lazımdır. Bunun için ilgili kuruluşların yapmış olduğu tesitler yeterlidir.

- Söz konusu tespitten sonra, mükellefin Maliye Bakanlığına yazılı olarak müracaat etmeleri gerekmektedir. Maliye Bakanlığı, mükelleflerin bu konudaki müracaatları üzerine iktisadi kıymetin yıpranmasına değerini kaybetmesine veya kullanılamaz hale gelmesine sebep olan hangi bakanlığı ilgilendiriyor ise ilgili bakanlığın mütalaası alındıktan sonra, mükellefin o yıl için hangi amortisman oranını uygulayacağını bildirir.

5.2.6.3. Fevkalade Amortisman Ayırma da Dikkat Edilecek Hususlar

- Öncelikle fevkalade amortisman oranı belli bir olay ve belli bir amortisman tabi iktisadi kıymet için belirlenmektedir. Bu nedenle söz konusu iktisadi kıymet için daha önceki uygulanan amortisman ayırma usulleri ile doğrudan bir ilgi mevcut olmayıp, Maliye Bakanlığı iktisadi kıymetin o günkü değerini ve kaybettiği değeri dikkate alarak amortisman oranını belirlemektedir. Bu nedenle fevkalade amortisman oranı sadece tayin edildiği yıl için ve iktisadi kıymete ilişkin olarak uygulanmaktadır.

- Aynı yıl için sadece fevkalade amortisman ayrılır. Çünkü fevkalade amortisman cari yıl amortismanını da içine almaktadır.

- Geçmiş dönemlerde ayrılmayan amortismanın fevkalade amortisman yolu ile itfa edilmesi mümkün değildir.

Örnek: İşletmenin 01.05.2008 tarihinde 20.000,00 TL'ye satın aldığı makine bir süre kullandıktan sonra işletmede 02.02.2009 tarihinde çıkan yangın ile tamamen kullanılamaz hale gelmiştir. Makine için Maliye Bakanlığınca belirlenen amortisman oranı %20'dir.

a) Şayet makinenin sigortalı olmadığı, ve işletme yetkililerince fevkalade amortisman için Maliye Bakanlığına müracaat edildiğini ve fevkalade amortisman oranının %80 olarak tespit edilmesi halinde yapılması gereken kayıtlar şöyledir.

730 Genel Üretim Gideri H.

Veya

770 Genel Yönetim Gideri H. 16.000,00

257 Birikmiş Amortisman H. 16.000,00

Makine daha sonra kayıtlardan çıkarılacaktır.

257 Birikmiş Amortismanlar H. 20.000,00

253 Tesis Makine ve Cihazlar 20.000,00

b) Makinenin 20.000,00 TL'ye sigortalı olduğunu ve sigortadan bu tutarda tazminat alındığı, fevkalade amortisman için Maliye Bakanlığına başvurulmaması halinde yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

136 Diğer Çeşitli Alacaklar H. 20.000,00

257 Birikmiş Amortismanlar 4.000,00

253 Tesis Makine ve Cihazlar 20.000,00

679 Diğ. Ol. Dışı Gelir ve kar 4.000,00

Yapılan kayıtlardan da anlaşılacağı üzere makinenin değeri ile sigorta tazminatı arasındaki fark 4.000,00 TL gelir kaydedilmiştir. Sigorta tazminatı tahsil edildiğinde yapılacak kayıt:

100 Kasa H. 20.000,00

136 Diğer çeşitli Alacaklar H. 20.000,00

c) Makinenin hem 20.000,00 TL'ye sigortalı olduğunu hem de fevkalade amortisman tespiti için Maliye Bakanlığına başvuru-

bulduğunu ve amortisman oranının %80 olarak belirlendiği bir durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

Hasar tespitinde yapılacak kayıt;

770 Genel Yönetim Gideri H.	16.000,00
257 Birikmiş Amortisman H.	16.000,00

Makinenin kayıtlardan çıkarılması

136 Diğer Çeşitli Alacaklar H.	20.000,00
257 Birikmiş Amortismanlar	20.000,00
253 Tesis Makine ve Cihazlar	20.000,00
679 Diğ. Ol. Dışı Gelir ve Kar	20.000,00

Fevkalade amortisman uygulamasında yeniden değerlendirme hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Net bilanço aktif değeri tespit edilirken, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetlerde, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmiş değerleri dikkate alınır. Ancak bina ve arazilerde yeniden değerlendirme öncesi değerler dikkate alınır. Çünkü kanun koyucu bu tür iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden önceki değerleri üzerinden amortisman ayrılmasını öngörmüştür. Aksi takdirde normal şartlarda yeni değerler üzerinden amortisman ayrılmasına izin verilmeyen bu kıymetler için tabi afet nedeniyle yeniden değerlendirilmiş değerler üzerinden amortisman ayrılmasının kabul edilmesi gerekir.

Tabi afet nedeniyle zarara uğrayan iktisadi kıymetin tamir-bakımı sonunda kullanılmasının mümkün olması halinde olağanüstü amortisman tabi tutulmaz. Bu takdirde tamir-bakım

masrafları duruma göre amortisman konusu edilebilir veya doğrudan gider yazılabilir.⁴⁷

Değer kaybı fevkalade amortisman yolu ile giderleştirilerek sigorta tazminatı gelir olarak yazılmıştır. Değer kaybı fevkalade amortisman yolu ile giderleştirilirken ayrıca sigorta tazminatı da alınırsa sigorta tazminatı gelir olarak kaydedilir.⁴⁸

5.2.6.4. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Sigorta tazminatı

Vergi Usul Kanununun 317. maddesinde fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri uygulanacak durumlar belirtilirken VUK'nun 329. maddesinde ise yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziya uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler içi alınan sigorta tazminatının, bunların değerinden (Amortisman konusu yapılanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonraki değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkın kar veya zarar hesabına geçirileceği hükme bağlanmıştır. Hesaplama önceki yıllarda ayrılmış amortismanlar, iktisadi kıymetin kayıtlı değerinden düşölmek suretiyle dikkate alınır.

Bu iktisadi kıymetler için yapılacak bakım ve onarım harcamaları yapıldıkları yıl üretim maliyetine atılabilir. Ancak yapılan giderler bunların iktisadi değerlerini veya ömürlerini arttırıcı nitelikte ise aktifleştirilerek amortisman tabi tutulması gerekir.⁴⁹

⁴⁷ İbrahim Cürebal Vergi Raporu sayı 59 Haziran-Temmuz 2002 sf.38-40

⁴⁸ Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2002 sf.918

⁴⁹ Tacettin Usta Zayı Olan Mallarda KDV Maliye postası 15 Haziran 2000 sf.88

5.3. Değeri Düşen ve Zayı Olan Mallara İlişkin KDV

K.D.V. Kanunu'nun 30/c maddesi ile zayı olan malların alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak söz konusu bent hükmü 05.02.2000 tarihinden geçerli olmak üzere 4503 sayılı kanunla "Deprem ve ya sel felaketi nedeniyle zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi" olarak değiştirilmiştir.

Bu durumda 4503 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucunda 05.02.2000 tarihinden itibaren deprem ve sel felaketi nedeniyle zayı olan malların KDV'si indirilemeyecek KDV'ler kapsamından çıkarılmıştır. Ancak bu doğal afetlerin dışında kalan diğer doğal afetler nedeniyle zayı olan malların KDV'leri indirim konusu yapılamayacaktır.

1 seri nolu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde zayı olan malların KDV'sinin neden indirim konusu yapılamayacağına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu açıklamalar 4503 sayılı kanun'la değişiklik yapılmadan önceki kanun maddesini açıklamaktadır. Ancak 4503 sayılı kanun'la anılan kanun maddesinin genel niteliği değiştirilmemiş olup sadece deprem ve sel felaketi nedeniyle zayı olan malların KDV'si bu uygulama dışında tutulmuştur. Bu nedenle tebliğde yer alan açıklamalar geçerliliğini korumaktadır. Söz konusu açıklamalar aşağıdaki gibidir.

"Katma Değer Vergisi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi ve malların satışı sırasında mala eklenen değerin vergilendirileceği düşüncesine dayanır. Ancak zayı olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olamayacağından bu mallara ilişkin alış vesikasında gösterilen verginin indirilmesi zayı olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla Kanun'un 30/c maddesi uyarınca zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisinden indirilemeyecektir."

Yukarıdaki 1 seri no'lu genel tebliğden de anlaşılacağı üzere KDV'nin temel özelliği olan indirim sisteminden yararlanabilmesi için, prensip olarak bir katma değer yaratılması, yani vergilemenin yapılması gerekir. Ek bir değer yaratılmadığı, yani vergilemenin yapılmadığı bir safhada vergi indiriminden yararlanmak, ekonomiden çekilen bir mal üzerindeki vergi yükünün sıfırlanması anlamını taşımaktadır. Malların zayı olması durumunda, o malın ekonomide ek bir değer yaratması söz konusu olmayacağından, vergi indiriminden yararlanılması Kanunu'nun genel esprisine ters düşecektir. Bu durumda mükelleflerin niha-i tüketici olarak bu vergileri yüklenmesi söz konusu olacaktır.

Bu nedenle deprem veya sel felaketi dışında kalan yangın, su basması, kırılma vb. hallerde malların zayı olması durumunda yükümlülerin bu malların alış belgelerinde gösterilen KDV'yi indirilecek KDV hesabından çıkarmaları gerekir. Zayı olan mallara ilgili olarak yüklenilen vergiler daha önceden indirim konusu yapılmışsa; indirilen bu vergilerin malların zayı olduğu dönem beyannamesinde 20. satırında gösterilerek "Hesaplanan KDV" ye ilave edilmesi gerekir. Bu şekilde beyan edilen vergiler gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Gider kaydı V.U.K.'nın 278'nci maddesi uyarınca ve zayıat usulü dairesinde tevsik edilmek şartıyla yapılacaktır.

KDVK'nun 30/c maddesinde yer alan hükmün tatbikinde, malın zayı olmasından ne anlaşılması gerektiği önem taşımaktadır. Bu konu da KDV Kanununda bir açıklık bulunmadığı gibi, Vergi Usul Kanununda da sadece iktisadi kıymetlerin değerinin düşmesi ve fire vermesi durumuna değinilmiş, "zayı olma" diye bir tanımdan söz edilmemiştir.

KDV uygulamasında hukuki bakımdan kabul edilebilir tartı, imalat, rutubet fireleri ile zayı olmanın bir ilgisi yoktur. Alım-satım

veya üretime bağılı olarak ortaya çıkan normal firelerin kanun hükmü dışında tutulması gerekir. Örneğın kalıp elbise imal eden bir işletmede, kumaşın kesimi sırasında ve imalatın diğeri safhalarında belli oranda fireler meydana gelmesi normaldir. Kumaş alımı sırasında ödenen verginin indirim dışına çıkarılması söz konusu değildir. İmal edilen malın satış bedeli, bu fireler nedeniyle uğranılan kayıpları da karşılayacak şekilde tespit edildiğinden, firelere ait verginin indirim konusu yapılmasının kanuna aykırı bir yanı bulunmamaktadır.

Malların zayı olması, vergiden kaçınmak amacıyla irade dahilinde meydana getirilebileceğı gibi yangın, deprem, su basması gibi nedenlerle de meydana gelebilir. Malların zayı olması arzu edilmeyen bir durum olmasına rağmen (kasten yapılanlar hariç) bir de bu mallara ait KDV'nin indirilememesi ilk anda şaşırtıcı gelebilir. Ancak, yukarıda da belirtildiğı gibi, KDV Kanununun genel esprisi, her safhada yaratılan katma değeri vergilemektir. İndirim sisteminin çalışabilmesi için, bir katma değerin yaratılması, yani vergilemenin yapılması gerekir. Ek bir değer yaratılmadığı, dolayısıyla vergilemenin yapılmadığı bir safhada vergi indiriminden yararlanmak, ekonomiden çekilen bir mal üzerindeki vergi yükünün sıfırlanması anlamını taşımaktadır. Bu açıdan bakıldığında, malların yükümlü tarafından özel ihtiyaçlarında kullanılması veya her ne suretle olursa olsun vergi dışı amaçlarla işletmeden çekilmesi ile zayı edilmesi arasında bir fark bulunmamaktadır.

Maliye Bakanlığınca bu konuda verilen bir özelgede, zayı olma ifadesinden tamamen yok olan ve kaybolan malların anlaşılacağı, özelliğı değışen veya demode olan malların işletmede durduğu ve kayıtlardan düşölmediğı sürece, zayı olan mal olarak göz önüne alınamayacağı belirtilmiştir. Aynı şekilde imalat sırasında

meydana gelen zayıt da, üretimin bir unsuru olarak normal zayıt şeklinde değeriendirilmeli ve indirim kabul edilmelidir. Örneğin, meşrubat imalinde ve naklinde normal ölçülerde(arızı fire) zayıta uğrayan meşrubat ve şişeler için herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek yoktur. Ancak şişelenmiş meşrubatların, trafik kazası veya başka nedenlerle çok büyük ölçülerde zayı olması halinde, bunlar için yüklenilen KDV'nin indirilmemesi gerektiği söylenebilir.

Hukuken kabul edilen fireler dışında, iktisadi kıymetlerde yangın, su basması gibi nedenler sonucunda ya da bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi nedenlerle iktisadi kıymetlerin değeriinde kısmen veya tamamen kıymet kayıpları meydana gelebilir. “Zayı olma” kavramı, çeşitli Türkçe sözlüklerde kayıp, yitik, yok olma şeklinde tanımlanmaktadır. KDV Kanununun vergilendirmedeki ve sistemin işleyişindeki amacı göz önünde tutularak, zayı olma fiiline, sözlük anlamındaki gibi dar bir çerçevede bakılmaması gerektiği görüşündeyiz.

“Zayı Olma” kavramının şimdiye kadar hiçbir Vergi Kanununda tanımlanmaması, bu konuda büyük bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Malların bütünüyle zayı olması halinde herhangi bir sorun olmamakla birlikte, yangın, su basması, gibi sebepler neticesinde ya da bozulma, çürüme, çatlama ve paslanma gibi nedenlerle önemli ölçüde değeri kaybına uğramasının zayı olup olmadığı hususu tartışılmalıdır.⁵⁰

Bununla birlikte zayı olan mallara ilişkin KDV'nin indirimine imkân verilmemesinin temel nedeni bu malların tedavül ekonomisi dışına çıkmış olmasıdır. Zayı olan malın kısmen hasar görmüş

⁵⁰ Gürol Ürel-Kenan Şeker Zayı Olan iktisadi Kıymetler ile ilgili Değerieme sorunları –I Yaklaşım Aralık 2002 sayı 120 sf.215

olması halinde, mal tamamıyla tedavül ekonomisi dışına çıkmış değildir. Bu durumda kısmen zayı olan malın belli bir değeri bulunmakta olup, satışa konu edilmesi ve üzerinden KDV hesaplanması mümkündür. Dolayısıyla tamamen zayı olma durumundan farklı olarak ortada KDV'ye tabi bir teslim olacağından söz konusu mal için daha önce yüklenilmiş olan KDV'nin indirilmesi için herhangi bir yasal engel yoktur.

Sonuç olarak malların tamamen zayı olması halinde zayı olan mala ilişkin olarak yüklenilen KDV indirilemeyecek, buna karşın malların kısmen zayı olması halinde yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Esas itibarıyla konuya ilişkin Danıştay değerlendirmesi de bu yöndedir.⁵¹ (Danıştay 7. Dairesi'nin 02.04.1991 tarihli kararı)

“Zayı olma” kavramına sadece maddi bir nedene bağlı olarak yaklaşılması da yanlış olacaktır. Bu bakımdan zayı olma kavramına malın fiziksel durumu açısından bakılması gerekir. Nedeni ne olursa olsun, iktisadi kıymetin fiziki miktarında bir kayıp söz konusu ise o kıymet zayı olmuş sayılmalıdır. Zira çeşitli sebeplerle meydana gelen değer düşme olayı fiziki miktarların azalmasına neden oluyorsa, o mal kısmen zayı olmuş sayılır ve bünyesinde yer alan verginin indirimi mümkün olmaz⁵².

Yukarıdaki kısımlarda da belirtildiği üzere normal fireler ile malın fiziki miktarında veya yapısında herhangi bir değişiklik olmamasına rağmen modaya bağlı mevsimlik değer kayıplarını zayı olma kavramı içinde değerlendirmemek gerekmektedir.

⁵¹ Tacettin Usta Zayı Olan Mallarda KDV Maliye postası 15 Haziran 2000 sf.88

⁵² Fahri Arkan Zayı Olan, Değeri Düşen, veya Hasara Uğrayan İktisadi Kıymetlere İlişkin KDV indirimi Vergi Dünyası Ekim 2002 Sf.31

Dolayısıyla bu hallerde KDV indirimine engel bir durum söz konusu değildir. Çünkü bu tarz değer kayıpları daha çok ticari faaliyetin ve ekonomik konjonktürün getirdiği iktisadi ve teknik icaplar dahilinde meydana gelen kayıplardır.

Öte yandan hırsızlık nedeniyle malların kaybolması durumu, zayi olma durumundan ayrılır. VUK hükümlerine göre esas itibarıyla çalınan malların gider olarak yazılmasına imkân verilmemiştir. Dolayısıyla çalınan mal bedelinin kanunen kabul edilmeyen gider hesabına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde kanunen kabul edilmeyen gider hesabına intikal ettirilen mala ilişkin KDV'nin de indirimden çıkarılması ve kanunen kabul edilmeyen gider hesabına alınması gerekir. Zira kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin KDV'nin indirimi de mümkün değildir.

Ayrıca zayi olan malların sigortalı olması ve zayi olma nedeniyle sigortadan tazminat alınmasının KDV uygulaması açısından bir önemi bulunmamaktadır. Zayi olan mal sigortalı olsun, olmasın KDV indirimi uygulaması yukarıda açıklanan esaslara göre yapılacaktır.

Bir malın zayi olup olmadığına karar verilebilmesi için zayi olmanın nedeninden çok, sonucuna bakılması gerektiği kanaatindeyiz. Bu görüşten hareketle, ticari malların zayi olması ile amortisman tabi iktisadi kıymetlerin zayi olması hallerindeki KDV uygulamasının aşağıdaki gibi yapılması uygun olacaktır.

5.3.1. Ticari Malların Zayi Olması

KDVK'nun 30/c maddesi hükmü, kıymet kaybı gerçekleşen ve ekonomik niteliği kalmayan kısma ait KDV'nin indirilmesini kabul etmemiştir. Zira kaybolan kıymet için artık oluşturulacak katma değer olmadığı gibi, daha önce oluşmuş katma değer de

yok edilmiştir. Kalan kısmın ise, ekonomik niteliği devam etmek-te ve satış halinde KDV hesaplanmaktadır. Dolayısıyla kalan kıy-mete ait Katma Değer Vergilerinin indirilebilmesi gerekir.

Malın zayı edilmesi durumunda, malı zayı eden nihai tüke-tici durumuna girmekte ve mala ait vergiyi de yüklenmesi gerek-mektedir. Bu malların alımında yüklenilen vergiler indirim konu-su yapılmış ise, indirilmiş olan vergilerin, hesaplanan KDV ola-rak beyan edilmesi gerekir. Yüklenilen vergilerin henüz indirilme-miş olması halinde ise, bu vergilerin “İndirilecek KDV” hesabın-dan çıkarılarak “İndirilmeyecek KDV” hesabına alınması gerek-mektedir.

Mal bütünüyle zayı olduğunda sorun yoktur. Yukarıda da açıklandığı gibi, zayı olan mala ait alış vesikalarında gösterilen KDV indirilmeyip gider yazılacaktır. Eğer daha önce indirilmişse; malın zayı olduğu dönem KDV beyannamesinde düzeltme yapı-lmalıdır. Bu durumu örnekle açıklayacak olursak;

Örnek.1-

Mükellef (a) Kasım 2008 döneminde 100,00 TL. ye satın aldığı rulo kağıtlar nedeniyle 18,00 TL. KDV ödemiş, vergiyi ay-nı dönemde indirim konusu yapmıştır. Ancak Ocak 2009 döne-minde söz konusu kağıtların tamamı su basması nedeniyle zayı olmuştur. Mükellefin müracaatı üzerine zayı olan malların değe-ri, Takdir Komisyonunca “0” (sıfır) olarak belirlenmiştir.

Satın alınan rulo kağıtlar, su basması nedeniyle tamamen zayı olduğundan ve bu malların emsal değeri “0” olarak belirlen-diğinden (bu malların satılması ve bir katma değer yaratılması söz konusu olmadığından) bu malların alımında yüklenilen ver-gilerin indirilmesi mümkün değildir. Mükellef zayı olan kağıtlara ait vergiyi Kasım 2008 dönemine ait KDV beyannamesinde indi-

rim konusu yaptığından, indirilen bu vergilerin Ocak 2009 dönemi-
mine ait KDV beyannamesinin 20. satırına yazılarak düzeltilme-
si gerekmektedir.

Bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıda-
ki gibi olacaktır.

...	/11/2008	
153 Ticari Mallar H.		100,00
191 İndirilecek KDV H.		18,00
100 Kasa H.		118,00

Kağıt ruloların alınması nedeniyle yapılacak muhasebe kaydı

...	/01/2009	
157 Diğer Stoklar H.		100,00
Değeri Düşen Mallar		
153 Ticari Mallar H.		100,00

Zayi olan malların ticari mallar hesabından çıkarılması

...	/01/2009	
654 Karşılık Gideri		100,00
Stok Değ. Düş. Karş.		
158 Stok Değ. Düş Karş. H.		100,00
Değeri Düşen Mallar		

Değer düşüklüğü için karşılık ayrılması

Takdir komisyonun takdir kararının alınması halinde;

...	/01/2009	...
158 Stok Değ. Düş Karş. H.		100,00
Değeri Düşen Mallar		
157 Diğer Stoklar H.		100,00

Takdir komisyonu kararına istinaden malların kayıtlardan çıkarılması

Malların alımında yüklenilen vergilerin indirilmesinin mümkün olmadığı bu sebeple zayı olan kağıtlara ait Katma Değer Vergisi Kasım 2008 dönemine ait KDV beyannamesinde indirim konusu yaptığından, indirilen bu verginin Ocak 2009 dönemine ait KDV beyannamesinin 20. satırına yazılarak düzeltilmesi gerekmektedir. Bu durumda yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

...	/01/2009	...
689 Diğ. Ol. Dışı Gider ve Zararlar		18,00
391 Hesaplanan KDV H.		18,00

Zayı olan mallara ait olup önceki dönemde indirilen KDV'nin hesaplanan KDV'ye eklenmesi

Yukarıdaki örnekte yer alan rulo kağıtların sadece bir bölümünün zayı olduğunu varsayalım. Mükellef, zayı olan malların emsal bedelinin belirlenmesi için vergi dairesine başvurmuş, Takdir Komisyonunca zayı olan kağıdın emsal bedeli 50,00 TL. olarak belirlenmiştir. Bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

...	/11/2008	
153 Ticari Mallar H.		100,00
191 İndirilecek KDV H.		18,00
100 Kasa H.		118,00

Kağıt ruloların alınması nedeniyle yapılacak muhasebe kaydı

...	/01/2009	
157 Diğer Stoklar H.		100,00
Değeri Düşen Mallar		
153 Ticari Mallar H.		100,00

Zayı olan malların ticari mallar hesabından çıkarılması

...	/01/2009	
654 Karşılık Gideri		50,00
Stok Değ. Düş. Karş.		
158 Stok Değ. Düş Karş. H.		50,00
Değeri Düşen Mallar		

Değer düşüklüğü için karşılık ayrılması

Takdir komisyonun takdir kararının alınması halinde;

...	/01/2009	
158 Stok Değ. Düş Karş. H.		50,00
Değeri Düşen Mallar		
157 Diğer Stoklar H.		50,00

Takdir komisyonu kararına istinaden malların kayıtlardan çıkarılması

Bu durumda, su basması nedeniyle zayı olan ve Takdir Komisyonunca emsal bedeli 50,00 TL olarak tespit edilen rulo kağıtlar nedeniyle yüklenen 9,00 TL. tutarındaki KDV'nin indirilmesi mümkün değildir. Ancak zayı olan kağıtlara ait KDV indirildiğinden indirilen vergilerden 9 TL'lik kısmın düzeltilerek beyan edilmesi gerekmektedir. Zayı olmayan kağıtlara ait verginin ise düzeltilmesine gerek yoktur.

Bu durumda yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

.../01/2009

689 Diğ. Ol. Dışı Gider ve Zararlar 9,00

391 Hesaplanan KDV H. 9,00

Zayı olan mallara ait olup önceki dönemde indirilen KDV'nin hesaplanan KDV'ye eklenmesi

Şayet mükellef zayı olan mallara ait Katma Değer Vergisini henüz indirim konusu yapmamış ise bu durumda yukarıda da belirtildiği üzere indirilecek Katma Değer Vergisinin hesaplanan KDV hesabına atılmasına gerek kalmaksızın doğrudan gider hesabına atılması söz konusu olacaktır.

Örneğin yukarıdaki örnekte yer alan kağıt rulolar satın alındıktan sonra işletmeye ait kamyonlar ile taşınması sırasında meydana gelen yangın dolayısıyla tamamen telef olmaları halinde, henüz kağıt ruloları ait Katma Değer Vergisi indirim konusu yapılmadığı için alım sırasında ödenen İndirilecek Katma Değer Vergisi doğrudan gider hesabına atılacaktır. Şimdi böyle bir durumda yapılacak muhasebe kayıtlarını görelim.

...	/01/2009	
157 Diğer Stoklar H.		100,00
Değeri Düşen Mallar		
100 Kasa		100,00
Kağıt ruloların alımına ilişkin kayıt		

...	/01/2009	
654 Karşılık Gideri		100,00
Stok Değ. Düş. Karş.		
158 Stok Değ. Düş Karş. H.		100,00
Değeri Düşen Mallar		
Taşıma sırasında yanan mallar için karşılık ayrılması		

...	/01/2009	
158 Stok Değ. Düş Karş. H.		100,00
Değeri Düşen Mallar		
157 Diğer Stoklar H.		100,00
Takdir Komisyonu kararına istinaden yanan kağıt ruloların kayıtlardan silinmesi		

...	/01/2009	
689 Diğ. Ol. Dışı Gider ve Zararlar		18,00
100 Kasa H.		18,00
Mal alımında ödenen ve indirim konusu yapılamayan KDV'nin gider olarak kaydedilmesi		

Bununla beraber değeri düşen malların alımında ödenen Katma Değer Vergisi kayıtlara indirilecek Katma Değer Vergisi olarak intikal ettirilmiş olmasına rağmen değer düşüklüğü alımın gerçekleştirildiği ay dolmadan meydana gelmiş ise bu durumda alım sırasında ödenen ve kayıtlara intikal ettirilen İndirilecek Katma Değer Vergisi ters kayıtla İndirilecek Katma Değer Vergisi hesabından çıkarılarak gider hesabına atılır. Böyle bir durumda yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. (Yukarıdaki örnekteki veriler baz alınmıştır.)

689 Diğ. Ol. Dışı Gider ve Zararlar	18,00	
	191 İndirilecek KDV H.	18,00
Mal alımında ödenen ve indirim konusu yapılamayan KDV'nin gider olarak kaydedilmesi		

5.3.2. Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerin Zayı Olması Halinde KDV İndirimi

Amortismanına tabi iktisadi kıymetler, ticari mallardan farklı olarak işletme faaliyetlerinin devam ettirilmesinde mal ve hizmet üretiminde vs. şekillerde kullanılmakta, kullanıldığı dönem içinde işletme bünyesinde bir katma değer yaratmaktadır. Diğer bir anlatımla bu kıymetler, mal ve hizmet üretiminde kullanılmakta ve mamullerin maliyetinde bir girdi olmaktadır.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin zayı olması halinde, indirim konusu olan katma değer vergisinin, Katma Değer Vergisi Yasası'nın 30/c maddesi kapsamında işleme tabi tutulup tutulmayacağı hususu uygulamada üzerinde en çok duraksamaya düşülen konulardan birisidir. Bir başka anlatımla "Zayı olan mallar

konusunda yasada açık bir düzenlemeye yer verilmiş olmasına rağmen, bu malların amortismanına tabi iktisadi kıymetleri kapsayıp kapsamadığı konusunda tartışma doğmaktadır.”⁵³

Amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin çeşitli biçimlerde zayı olması söz konusu olabilir. Örneğin çalınması veya yanması gibi.

Katma Değer Vergisi Yasası’nın 30/c maddesi deprem ve sel felaketi nedeniyle zayı olan mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasını öngörmüş, bunun dışında zayı olan mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağını özel olarak hükme bağlamış bulunmaktadır.

“Amortismanına tabi iktisadi kıymetler, bilindiği üzere, yasal düzenlemede yer alan tanımlamaya göre işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan varlıklardır. Bu varlıklar için hesaplanan amortisman miktarları, kullanıldıkları dönemlere ilişkin olmaktadır.

Diğer yandan, geçici vergi uygulaması nedeniyle üçer aylık dönemler halinde belirlenen dönem kazançlarında, bu dönemlere isabet eden amortismanlar da gider olarak dikkate alınmaktadır.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin zayı olması halinde, zayı olduğu tarihten önce indirim konusu yapılan katma değer vergisinin bütünü ile dikkate alınması söz konusu olamaz. Çünkü söz konusu varlık zayı olmadan önce işletme için fiilen mevcut bir aktif değer özelliğini taşımaktadır.

Amortismanına tabi iktisadi kıymet dolayısıyla yüklenilen ve indirim konusu yapılmış bulunan katma değer vergisinin indirilebilir olma özelliğini yitirdiği tarih itibarıyla dikkate alınması söz konusu olmaktadır ki, bu durum indirim konusu yapılamayacak olan katma değer vergisinin hesaplanması açısından önem arz etmektedir.

⁵³ Fahri Arıkan age. Sf.32

İşte bu noktada amortismanı tabi iktisadi kıymet dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin tamamının mı, yoksa net aktif değerine tekabül (isabet) eden katma değer vergisi tutarının mı düzeltmeye konu edileceği konusunda duraksama olmaktadır.

Daha önce de vurgulamaya çalıştığımız gibi, amortismanı tabi iktisadi kıymet zayı olana kadar işletme için kullanılır nitelikte bir aktif değer olup, zayı olduktan sonra işletmeye katkı sağlama özelliğini yitirmektedir. Dolayısıyla zayı olma tarihinden sonra, tamamen itfa edileceği tarihe kadar geçen döneme ait katma değer vergisinin düzeltmeye konu edilmesi daha uygun olacaktır. “Çünkü daha önceki yıllarda amortisman yoluyla itfa edilen değer kısmı iktisadi olarak fonksiyonunu yerine getirmiş ve satışa sunulan (veya sunulacak) mal veya hizmetlerin katma değerine gerekli katkıda bulunmuştur. Bu nedenle itfa edilen kısma tekabül eden katma değer vergisi tutarının indirim hakkı bakidir ve herhangi bir düzeltmeye gerek bulunmamaktadır.”⁵⁴

Uygulamada amortismanı tabi iktisadi kıymetin zayı olması halinde düzeltmeye tabi tutulacak katma değer vergisinin hesaplanması ile ilgili farklı görüşler oluşmaktadır. Ancak düzeltmeye tabi tutulması gereken katma değer vergisinin hesaplanmasında pratik bir çözüm oluşturulabilir.

Bilindiği üzere iktisadi kıymetlerde amortisman oranı faydalı ömürleri dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir. Bu bağlamda farklı amortisman ayırma teknikleri uygulanmış olsa bile düzeltme konusu yapılabilecek miktarı hesaplama da zayı olduğu tarihi izleyen dönemden başlamak suretiyle hesaplama yapılması mümkün bulunmaktadır.

⁵⁴ Fahri Arıkan age. Sf.33 , Veysi Seviğ www.turmob.org.tr/turmobil/basin Amortismanı Tabi İktisadi Kıymetlerin Zayı Olması halinde KDV

Buna göre, “iktisadi olarak işletmede yaratılacak katma değere bundan böyle fayda sağlamayacak bu kısma isabet eden katma değer vergisi tutarının 3065 sayılı kanunun 30/c maddesi uyarınca indirimi mümkün bulunmadığından daha önce indirilmiş bulunan katma değer vergisi tutarından itfa edilmemiş net sabit kıymet değerine tekabül eden kısmının düzeltilerek indirimler arasından çıkarılması gerekir.”⁵⁵

Örnek: E. Anonim Şirketi üretim faaliyetinde kullanmak üzere 2007 yılında 200.000,00 TL bedel ile makine almıştır. Ancak 15.10.2009 tarihinde işletmede meydana gelen yangın nedeniyle kısmen değer kaybına uğramıştır. Şirket yetkilileri fevkalade amortisman için Maliye Bakanlığına başvurmuş olup bakanlık makine için fevkalade amortisman oranını % 60 olarak tespit edilmiştir. (Makine için önceki yıllarda uygulanan amortisman oranı % 20 dir.)

<i>253 Tesis Makine ve Cihazlar</i>	200.000,00
<i>191 İndirilecek KDV H.</i>	36.000,00
<i>100 Kasa H.</i>	236.000,00

Makinenin alımına ilişkin yevmiye kaydı

Önceki Yıllarda Ayrılan Amortisman Tutarı = 80.000,00 TL
Makinenin net değeri= (200.000,00 – 80.000,00) = 120.000,00 TL

Maliye Bakanlığı şirketin talebi üzerine fevkalade amortisman oranını % 60 olarak belirlediği için 2009 yılında olağanüstü amortisman yoluyla gider yazılabilecek tutar (200.000,00 x % 60)= 120.000,00 TL olacaktır. Bu durumda fevkalade amortisman kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

⁵⁵ Reşat Karcıoğlu age. Sf.44

730 Genel Üretim Gideri	120.000,00
257 Birikmiş Amortisman	120.000,00
Fevkalade Amortisman kaydı	

Bu durumda makineye ilişkin olarak alımında yüklenilen ve ilgili dönemde indirime konu edilen İndirilecek Katma Değer Vergisinden makinenin zayı olduğu kısıma ilişkin Katma Değer Vergisinin indiriminin reddedilmesi gerekmektedir. Reddedilecek Katma Değer Vergisinin hesaplanmasında ise fevkalade amortisman yoluyla gider yazılacak tutarın makinenin değerine oranlanması suretiyle bulunacak yüzde tutarı makinenin alımında yüklenilen indirilecek KDV tutarı ile çarpılacak ve bu suretle indirim reddedilecek KDV tutarı bulunacaktır. Makinelerin Zayı olan kısmına ilişkin olarak yüklenilen vergiler daha önceden indirim konusu yapıldığı için; indirilen bu vergilerin malların zayı olduğu dönem beyannamesinde, 20. satırında gösterilerek “Hesaplanan KDV” ye ilave edilmesi gerekir. Bu şekilde beyan edilen vergiler gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

$$\text{İndirimi reddedilecek KDV tutarı} = (120.000,00 / 200.000,00) \times 36.000,00 \\ = 18.000,00 \text{ TL}$$

Yevmiye kaydı ise aşağıdaki olacaktır.

689 Diğ. Ol. Dışı Gider ve Zararlar	18.000,00
391 Hesaplanan KDV	18.000,00
Zayı İktisadi varlık KDV'sinin gider kaydı ve indirimin iptali	

5.3.3. Malların Doğal Afetler Nedeniyle Zayı Olması

KDV Kanunun 30/c maddesi 4503 sayılı kanunla “Deprem veya sel felaketi nedeniyle zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı

olan mallara ait katma değeri vergisi” olarak değıştirilmiştir. Bu düzenleme, deprem veya sel felaketine maruz kalan mükelleflerin zayı olan mallarına ait olarak yüklenilen KDV’nin indirilebilmesine olanak sağlamaktadır. Bu nedenle zayı olan mallar nedeniyle yüklenilen KDV’nin gider yazılması hali, deprem ve sel felaketi dışındaki hallere münhasır hale gelmiştir.

Deprem veya sel felaketi nedeniyle, defter ve belgelerinin zayı olduğunu ispat eden mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz edememeleri nedeniyle KDV indirimleri reddedilemeyecektir. Bu mükelleflerin nakden veya mahsuben talep ettikleri katma değeri vergisi iadeleri, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait katma değeri vergilerinin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin (satıcının defter belgelerinin zayı olması durumunda ilgili dönemde verginin ödendiğinin satıcının bağı olduğu yer vergi dairesi kayıtlarıyla veya satıcının ibraz ettiğı tahakkuk fişleriyle) ispatına bağı olarak yapılabilecektir.

Deprem sonucu zayı olduğu takdir komisyonlarınca tespit olunan mallara ilişkin olarak yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan katma değeri vergili ile ilgili olarak önceki dönemlerde indirilen katma değeri vergileri düzeltme yoluyla söz konusu mükelleflerden istenilmeyecek; henüz indirilememiş olan katma değeri vergileri ise takip eden dönemlere de indirilebilecektir.

Deprem sonucunda defter ve belgelerin zayı olduğunu ispat eden ve afetin meydana geldiğı dönem matrahının tespiti için vergi dairesine müracaat eden mükelleflerin;

- Afetin meydana geldiğı dönem matrahının takdir edilerek hesaplanan katma değeri vergisi tutarlarının belirlenmesinde, afetin meydana geldiğı tarihten önceki dönemlerde verilen katma

değer vergisi beyannamelerinin “matrahın oranlara göre dağılımı” bölümünde yer alan tutarlar göz önünde bulundurulacaktır.

- İndirilecek katma değer vergisi tutarının tespitinde, alış ve giderlerin tabi olduğu katma değer vergisi oranları da dikkate alınarak, yukarıda belirlenen matrahlar ve faaliyetin özelliğinin göz önüne alınacağı tabiidir.

- Mükellefin bir önceki dönem katma değer vergisi beyan-
namesinde yer alan “sonraki dönemlere devreden katma değer
vergisı” bulunması ve bu durumun vergi dairesinden alınan ta-
hakkuk fişi ile belgelenmesi halinde, devreden bu vergi de indiri-
m olarak dikkate alınacaktır.

5.3.4. Zayı Olan Mallara Ait İndirilemeyen KDV’nin Gider Olarak Yazılması

Zayı olan mallarla ilgili olarak tereddüt edilen hususlardan birisi de; yüklenilip indirilemeyen vergilerin, Gelir ve Kurumlar Vergileri açısından gider olarak dikkate alınıp alınamayacağıdır.

KDV Kanununun 58. maddesine göre yükümlülerce indirilecek KDV, Gelir ve Kurumlar Vergileri matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınmamaktadır.

Malların zayı olması durumunda, bu mallar için yüklenilen vergiler artık indirilemeyecek vergi niteliğine dönüştüğünden bu vergilerin Kanunun 58. maddedeki hükmüne göre, Gelir ve Kurumlar Vergileri açısından gider olarak yazılması mümkün olamazdır. Bu kapsamda zayı olan mallar nedeniyle indirilip düzeltilen vergilerin de gider yazılabileceği açıktır.

Öte yandan KDV Kanununun 30/d maddesinde belirtildiği üzere, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV de indirilememektedir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre, malın çalındığı hukuki olarak ispatlansa dahi, zayı olan malın bedeli gider yazılamamakta ve dönem kazancından düşülememektedir. Buna paralel olarak zayı olayı çalınma sonucunda meydana gelmişse, çalınan malın alış belgesinde gösterilen ve indirimi kabul edilmeyecek olan KDV'nin Gelir ve Kurumlar Vergileri açısından gider olarak dikkate alınması da mümkün olmayacaktır. Bu durumda kayıtların, çalınan malların maliyet tutarlarını mal hesabından çıkartmak ve kanunen kabul edilmeyen giderlere intikal ettirilmesi suretiyle düzeltilmesi ve ayrıca malların alımında ödediği ve indirim konusu yaptığı Katma Değer Vergisini de hesaplanan Katma Değer Vergisi olarak beyan etmesi gerekmektedir.

Örnek.W Limited Şirketinin deposuna 30.04.2008 tarihinde hırsız girmiş, maliyet bedeli 250,00 TL olan parfümeri mamullerini çalmıştır. Şirket yetkilileri durumu fark ederek en yakın polis karakoluna başvurmuşlardır. Bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

689 Diğ. Ol. Dışı Gider ve Zararlar	250,00
K.K.E.Giderler	
153 Ticari Mallar	250,00
Çalınan malların kayıtlardan çıkarılması	

689 Diğ. Ol. Dışı Gider ve Zararlar	45,00
K.K.E.Giderler	
391 Hesaplanan KDV H.	45,00
Malın alımında ödenen ve indirim konusu yapılan KDV'nin düzeltilmesi	

5.3.5. Düzeltmenin Yapılacağı Vergilendirme Dönemi

KDVK Kanununun 35. Maddesinde malların iade edilmesi işlemin gerçekleşmemesi ve sair sebeplerle matrahta değişiklik olduğu durumlarda düzeltme işleminin değişikliğin meydana geldiği dönemde yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi idaresi, zayi olan mallara ilişkin olarak indirilen vergilerin zayi olayının meydana geldiği vergilendirme döneminde düzeltilmesi gerektiği görüşündedir.

KDV Kanununun 35. maddesine göre yapılacak düzeltme işlemlerinde, düzeltmeye esas olacak matrah ve KDV bellidir ve düzeltmenin, değişikliğin meydana geldiği dönemde yapılması normaldir. Ancak malların zayi olması işleminde, malın zayi olan bölümünün, dolayısıyla düzeltilecek verginin mükellef tarafından tespiti mümkün değildir. Bu tespit ancak Takdir Komisyonunca yapılabilir.

Bu bağlamda zayi olan mallar nedeniyle yapılacak düzeltme işleminin, takdir Komisyonu kararının mükellefe tebliğ edildiği vergilendirme döneminde yapılması gerektiği görüşündeyiz.

5.4. Verginin Terkini (V.U.K. 115)

Yangın yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden;

1- Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları,

2- Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi vergisi borçları ve vergi cezaları,

Maliye Bakanlığınca zararlar mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur.

Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder.

Vergi Usul Kanunu'nun 115'nci maddesinde; tabi afetlere maruz kalan mükelleflerin, zarar gören kaynakları ile ilgili vergi ve vergi cezalarının terkin edilmesini öngören genel mahiyette bir terkin hükmü mevcuttur.

Anılan hükme göre, mükelleflerin vergi ve cezalarının terkin edilebilmesi için; bir doğal afetin meydana gelmiş olması ve mükelleflerin bu afetten belirli bir ölçüde zarar görmüş olması gerekmektedir. Tabi afet meydana gelmiş olmakla beraber, mükellef bu afetten zarar görmemiş ise veya maddede belirtilen nispette bir zarar mevcut değil ise, mükellefe ait vergi ve cezanın terkin edilmesi mümkün değildir.

Tabi afetlerin neler olduğu ve zarar derecesi Vergi Usul Kanunu'nun 115'nci maddesinde açıklanmıştır. Ancak, doğal afetler sadece maddede sayılanlarla sınırlı olmayıp, benzeri hadiseler tabii afet olarak dikkate alınabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 115'nci maddesine göre yapılacak terkinler, bu kanunun kapsamına giren vergilerdir. Vergi Usul Kanununun kapsamı dışında kalan vergiler ise 6183 sayılı kanun hükümlerine göre terkin edilir.(5)

Vergi Usul Kanunu'nun 115'nci maddesine göre terkin yapılabilmesi için, terkin edilecek vergi miktarının vergi borcu veya vergi cezası mahiyetinde olması gerekir. Afetin meydana geldiği tarihte, vergi alacağının doğmamış veya afetten önce doğmuş olmakla birlikte yine afetten evvel vadesi gelmiş olması nedeniyle ödenmiş olduğu durumlarda, bu hükme dayanılarak terkin yapılmaz.

6. FIRE ve ZAYİATLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Fire, zayıt, bozuk mamul, kusurlu mamul, artıklar vs. şekilde ortaya çıkan üretim kayıplarını herhangi bir şekilde değerlendirilme imkân bulunduğunda, karşılaşılabacak başlıca muhasebe sorunları, bunların hangi durumlarda dönem giderleri içinde yorumlanacağı veya geri dönüşüm değerlerinin ne şekilde bir işleme tabi tutulacağı konuları oluşturmaktadır.⁵⁶

6.1. Fire Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Fireler çekme, buharlaşma, eksilme ve benzeri sebeplerle tamamen yok olan veya fiziki olarak kısmen kaybolmamakla beraber herhangi bir ekonomik değere sahip olmayan imalat fazlarıdır.

Firelerin fiziki olarak yok olması veya tamamen kaybolmakla beraber herhangi bir ekonomik değere sahip olmayan imalat artıkları olarak ortaya çıkmasından dolayı, işletme nezdinde değerlendirilmelerinin de tabii olarak yapılması mümkün değildir. Aynı zamanda, fireleri veya herhangi bir satış değeri olmayan imalat artıklarını değerlendirme imkânı bulunmadığından, söz konusu imalat artıklarını ortadan kaldırmak için katlanılan maliyetlerin bulunması hariç, muhasebeleştirilmelerine de gerek yoktur. Çünkü fire ve diğer üretim kayıplarının herhangi bir ekonomik değere sahip olmadığı varsayımına dayanılarak sipariş ve safha maliyet sistemlerinde görüldüğü üzere, bunlara ilişkin maliyetler üretilen mamullere kendiliğinden yüklenmektedir.

Genelde uygulama fire maliyetlerinin doğrudan mamul maliyetlerine ilave edilmesi şeklinde olduğu için fire maliyetlerinin ayrıca muhasebeleştirilmesine gerek yoktur. Bununla beraber maliyet

⁵⁶ Ali Haydar Yıldırım Yeterlilik Etüt raporu Vergi İncelemelerinde Fire ve Zayıtlar

muhasbesi tutan ve fire maliyetlerini özellikle görmek isteyen işletmelerde fire maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ihtiyaç duyulacaktır. Fire maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Bir yaklaşıma göre, fireyi oluşturan hammadde maliyetinin, mamul birimlerine ya da siparişlere yüklenmesi uygun olmaktadır. Diğer bir yaklaşıma göre, fire maliyeti ayrı bir hesapta toplanır, ve buradan Genel üretim giderleri içinde tüm siparişlere dağıtılır ya da doğrudan doğruya kar ve zarar hesabına aktarılır. Bununla birlikte firelerin normal ve anormal ayırımına tabi tutulması daha uygun olacaktır. Bu tarz bir ayırım sayesinde normal firelere ait maliyetler, firelerin ortaya çıktıkları safha veya sipariş kapsamında üretilen sağlam birimlere yüklenecektir. Bu da üretilen mamul maliyetinde bir artışa neden olacaktır. Anormal firelerin maliyeti ise doğrudan doğruya kar ve zarar hesabına atılmalıdır. Zira normal kabul edilebilecek fire maliyetleri mamul maliyetlerine yüklenmesi gereken maliyetler olarak kabul edilebilir. Oysa anormal kabul edilebilecek fire maliyetleri mamul maliyetinin bir parçası olarak kabul edilmez.

Fire maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini bir örnek yardımı ile inceleyebiliriz. Sipariş üzerine imalat yapan bir işletmede toplam maliyet 100,00 TL olup, fire maliyeti imalat fireleri hesabına ve 91,00 TL'lik sipariş maliyetinin ise mamul stokları hesabına aktarıldığını varsayalım. Yapılan hesap ve belirlenen standartlara göre bu siparişin imalatında % 5 firenin normal kabul edildiğini düşünelim. 100,00 TL'lik toplam imalat maliyeti üzerinden % 5'lik fire maliyeti 5,00 TL'ye tekabül eder. Bu şartlara göre toplam 9,00 TL'lik firenin 5,00 TL'lik kısmı normal fire ve 4,00 TL'lik kısmı ise anormal firedir. Buna göre aşağıdaki gibi yevmiye kaydı yapılabilir.

152 Mamuller H.*	5,00
Normal Fire Maliyeti	
659 Diğ. Ol. Gider ve Zararlar H.	4,00
Anormal Fire Maliyeti	
151 Yarı Mamuller H.	9,00
İmalat Fireleri H.	
Üretim kayıplarına ait maliyetlerin mamul maliyetlerine ve gider hesaplarına yüklenmesi	

*Gerçekte normal fire maliyetleri tüm maliyet kalemleri ile birlikte herhangi bir ayırım yapılmaksızın mamul maliyetine yüklenmektedir. Ancak burada normal–anormal fire ayırımının ayrıntılı olarak görülmesi için bu tarz bir kayıt yapılmıştır.

Mamul stoklarına yüklenen 5,00 TL'lik normal fire maliyetinin sipariş maliyeti kartı üzerine de ilave edilmesi gerekir. Çünkü mamul stokları klasöründeki sipariş maliyeti kartları üzerindeki toplam maliyet mamul stokları tutarını vermelidir.

Firelerle ilgili maliyetlerin imalata yüklenmesi halinde fire maliyetleri elde edilen sağlam mamul maliyetlerine dahil edildiğinden mamul maliyetleri gerçek değerleri ile oluşur. Mamul satış fiyatları da buna göre tespit edilir. Bu bakımdan işletmenin herhangi bir kaybı olmayacaktır. Ancak fire ve maliyetlerinin tümünün doğrudan kar veya zarar hesabına aktarılması işletmenin aleyhine olacaktır. Çünkü fire maliyetleri sağlam mamul maliyetlerine dahil edilmediğinde, bunların maliyetleri gerçek değerleri altında kalır. Dolayısı ile siparişlere yüklenerek müşterilere devredilemez. Bu ise düşük satış fiyatlarının ve dolayısı ile düşük kar marjlarının elde edilmesine neden olur. Fire maliyetlerinin yukarıda açıklanan çelişkili durumunu ortadan kaldırmak ve gerçeğe en yakın maliyetleri tespit etmek için fire maliyetlerinin normal ve anormal ayırımı-na tabi tutularak muhasebeleştirilmesi daha uygun olur.

Bununla beraber fire kabul edilen kayıplar, genellikle imalata giren hammaddelerin teknik randımanının düşmesinden kaynaklandığından mamul maliyetlerini yükseltir. Firenin mamul maliyetlerini yükseltici etkisi iki şekilde olmaktadır. Ya belli bir mamul partisi için fire kadar fazla hammadde harcamak suretiyle kendisini gösterir ya da hammadde de meydana gelecek herhangi bir kayıp ve bozulma gerçekte belli bir miktardaki inputlardan daha az sayıda sağlam mamul elde edilmesine sebep olur. Her iki durumda da mamullerin birim maliyetini artırıcı yönde etki eder. Konuyu örnek yardımı ile inceleyebiliriz.

Diyelim ki, imalata konulan 11.000 kg hammaddeden 110'ar kg'lık 100 birim mamul elde edilecektir. İmalat esnasında bu hammadde buharlaşma sebebiyle 10.000 kilograma inebilir. İşte buradaki 1.000 kg'lık fark bir imalat firesidir. Bu fire hammaddenin teknik randımanının düşmesiyle mamul maliyetlerini yükseltir. 1.000 kilogramlık fire için harcanacak 1.000 kg hammadde maliyeti olarak kendiliğinden dikkate alınmış olacaktır. Çünkü 11.000 kg hammadde yerine imalatta 12.000 kg harcamak suretiyle başka bir muhasebe işlemine gerek kalmadan mamul maliyetleri kendiliğinden yükselecektir.

Bu örnekteki hammaddenin kg fiyatı 0,20 TL kabul edilirse. 11.000 kg için 2.200,00 TL harcayarak mamul hammadde birim maliyeti ($2.200,00/100=$) 22,00 TL. olacaktır. Halbuki 1.000 kg fire sebebiyle 11.000 kg yerine 12.000 kg. harcadığından birim maliyeti ($12.000 \text{ kg} \times 0,20 = 2.400,00/100 =$) 24,00 TL ye yükselecektir. Bu durum firenin harcanan hammadde sonucu mamul hammadde birim maliyetini kendiliğinden artırıcı etkisini açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

Fireden dolayı, hammadde miktarındaki azalma sebebiyle sağlam mamul sayılarının düşmesi suretiyle birim maliyetlerin

yükselmesinde ise, imalata konulan 11.000 kg'lık hammadde 10.000 kg'a. ineyeği için yeniden hammadde ilave edilmediği takdirde 11.000 kilogramlık hammaddeden 110'ar kg'lık $(11.000/110)=100$ birim elde edilecek yerde, bu defa $(10.000/110=)$ 91 birim elde edilecektir. İmalata konulan 11.000 kg. hammadde için 0,20 TL'den 2.200,00 TL harcanacağı için elde edilecek elde edilecek 91 sağlam birimin hammadde maliyeti $(2.200,00/91=)$ 24,17 TL. ye yükselecektir. Görüleceği gibi imalattaki fire sebebiyle, ilk safhada herhangi bir özel hesaplama işlemine gerek kalmadan, yapılan harcamalar fire kadar az sayıda elde edilen sağlam birime bölüneceği için birim maliyetleri kendiliğinden artmaktadır. Ancak, daha önce de belirtildiği gibi, üst yönetimin dikkatlerini fire maliyetleri üzerine çekmek ve en sağlıklı maliyetleri elde etmek için fire maliyetlerini sağlam mamul maliyetlerinden ayrı olarak hesaplamak gerekebilir. Ayrı olarak hesaplanan fire maliyetleri normal ve anormal ayrımına tabi tutulması halinde de, firenin iki tür etkisi olacaktır. Birincisi, firelerin normal kısmına isabet eden tutarı sağlam mamullere yüklenerek mamul birim maliyetlerini yükseltir. İkinci ise, firelerin anormal kısmına isabet eden tutarı doğrudan kar ve zarar hesabına atılmak suretiyle dönem karını azaltır.

Bununla beraber, malzemelerin üretim öncesinde ambar da ve üretimi tamamlanan mamullerin ise satışa arz edilmeden olgunlaştırmak amacı ile depoda bekletildiğinde, malzemelerin ve mamullerin bünyesel özelliklerinden dolayı belirli bir ağırlık kaybına uğradıkları bu kayıpların ise fire olarak ifade edildiği daha önce de belirtilmişti. Şimdi madde malzeme ve mamullerde üretim öncesi ve üretim sonrasında ortaya çıkan kayıplarının (firelerinin) maliyetlerle nasıl ilişkilendirildiği ve muhasebeleştirildiği sırasıyla incelenecektir.

Diyelim ki pastırma imal eden bir işletmede soğuk depoya kilosu 10,00 TL'den konulan et miktarı 1.200 kg'dır. Ancak belirli bir süre sonra imalata verilmek üzere depodan çıkarılan etin 1.150 kg. geldiğini kabul edelim. Bu durumda ortaya çıkan (1.200-1.150=) 50 kg'lık fark şayet etin bünyesel özelliğinden, yani bir nevi teknik randımanının düşmesinden ileri geliyorsa, o zaman söz konusu fire genel üretim giderleri hesabı vasıtasıyla dönem maliyetlerine intikal ettirilir. Bu durumda önce aşağıdaki gibi bir kayıt yapabiliriz.

197 Sayım Tesellüm Noksanları H.	500,00
Stok Farkları H.	
150 İlk Madde ve Malz. H.	500,00
50 Kg x 10,00 TL	

Daha sonra stok farkları hesabının bakiyesi Genel Üretim giderleri hesabına atılmak suretiyle mamul maliyetlerine yüklenir.

730 Genel Üretim Gideri	500,00
197 Sayım Tesellüm Nok. H.	500,00
Stok Farkları H.	

Söz konusu bu yevmiye kaydı ile ilgili döneme ait mamul birim maliyeti 500,00 TL'lik farkın mamul birimi başına isabet eden tutar kadar yükselecektir. Burada değinilmesi gereken bir konuda hammadde ve yardımcı malzemelerin üretime sokulmadan önce ambarlarda depolanması sırasında yangın, deprem sel felaketi gibi doğal afetler ya da hammaddenin fiziksel ve kimyasal

özelliğinden kaynaklanan bozulma, kuruma, çürüme, uçma vb. şekillerde meydana gelen (anormal nitelikteki fireler dahil) değer kayıplarında nasıl bir işlem yapılacağıdır. Şayet değer kaybı hammadde ve malzemenin doğasından kaynaklanıyorsa ve üretim sürecinin bir gereği olarak meydana gelen kayıplar normal fire niteliğinde ise yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere doğrudan üretiminde kullanıldığı mamulün maliyetine yüklenecektir. Ayrıca böyle bir durumda hammadde ve malzemenin alımında yüklenilen KDV'lerin indiriminin reddedilmesi gibi bir durum söz konusu olmayacaktır. Bununla beraber değer kaybı olağanüstü bir durumla örneğin ambarda çıkan yangın sebebiyle meydana geliyorsa hammadde ve malzemeler için emsal bedel takdiri yapılarak değer kaybı kar zarar hesabına yüklenecektir. Bu durumda kısmen veya tamamen değer kaybına uğrayan (zayi olan) hammadde ve malzemenin alımında yüklenen KDV'ler deprem ve sel felaketi ile değer kaybına uğrama durumları hariç, söz konusu hammadde ve malzemeler ile herhangi bir katma değer yaratma imkânı kalmadığı için Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/c maddesi kapsamında reddedilecektir. Ayrıca hammadde ve malzemelerin çalınması halinde ise hammadde ve malzeme maliyetinin dönem giderleri arasına atılması imkânı olmadığı gibi bu maddeler ait yüklenilen ve indirimi reddedilen KDV'nin de gider olarak kaydı mümkün değildir.

Diğer taraftan üretim sonrasında mamullerin satışa hazır hale getirilmek üzere depolanması sırasında mamulün kimyasal özellikleri dolayısıyla ortaya çıkan firelerin ayrıca muhasebeleştirilmesine gerek yoktur. Keza üretim sürecinin bir gereği olarak meydana gelen firelere ait maliyet bedeli, fireye maruz kalan mamullerin satış bedelinin hasılatı, aynı mamullere ait maliyet bedelinin olduğu gibi satılan mamul maliyetine ilave edilmesi ile doğrudan kar zarar hesabına yüklenmiş olacaktır.

Bununla beraber üretimi tamamlanan mamullerin elde olmayan deprem, yangın, sel felaketi gibi doğal afetler gibi nedenlerle hasara uğraması ya da bozulması sebebiyle tamamen ya da kısmen değerinin düşmesi halinde ise söz konusu değer düşüklüğüne uğrayan mamul için emsal bedel tespitinin yapılarak değer düşüklüğünün Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesi kapsamında giderlere intikal ettirilmesi gerekecektir. Ayrıca Deprem ve sel felaketi hariç diğer sebepler ile değer düşüklüğü meydana gelirse Katma Değer Vergisinin 30/c maddesi gereğince zayı olan mallara ait olup alım sırasında yüklenen KDV'lerin reddedilmesi gerekecektir.

6.2. Artıkların Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Üretimin belli aşamalarında döküntü, kırpıntı ve deşe şeklinde ortaya çıkan ve ölçülebilir değer taşıyan hammadde parçaları olarak tanımlanan artıklarla ilgili temel sorun, bunların maliyetlerinden sağlanabilecek tasarruflarla, yani geri dönüşüm değerleriyle ilgilidir. Artıklara ilişkin muhasebe işlemlerinin kontrol ve maliyetleme olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Metal kırıntıları, talaşları, parçaları ve kalemlerin tartılarak, sayılarak ya da uygun ölçülerle miktarlarının tespit edilmesi gerekir. Tespit edilen bu miktarlar, artıkların normal şartlarda oluşması gereken miktarını (standardını) aşmamalıdır. Standartların üstünde oluşan artıklar ise imalat faaliyetlerinin etkin bir şekilde sürdürülmediğini ortaya koyar.

Belirli imalat işlemleri sonunda oluşan artıklar genel olarak, olduğu gibi satmak ya da imalatla yeniden hammadde olarak kullanılmak üzere iki şekilde değerlendirilirler. Söz konusu değerlendirme işlemlerini gerçekleştirmek için artıklar bir "Artık

Raporu" ile ambara iade edilir. Ambar sorumlusu giriş fişi keserek ambara alır ve belgelerin birer sureti gerekli giriş kaydı yapılmak üzere muhasebe servisine gönderilir. Artıklar bu şekilde ambara iade edildikten sonra yukarıda açıklanan iki tür değerlendirme şekline göre muhasebeleştirilirler.

Artıkların satılarak değerlendirilmesinde muhasebe kayıtları iki şekilde yapılabilir.

6.2.1. Artıkların Satışını Beklemek

Bu usule göre artıklar satılıncaya kadar herhangi bir ayrı hesaba alınması gerekmediğinden muhasebe kaydı yapılmaz. Bunun yanı sıra artık malzemelerin özellikle miktarları kaydedilmek üzere bir kart açılır.

Artık satışı sırasında realize edilen değerler (artık satışından elde edilen hasılat) iki şekilde muhasebeleştirilir. Şöyle ki; birinci yöntem göre artık satışından elde edilen hasılat Diğer Gelirler hesabına alınır, artıklar önceden herhangi bir stok hesabına alınmadığı için maliyet kaydı yapılmaz ve bu suretle artık satış hasılatı işletmenin dönem hasılatına dahil edilmiş olur. Diğer bir yöntem ise özellikle maliyetlendirmeye önem veren her mamule ait birim maliyetleri ayrı ayrı takip eden işletmeler açısından geçerli bir yöntemdir. Bu yöntemde de artık satışından elde edilen hasılat Diğer Gelirler hesabına alınır daha sonra İlk Madde ve Malzeme hesabından veya Genel Üretim Giderleri hesabından düşülerek üretilen mamuller gerçek maliyetleri üzerinden satışa sunulur.

Örneğin bir konfeksiyon imalathanesinde kırpıntı şeklindeki kumaş parçaları 800,00 TL'ye peşin olarak satılmış olsun. Bu durumda birinci yöntem göre

<i>100 Kasa H.</i>	944,00
<i>602 Diğer Gelirler H.</i>	800,00
<i>Artık Satış Geliri</i>	
<i>391 Hesaplanan KDV H.</i>	144,00

şeklinde yevmiye kaydı yapılır. Dönem sonunda 602-Diğer gelirler hesabı 690-Dönem kar/zarar hesabı ile karşılaştırılarak kapatılacağı için artık satış hasılatı işletmenin hasılatına dahil edilmiş olur.

Söz konusu artık satış ikinci yöntemle göre izlenecek olursa, öncelikle artık satış hasılatı 602-Diğer Gelirler hesabına alınır.

<i>100 Kasa H.</i>	944,00
<i>602 Diğer Gelirler H.</i>	800,00
<i>Artık Satış Geliri</i>	
<i>391 Hesaplanan KDV H.</i>	144,00

Daha sonra diğer gelirler hesabına alınan artık satış tutarı madde ve malzeme ambarı hesabından ve dolayısı ile madde ve malzeme maliyetinden düşölür,

<i>602 Diğer Gelirler H.</i>	800,00
<i>Artık Satış Gelirleri H.</i>	
<i>710 Direkt İlk Madde Mlz H.</i>	800,00

ya da genel üretim giderleri hesabından düşölür.

602 Diğer Gelirler H.	800,00
Artık Satış Gelirleri H.	
730 Genel Üretim Giderleri H.	800,00

Yukarıdaki kayıtlardan da görüleceği üzere artık satışından elde edilen hasılat yalnızca Diğer Gelirler hesabına alınarak dönem sonunda gelir tablosunda “Diğer Gelirler Kalemi” içerisinde gösterilebilir. Ancak böyle yapılmasının en önemli sakıncası, gerçekçi bir maliyet hesaplamasına imkân vermemesidir. Bir taraftan mamul grubu için hesaplanan birim maliyetler artık satış hasılatı tutarına isabet eden derecede yüksek oluşacak ve bir taraftan da yüksek birim maliyetten dolayı mamul birim fiyatları yüksek olarak tespit edilecektir. Bu ise rekabetçi piyasa ortamında, imalatçı firmayı zor durumda bırakacaktır.

Artık satış hasılatı, belirli bir sipariş için takip edilmesi mümkün olması halinde İlk Madde ve Malzeme hesabından düşülür. Belli bir sipariş için takibinin mümkün olmaması halinde ise Genel Üretim Gideri hesabından düşülür. Genel Üretim Gideri hesabından artık satış hasılatının düşülmesi kaydından sonra, bölümsel genel imalat maliyetleri kartlarının diğer giderler kısmına kırmızı kalemle mahsup kaydı yapılır. Bu kayıt daha önce yapılan genel imalat maliyetlerinin azaldığını ifade eder.

6.2.2. Artıkların Stok Hesabına Alınması

Bir kısım sanayi işletmeleri, oluşan artıkların satışını bunların fiyatı en üst düzeye çıkıncaya kadar ertelerler. Çünkü metal artıkların fiyatı, kısa bir süre içinde yükselen ve düşen bir niteliğe sahiptir. Artıkların yüksek bir değerinde ve fazla miktarda olması halinde, artıkların stoklanması gerekir. Bu durumda artıklar ambar sorumlusunun kontrolü altında stoklanır.

Pazar fiyatlarının değışmesi durumunda artıkların belli bir değır üzerinden stoklanması güç olmaktadır. Artık satış değırlarının yüksek olması ve Pazar fiyatlarının değışmesi halinde artıklar, ilgili stok kartı hesabında yalnızca miktar olarak gösterilebilir. Ancak artıkların piyasa fiyatı sabit kaldığında ise artıklar artık raporlarında ve artık malzeme stok kartlarında hem miktar hem de piyasa değırları ile gösterilebilir. Aynı zamanda “Artık Malzeme Stoku” adı altında bir hesap açılabilir.

Yukarıdaki paragraftan da anlaşılacağı üzere artıkların satılmak üzere stok hesabına alındığı bu usulde hem bir sayım hem de bir değırleme işlemi söz konusudur. Bundan dolayı üretim esnasında ortaya çıkan artıklar önce ölçölür, sayılır ve tartılır. Artıklar piyasa fiyatı veya emsal bedeli ile değırlendirilir. Emsal bedelinin tespiti için Vergi Usul Kanununun 267. maddesi hükümleri uygulanmalıdır. Daha sonra artık malzemeler değırleme bedeli ile Artık Malzeme Stoku Hesabına alınır.

Bu yöntemle stok hesabına alınan artık malzemelerin satışı sonucu maliyetlerinden sağlanabilecek tasarruflar, yani geri dönüşüm değırları ise iki farklı şekilde muhasebeleştirilirler.

6.2.2.1. Artık Malzemenin Envanter Değeri ile Satış Tutarları Arasındaki Farkın İmalat Maliyetlerine Yüklenmesi

Bu usule göre, artık malzemeler önce stok hesabına alınır. Artık malzemenin envanter değırlarından düşük bir fiyatla satılması halinde ortaya çıkan değır kaybı imalat maliyetine yüklenir.

Diyelim ki, imalat sonunda ortaya çıkan artık malzemele-
rin dönem sonundaki miktarı 800 kg olsun ve bu artık malzeme-
nin kilosu 1,00 TL den değırlenerek envantere 800,00 TL bedel
üzerinden kaydedildiğini kabul edelim. Bu durumda;

<i>157 Diğer Stoklar H.</i>	800,00
<i>Artık Malzemeler Stok H.</i>	
<i>151 Yarı Mamuller H.</i>	800,00

kaydı yapılır. Daha sonra söz konusu artık malzemenin kilogramı 1,00 TL'lik envanter değeri yerine 0,90 TL'den satılsın. Böyle bir durumda;

<i>100 Kasa H.</i>	849,60
<i>602 Diğer Gelirler H.</i>	720,00
<i>391 Hesaplanan KDV H.</i>	129,60

800 Kg x 0,90 TL =720,00 TL

<i>623 Diğer Satışların Maliyeti</i>	720,00
<i>151 Yarı Mamuller</i>	80,00
<i>157 Diğer Stoklar H.</i>	800,00
<i>Artık Malz. Stok H.</i>	

şeklinde yevmiye maddesi ile muhasebeleştirilirler. Yukarıdaki “151-İmalat Hesabı” yerine “İlk Madde ve Malzeme hesabı” veya “Genel İmalat giderleri Hesaplarından” birini de kullanmak mümkündür. Temel gaye mamul imalat maliyetlerini artıkların gerçek satış hasılatı kadar düşürmektir. Ancak bu hasılat daima malzemenin normal maliyetinin altında olacağından, şeklen bir maliyet azalışı sağlar gibi görünen bu kaydın aslında, sadece bir zararın kısmen karşılanması anlamına geldiği unutulmamalıdır. Bu sebeple imalat işletmelerinde fire ve artık oranlarının özel raporlarla tespit edilmesi ve izlenmesi gerek malzeme randımanlarının ve gerekse maliyetlerin kontrolü açısından büyük önem taşır.

6.2.2.2. Artık Malzemelerin Envanter değeri ile Satış Tutarları Arasındaki Farkın İmalat Maliyetlerine Yüklenmemesi

Bu usulde de artık malzeme yine stok hesabına alınır. Ancak artık malzemenin envanter değerinden düşük bir fiyatla satılması halinde ortaya çıkan değer kaybı imalat maliyetine yüklenmeksizin, diğer stoklar hesabı 623-Diğer satışların maliyeti hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Önceki örnekte verilen verileri esas olarak, bu usule göre muhasebeleştirilebilir.

Dönem sonunda tespit edilen 800 kg. Artık malzeme kilosu 1,00 TL.'den değerlendirilerek stoklara alındığında aşağıdaki gibi bir kayıt yapılır.

<i>157 Diğer Stoklar H.</i>	800,00
<i>Artık Malzemeler Stok H.</i>	
<i>151 Yarı Mamuller H.</i>	800,00

800 Kg x 1,00 TL =800,00 TL

Söz konusu artık malzeme 1,00 TL olan envanter değerinden daha düşük bir fiyatla yani 0,90 TL'ye peşin olarak satıldığında ise,

<i>100 Kasa H.</i>	849,60
<i>602 Diğer Gelirler H.</i>	720,00
<i>391 Hesaplanan KDV H.</i>	129,60

800 Kg x 0,90 TL =720,00 TL

<i>623 Diğer Satışların Maliyeti</i>	800,00	
<i>157 Diğer Stoklar H.</i>		800,00
<i>Artık Malz. Stok H.</i>		

şeklinde muhasebeleştirilirler.

Bu yöntemle, artık malzemelerin envanter değeri altında, bir satış fiyatıyla satılması sonucu ortaya çıkan değer kaybının imalat maliyetlerine yüklenmeksizin 623-Diğer satışların maliyeti hesabı vasıtasıyla dönem kar zarar hesabına atılması, birinci usulde açıklanan temel amaca uygun düşmemektedir. Çünkü böyle bir durumda mamul imalat maliyetleri artıkların gerçek satış hasılatı kadar düşürülememektedir. Örnekteki ilk muhasebe kaydı ile imalat maliyetleri 800,00 TL tutarında azalmaktadır. Oysa, artık malzemelerin envanter değerinden düşük bir fiyatla satılması ile ortaya çıkan değer kaybının imalat maliyetine yüklenmesi gerekmektedir. Böyle yapmamakla sağlıklı maliyet hesaplamasından uzaklaşılacak, toplam maliyetler ve buna bağlı olarak birim imalat maliyetleri de daha düşük çıkacaktır.

Ancak artık malzemelerin belirli bir piyasada satış imkânı her an mevcut olamayabilir. Ayrıca mamul birim maliyetlerinin hesaplanması artık malzemelerin satılmasını beklemeyi gerektirebilir. Nitekim uygulamada, değişen fiyat şartlarına bağlı olarak, mamul birim maliyetlerinin kısa dönemler itibarıyla ve sürekli olarak tespit edilmesi zorunlu olabilmektedir. Çünkü, her zaman artık malzemelerin satılması birim maliyetlerin hesaplandığı dönem içerisinde mümkün olmayabilir. Bu sebeple yukarıda açıkladığımız durumlarda artık malzemelerin envanter değeri üzerinden ilgili stok hesabına alınması ve bunların envanter değerleri altında bir fiyatla satılması ile ortaya çıkan değer kaybının 623-

Diğer satışların maliyeti hesabı vasıtasıyla dönem kar zarar hesabına atılması uygun olabilir.

Bunun yanı sıra standart maliyet sistemi uygulanması halinde, ilmi esaslara göre önceden planlanmış olan artık malzemeler standart fiyatları üzerinden derhal imalat hesabından düşülür. Artık malzemeler satıldığında ise, artık malzeme standart ve fiili fiyatları arasındaki toplam fark dönem sonu kar ve zarar hesabına atılabilir. Böylece artık malzemelerin satışını beklemeden imalat hesabının artık malzeme standart değeri kadar alacaklandırmak suretiyle azaltılarak daha önce bahsedilen temel amaca uygun hareket edilmiş olacaktır.

6.2.2.3. Artıkların Yeniden Hammadde Olarak Kullanılması

Artıkların yeniden hammadde olarak üretime verilerek değerlendirilmesi halinde, artıklar ya maliyet değeri üzerinden ya da piyasa fiyatından stok hesabına iade edilir. Üretime verildiklerinde stok hesabından çıkarılarak maliyet türü hesabına kaydedilir. Burada yapılacak muhasebe kayıtları, madde ve malzemelerin üretimden ambara iade edilmesinde yapılan muhasebe kayıtlarının benzeridir. Bu durum daha ziyade döküntü ve kırpıntı şeklinde ortaya çıkan metal parçacıklarının eritilerek tekrar hammadde olarak kullanılabildiği döküm ve kuyumcu imalat işletmelerinde geçerli olabilir. Konu bir örnek yardımı ile açıklanabilir.

Mesela bir kuyumcu imalathanesinde 22 ayar altından desenli on çift burma bilezik imalatı sonunda 60 gr. Altın kırpıntısı ve tozunun oluştuğunu kabul edelim. Ayrıca 22 ayar altının bir gramının maliyeti 30,00 TL olsun. Bu durumda altın kırpıntıları ambara iade edildiğinde aşağıdaki gibi yevmiye kaydı yapılabilir.

157 Diğer Stoklar H.	1.800,00
Artık Malzemeler Stok H.	
151 Yarı Mamuller H.	1.800,00
60 Gr x 30,00 TL =1.800,00 TL	

Yukarıdaki kayıtlarla 10 çift burma bileziğin toplam maliyeti 1.800,00 TL tutarında düşürülmüş olur. Söz konusu artık malzeme yeniden imalata konulduğunda madde ve malzeme maliyeti olarak imalata yüklenebilir.

Bunun yanı sıra yukarıdaki örnekte verildiği gibi, artık malzeme, hammaddenin fiziki özelliğini tam olarak muhafaza etmesi halinde “Artık Malzeme Stoku” hesabı yerine “İlk Madde ve Malzeme Stoku” hesabına da alınabilir. Ancak böyle bir durumda kısmen şekle ait bir problem, imalattan yapılan iadelerin ambar için yeni bir giriş olmaktan ziyade, üretimde bir azalma anlamına gelmesidir. Bu sebeple böyle iadelerin ilgili stok kartlarının giriş kısmına yazılmayıp, çıkış kısımlarına (-) işareti veya kırmızı kalemle işlenmesi daha uygun olur. Değerlendirme açısından ortaya çıkan problem ise iade edilen malzemenin ilk çıkış değeri ile ambara yeniden iadesi ile arasındaki farktan ileri gelebilir. İade edilen malzemenin hangi çıkış fişiyle ve hangi değerle çıkışı yapılan malzeme olduğu tespit edilebildiği zaman iadenin de ilgili karta o değerle işlenmesi uygun olur. Aksi halde iadenin bir ortalama fiyat üzerinden kaydı tercih edilebilir.

6.3. Bozuk Mamullerin Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Daha önce de belirtildiği gibi, bozuk mamuller; imalat işleminin herhangi bir aşamasında ortaya çıkabilen veya imalat

aşamalarının sonuna ulaşılmasına rağmen, üretimi istenen mamulün kalite ve fiziki açılardan özelliğini kazanamamış birimler olup, sağlam mamullere dönüşmesi için yeniden ek işleme tabi tutulması ekonomik olmayan mamullerdir. Dolayısı ile bozuk mamuller genellikle herhangi bir ek işleme tabi tutulmadan olduğu gibi satılarak değerlendirilir.

Bozuk mamuller artıklar gibi iki şekilde muhasebeleştirilir.

6.3.1. Bozuk Mamullerin Satışını Beklemek

Bozuk mamuller belirsiz ve düzensiz bir piyasanın bulunması halinde parasal bir değerle envantere geçirilmemelidir. Ancak satıldıklarında elde edilen gelir “diğer gelirler” hesabına kaydedilebilir. Bu yöntemle göre; bozuk mamuller satılınca kadar herhangi bir hesaba alınmayacağından muhasebe kaydı yapılmaz. Ancak bozuk mamulleri özellikle miktar olarak izlemek için bozuk mamul raporu kullanılabilir.

Örneğin bir konfeksiyon imalathanesinde 4.000,00 TL malzeme ve 2.400,00 TL işçilik ve 1.600,00 TL’lik da diğer üretim harcamaları yapılarak 100 adet pardösü imal ediliyor pardösülerden 10 tanesi kusurlu çıkıyor ve tanesi 44,00 TL dan peşin olarak satılıyor.

Öncelikle yukarıdaki harcamaları imalata yüklemek için şu yevmiye kaydı yapılır.

<i>151 Yarı Mamuller H.</i>	8.000,00
<i>711 Direkt İlk Mad. Malz. Yan</i>	4.000,00
<i>721 Direkt İşçilik Yan.</i>	2.400,00
<i>731 Genel Üretim Gid. Yan.</i>	1.600,00
100 pardösünün imalatına yüklenen harcamalar	

Bu kayda göre; bir pardösünün birim maliyeti 8.000,00/100 birim= 80,00 TL olur. 10 adet kusurlu pardösü tanesi 44,00 TL dan satıldığında ise (10 x 44,00=) 440,00 TL'lik satış tutarı aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

100 Kasa H.	519,20	
602 Diğer Gelirler H.		440,00
391 Hesaplanan KDV		79,20
10 adet pardösünün satışına ilişkin kayıt		

Böylece bozuk mamul satışından elde edilen gelir, arızı satış geliri olarak gelir tablosunda aksettirilir. Bununla beraber bozuk mamuller önceden herhangi bir stok hesabına alınmamış olması sebebiyle satış hasılatı sıfır maliyet ile kar zarar hesabına ilave edilmiştir.

Söz konusu usulde bozuk mamul satışından elde edilen gelir maliyetlerle ilişkilendirilmemektedir. Bu ise gerçekçi maliyet hesaplaması anlayışına uygun değildir. Oysa bozuk mamuller imalatın çeşitli aşamalarından geçmiş birimler olduklarından, bunların satışından elde edilen gelirin ya ilgili sipariş partisnin maliyetinden düşülmesi ya da genel imalat maliyetlerine atılması daha uygundur.

6.3.2. Bozuk Mamullerin Stok Hesabına Alınması

Düzenli ve oldukça belirgin bir bozuk mamul piyasasının bulunması halinde bunların satılabilecekleri tahmini bir değerden stok hesabına alınması gerekir. Burada değerlendirme problemi yanı sıra bu gibi bozuk mamullerin de değerlendirme temeli olarak tahmini piyasa fiyatı veya emsal bedeli alınabilir. Bozuk mamullerden kaynaklanan değer kaybı, maliyetlerle iki şekilde ilişkilendirilebilir. Birinci yol bu maliyetlerin doğrudan belirli imalat

partilerine yüklenmesi ve ikinci yol olarak ise, bunların önce genel üretim giderlerine atılıp sonra da oradan bütün imalata dağıtılmasıdır. Bu yöntemle göre bozuk mamullerin maliyetlendirilmesinde belli bir prosedür izlenir. Şöyle ki daha önce bahsedilen ve bozuk mamullerin ortaya çıktıkları imalat departmanı sorumlusu tarafından yalnızca miktar kısmı doldurularak maliyet muhasebesi departmanına gönderilen bozuk mamul raporunun tahmini satış fiyatı ve tahmini satış tutarı kısmı doldurulur. Ve bozuk mamuller söz konusu tahmini satış tutarı üzerinden bozuk mamul stoku hesabına alınır. Bozuk mamullerin sebep olduğu değer kaybı ya belirli imalat partilerine yüklenir ya da genel üretim giderlerine atılır. Bu işlemler bozuk ve sağlam mamul maliyetlerinin birlikte hesaplanması ve bozuk mamullerin envanter değeri ile stoklarda izlenmesi halinde geçerlidir.

Bununla beraber bozuk mamuller maliyetleri ayrı hesaplanarak kendi maliyet bedelleri üzerinden de stoklarda izlenebilir. Bozuk mamuller satıldıklarında maliyet ve satış tutarları arasındaki fark maliyetlerle ilişkilendirilmeyip, doğrudan sonuç hesaplarına aktarılması uygun olabilir. Ülkemizdeki uygulama da genel olarak bu şekildedir.

6.3.2.1. Bozuk Mamullerin Envanter Değeriyle Stok Hesabına Alınması

Bu usule göre bozuk mamuller tahmini günlük piyasa fiyatı üzerinden değerlendirilerek Bozuk Mamul Stoku hesabına alınamazlar. Bozuk mamullerin sebep olduğu değer kaybı ise maliyetlerle iki şekilde ilişkilendirilebilir.

6.3.2.1.1. Bozuk Mamul Değer Kaybının Belirli İmalat Partilerine Yüklenmesi

Bu usulde bozuk mamul değer kaybı belirli imalat partilerine yükleneceğinden söz konusu partideki mamullerin maliyeti de

yükselecektir. Şimdi daha önce ele aldığımız örnekteki verileri dikkate alarak bu usule göre yevmiye kayıtlar yapılabilir.

<i>151 Yarı Mamuller H.</i>	8.000,00
<i>711 Direkt İlk Mad. Malz. Yan</i>	4.000,00
<i>721 Direkt İşçilik Yan.</i>	2.400,00
<i>731 Genel Üretim Gid. Yan.</i>	1.600,00

100 pardösünün imalatına yüklenen harcamalar

Bu kayda göre bir pardösünün birim maliyeti;

$8.000,00/100 = 80,00$ TL'dir.

Bununla beraber bozuk pardösülerin 44,00 TL'lik tahmini satış fiyatı üzerinden değerlendirilerek stoka alındığını kabul edelim. Bu durumda 10 adet bozuk pardösü envanter değeri ($44,00 \times 10 = 440,00$ TL olup imalat maliyetlerinden bu tutarın düşülmesi gerekir.

<i>157 Diğer Stoklar H.</i>	440,00
<i>Bozuk Mamul Stok H.</i>	
<i>151 Yarı Mamuller H.</i>	440,00

10 Adet x 44,00 TL = 440,00 TL

Daha sonra söz konusu bozuk pardösüler envanter değeriyle satıldığında, satışın peşin veya kredili olmasına göre ilgili hesap borçlandırılır. 602-Diğer Gelirler hesabı alacaklandırılır. Buna karşılık bozuk mamul stoku hesabı 623-Diğer Satışların

Maliyeti hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır. Ancak bozuk pardösülerin envanter değerinin altında bir fiyatla satılması halinde ise stoklara ve satılan malların maliyetine yansıyacak şekilde mamul maliyetlerinin düzeltilmesini gerektirir.

Şimdi yukarıdaki maddelere göre Üretim hesabının defteri kebir kayıtlarını geçip bakiyesini mamul hesabına devrederek 90 adet sağlam pardösünün toplam maliyeti izlenebilir.

151-Yarı mamul-Üretim hesabı	152-Mamul hesabı
8.000,00	440,00
	7.560,00
	7.560,00

Görüldüğü gibi 10 adet bozuk pardösünün 440,00 TL'lik envanter değeri, toplam 8.000,00 TL'lik üretim maliyetinden düşerek geriye kalan 90 adet sağlam pardösünün maliyeti 7.560,00 TL bulunmuştur. Buna göre yevmiye kaydı;

152 Mamuller H.	7.560,00
151 Yarı Mamuller H.	7.560,00

şeklinde yapılır. 90 birim sağlam pardösünün birim maliyeti şimdi; $7.560,00 \text{ TL} / 90 \text{ birim} = 84,00 \text{ TL'ye}$ yükselmiştir.

Bu durum şunu göstermektedir; 10 adet bozuk pardösünün (birim maliyeti 80,00 TL'den) toplam zararı $(80,00 \times 10) = 800,00 \text{ TL}$ dir. Bu zararın $(44,00 \times 10) = 440,00 \text{ TL'si}$ bozuk mamulün envanter değeri ile karşılanmış olup gerçek zarar $(800,00 - 440,00) = 360,00 \text{ TL'ye}$ düşmüştür. Söz konusu zarar 90 birim sağlam pardösünün maliyetini birim başına $(360,00 / 90) = 4,00 \text{ TL}$ yükselterek 84,00 TL'ye çıkarmıştır.

6.3.2.1.2. Bozuk Mamul Değer Kaybının Genel Üretim Giderlerine Atılması

Bu usulde bozuk mamul değer kaybı genel üretim giderlerine aktararak buradan dağıtım yoluyla bütün üretim maliyetlerine eklenebileceği gibi, genel üretim giderlerini mamullere götürü olarak yükleyen işletmelerde de maliyet yükleme oranını yükseltebilir. Şimdi aynı örneğin bu usule göre muhasebe kayıtlarını yapalım.

<i>151 Yarı Mamuller H.</i>	8.000,00
<i>711 Direkt İlk Mad. Malz. Yan</i>	4.000,00
<i>721 Direkt İşçilik Yan.</i>	2.400,00
<i>731 Genel Üretim Gid. Yan.</i>	1.600,00

100 pardösünün imalatına yüklenen harcamalar

Bu kayda göre bir pardösünün birim maliyeti,
 $8.000,00/100=80,00$ TL'dir.

Bu usulde imalat hesabından sadece 10 bozuk pardösünün envanter değeri olan 440,00 TL değil, genel üretim giderlerine atılan 360,00 TL'lik bozuk mamul zararı da dahil 10 birime ait maliyetlerin toplamı olan $(80,00 \times 10)=800,00$ TL düşülür.

<i>157 Diğer Stoklar H.</i>	440,00
<i>Bozuk Mamul Stok H.</i>	
<i>730 Genel Üretim Gideri H.</i>	360,00
<i>151 Yarı Mamuller H.</i>	800,00

Yine bu yevmiye kayıtların göre üretim hesabının defteri kebir kayıtlarını geçip bakiyesini mamuller hesabına devrederek 90 birim sağlam pardösünün toplam maliyetini bulalım.

151-Yarı mamul-Üretim hesabı	152-Mamul hesabı
8.000,00 800,00	7.200,00
7.200,00	

Görüldüğü gibi şimdi 10 bozuk pardösünün toplam maliyeti olan 800,00 TL, toplam imalat maliyeti 8.000,00 TL'den düşülerek 90 adet sağlam pardösünün toplam maliyeti 7.200,00 TL bulunur. Bu işlemlerin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olur.

152 Mamuller H.	7.200,00
151 Yarı Mamuller H.	7.200,00

90 birim sağlam pardösünün birim maliyeti yine,
 $7.200,00 \text{ TL} / 90 = 80,00 \text{ TL}$ olur.

Bunun anlamı, bozuk mamul değer kaybı bu partinin maliyetini daha az etkilemektedir. Kısaca 360,00 TL'lik değer kaybı genel üretim gideri hesabına aktarılmak suretiyle bozuk mamullerin maliyeti sadece ilgili olduğu partinin maliyetine değil de işletmede üretilen tüm mamullerin maliyetine ilave edilmiş olur.

Söz konusu bozuk mamuller satıldığında ise;

100 Kasa H.	519,20
602 Diğer Gelirler H.	440,00
391 Hesaplanan KDV H.	79,20
10 adet pardösünün satışına ilişkin kayıt	

veya kaydı yapılarak bozuk mamullerin satışından elde edilen hasılat Diğer Gelirler hesabı vasıtasıyla dönem kar zarar hesabına ilave edilir. Ayrıca bozuk mamuller ayrı bir stok hesabına alındığı için maliyet kaydının da yapılması gerekmektedir.

623 Diğer Satışların Maliyeti H.	440,00	
157 Diğer Stoklar H.		440,00
Bozuk Mamuller Stok H.		

6.3.2.2. Bozuk Mamullerin Kendi Maliyet Değeriyle Stok Hesabına Alınması

Bu usulde bozuk mamul maliyetleri ayrı olarak hesaplanır. Ve bozuk mamuller maliyet değerleri üzerinden stok hesabına alınır. Konuyu açıklamak için daha önce örnekteki veriler esas alınacaktır. Ancak bozuk mamul kayıplarının etkisini içermeyen birim maliyetlerinin $(8.000,00/100)=80,00$ TL (40,00 TL/birim madde ve malzeme, 24,00 TL/birim işçilik ve 16,00 TL/birim genel üretim gideri) olduğunu kabul edelim. Şimdi aynı örnek bu usule göre muhasebeleştirilebilir.

151 Yarı Mamuller H.	8.000,00	
711 Direkt İlk Mad. Malz. Yan		4.000,00
721 Direkt İşçilik Yan.		2.400,00
731 Genel Üretim Gid. Yan.		1.600,00

100 pardösünün imalatına yüklenen harcamalar

Yine bu kayda göre bir pardösünün birim maliyeti 8.000,00 TL/100birim=80,00 TL olur. Bulduğumuz 80,00 TL birim maliyet

üzerinden sağlam mamuller ve bozuk mamuller ilgili stok hesaplarına alınır.

152 Mamuller H.	7.200,00	
157 Diğer Stoklar H.		800,00
Bozuk Mamul Stok H.		
151 Yarı Mamuller H.	8.000,00	

10 adet bozuk pardösünün (10 adet x 50,00 TL)=500,00 TL fiyata peşin olarak satıldığını kabul edelim. Bu durumda yevmiye maddesi,

100 Kasa H.	590,00	
602 Diğer Gelirler H.		500,00
Bozuk M. Satış Has.		
391 Hesaplanan KDV H.		90,00

Bozuk mamullerin satışına ilişkin yevmiye kaydı

623 Diğer Satışların Maliyeti H.	800,00	
157 Diğer Stoklar H.		800,00
Bozuk Mamuller Stok H.		

şeklinde yapılır.

Hatırlanacağı gibi bozuk mamul maliyeti 800,00 TL ve satış hasılatı ise (10 x 50,00)=500,00 TL'dir. Bununla beraber Satış hasılatı ile maliyet arasındaki olumsuz fark (zarar veya değer

kayıbı) tekrar ilgili olduğu mamullerin maliyetine geri yüklenebilir. Şayet fark olumlu (kar) olursa yukarıdaki gibi satış hasılatının tamamı diğer gelirler hesabına alacak kaydedilecek ve bu suretle dönem kar zarar hesabına yüklenecektir.

Söz konusu kayıtlardan sonra 90 adet sağlam pardösünün birim maliyeti yine, $(7.200,00/90)=80,00$ TL'dir.

Bunun manası bozuk mamul birim maliyetleri üzerinden ayrı bir stok hesabına alınmış olup, sağlam mamullerden oluşan bu partinin maliyetini etkilememiştir. Çünkü bozuk mamul maliyeti ve satış hasılatı arasındaki olumsuz farktan kaynaklanan değer kaybı maliyetlerle ilişkilendirilmeden doğrudan doğruya kar zarar hesabına atılmıştır.

Örneğimizdeki 300,00 TL'lik değer kaybı arızı nitelikte bir zarar olduğundan bunun maliyetlere yüklenmeyip doğrudan doğruya kar ve zarar hesabına atılması ve böylece yöneticilerin dikkatinin hem bu zarara hem de bu sebeple kaybedilen satış gelirine çekilmesi daha doğru olur.

6.3.3. Normal ve Anormal Bozuk Mamul Ayırımı

Yukarıda bozuk mamul maliyetlerinin ve bunların satılmaları halinde elde edilen satış hasılatının ne şekilde değerlendirileceği çeşitli metotlar açısından incelenmeye çalışılmıştır. Ancak daha sonraları bozuk mamuller ile ilgili olarak normal ve anormal ayırımının yapılması önem kazanmış bulunmaktadır. Zira bozuk mamullerin izlenmesi, yönetim planlaması ve kontrolü açısından önem arz etmektedir. Buradaki temel amaç mamulün üretimi ile ilgili en ekonomik metot veya sürecin belirlenmesidir. Böylece bozuk mamul elde edilmesinin alt ve üst sınırları da tayin edilecek

ve belirli imalat şartlarında normal kabul edilebilecek bir bozuk mamul oranı tespit edilecektir.

Normal bozuk mamul, normal şartlarda elde edilmesi kaçınılmaz olan ve kısa zamanda kontrolü imkânsız olan imalat sonucudur. Normal bozuk mamul maliyetlerinin imal edilen sağlam birimlere yüklenmesi gerekir. Çünkü sağlam mamullerin elde edilmesi aynı zamanda bozuk mamullerin elde edilmesini zorunlu kılar diğer bir deyişle normal bozuk mamuller sağlam mamullerin elde edilmesi sürecinde kaçınılmaz olarak ortaya çıktıklarından ve yönetimin normal şartlarda beklediği bir sonuç olduğundan bu mamullerin maliyetleri normal olarak sağlam mamullere yüklenmelidir.

Diğer taraftan normal imalat şartlarında ortaya çıkması beklenen bozuk mamul miktarını aşan beklenmeyen düzeydeki bozuk mamuller anormal olarak nitelendirilir. Anormal bozuk mamuller imalat sürecinin tabi bir sonucu olmayıp, kalitesiz malzeme, kalifiye olmayan işçiler sebebiyle ortaya çıkan verim düşüklüğü kaza ve benzeri sebeplere bağlı olmaktadır. Bu yüzden bu tür bozuk mamullerin kontrol edilebileceği kabul edilmektedir. Başka bir deyişle işletme yöneticileri normal bozuk mamullerin oluşmasına yol açan sebepleri kontrol edebilirler. Bu sebeple anormal bozuk mamul maliyetlerinin sağlam birimlerin maliyetlerini etkilemesi ve doğrudan doğruya bir dönem gideri olarak kar ve zarar hesabına atılması gerekir.

Bununla beraber normal ve anormal bozuk mamul ayırımı doğrultusunda bozuk mamullerle ilgili maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki ilkeler uygulanır.

1- Bozuk mamuller ilişkin maliyetler toplanır ve böylece işletme yönetiminin bu maliyetlerin büyüklüğü ve önemi konusunda dikkatleri çekilir.

2- Yeni maliyetler oluşturmaktansa bozuk mamul maliyetlerinin sağlam mamul maliyetlerine eklenmesi ve yeniden dağıtılması uğraşılır.

3- Sağlam mamul maliyetlerine yüklenecek bozuk mamul maliyetleriyle , zarar veya gider olarak gelir tablosunda gösterilecek anormal bozuk mamul maliyetleri birbirinden ayırt edilir.

Şimdi normal ve anormal düzeydeki bozuk mamul maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini bir örnek yardımıyla açıklayalım. Yine önceki örneklerde ele aldığımız veriler kullanılacaktır. Söz konusu misalde 100 adet pardösünün imaline başlanılmış ve bunlardan 90 tanesi sağlam mamul olarak tamamlanmıştır. 10 tanesi ise bozuk mamul olarak ortaya çıkmıştır. Bu 10 bozuk pardösünün 7 tanesi normal ve 3 tanesinin de anormal düzeyde olduğunu kabul edelim. Pardösülerin bozuk mamul etkisini içermeyen birim maliyetleri yine 80,00 TL'dir. Buna göre bozuk mamullerin normal ve anormal ayırımına tabi tutularak maliyetlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

<i>151 Yarı Mamuller H.</i>	8.000,00
<i>711 Direkt İlk Mad. Malz. Yan</i>	4.000,00
<i>721 Direkt İşçilik Yan.</i>	2.400,00
<i>731 Genel Üretim Gid. Yan.</i>	1.600,00

100 pardösünün imalatına yüklenen harcamalar

<i>152 Mamuller H.</i>	7.200,00
<i>151 Yarı Mamuller H.</i>	7.200,00

Tamamlanan 90 adet sağlam pardösünün maliyeti

157 Diğer Stoklar H.	240,00
Bozuk Mamul Stok H.	
151 Yarı Mamuller H.	240,00

Anormal bozuk pardösünün maliyeti (3 * 80,00 TL)

659 Diğ. Ol. Gider ve Zararlar H.	240,00
157 Diğer Stoklar H.	240,00
Bozuk Mamul Stok H.	

Anormal bozuk mamul maliyetlerinin Kar ve zarar hesabına yüklenmesi

Uygulamada anormal düzeydeki bozuk mamullerin takibi ve maliyetlerinin ayrılması yoluna pek gidilmemektedir. Aksine toplam 8.000,00 TL'lik imalat maliyeti ve 90 adet sağlam pardösünün birim maliyetinin 80,00 TL olduğunu göstermek için, anormal bozuk mamullerle ilgili 240,00 TL'lik maliyet gider hesabına yüklenmiştir. Bununla beraber genelde bozuk mamullerin maliyeti 90 adet sağlam pardösünün birim maliyeti (8.000,00 TL/90 adet)= 88,88 TL'ye yüklenir. Bu tarz bir uygulamanın gerekçesi anormal nitelikte olsa da bozuk mamul maliyetinin sağlam mamul maliyetlerinin bir parçası olarak düşünülmesidir.

6.4. Kusurlu Mamullerin Değerlendirilmesi, Maliyetlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Daha öncede belirtildiği gibi kusurlu mamuller üretimin sonunda ortaya çıkan ve normal mamullere nispeten bazı özür-lere haiz olan mamuller olup, bozuk mamullerin aksine sağlam

mamullere dönüştürülmesi için ek işleme tabi tutulmaları mümkün ve ekonomik olmaktadır. Bundan dolayı, kusurlu mamuller genellikle ek imalat işlemleriyle sağlam mamul haline getirilerek değerlendirilirler. Muayene memuru tarafından tespit edilen kusurlu birimler kusurlu imalat raporu ile yönetime sunulur. Yönetimin söz konusu raporda yer alan bilgileri de dikkate alarak gelir gider karşılaştırması esasına dayanan metotların ışığında ek işlem yapıp yapmayacağı hususunda karar vermesi uygun olacaktır.

Kusurlu mamulleri standartlara uygun mamul haline getirmek gerekli olan ek maliyetler yeniden işleme maliyetleri olarak bilinir. Yeniden işleme maliyetleri iki şekilde muhasebeleştirilir.

1- Ek maliyetler özel direkt maliyet sayılarak düzeltilen kusurlu imalat partilerine yüklenir.

2- Ek maliyetler genel imalat giderlerine atılarak tüm imalata dağıtılır.

6.4.1. Yeniden İşleme Maliyetlerinin Belirli İmalat Partilerine Yüklenmesi

Bu usulde kusurlu mamullerin standartlara uygun mamul haline getirmek için yapılan ek maliyetler ait olduğu partinin maliyetlerine yüklenir. Konuyu açıklamak için daha önceki misaldeki veriler kullanılabilir. Örnekte 100 adet pardösü imali için 4.000,00 TL madde ve malzeme , 2.400,00 TL işçilik, 1.600,00 TL genel imalat gideri olmak üzere 8.000,00 TL harcanmış idi. İmalat işlemi sonunda pardösülerden 10 tanesinin kusurlu olduğunu, bunları düzeltmek için 60,00 TL'si işçilik ve 40,00 TL'si genel üretim gideri olmak üzere toplam 100,00 TL'lik ek maliyet yapıldığını ve gerekli düzeltmelerden sonra söz konusu pardösülerin sağlam mamullerle birlikte mamul ambarına devredildiğini kabul edelim. Buna göre kayıtlarımızı yapalım.

<i>151 Yarı Mamuller H.</i>	8.000,00
<i>711 Direkt İlk Mad. Malz. Yan</i>	4.000,00
<i>721 Direkt İşçilik Yan.</i>	2.400,00
<i>731 Genel Üretim Gid. Yan.</i>	1.600,00

100 pardösünün imalatına yüklenen harcamalar

Bu kayda göre bir pardösünün birim maliyeti
8.000,00 TL/100 adet=80,00 TL/birim

<i>151 Yarı Mamuller H.</i>	100,00
<i>721 Direkt İşçilik Yan.</i>	60,00
<i>731 Genel Üretim Gid. Yan.</i>	40,00

yeniden işleme maliyetlerinin siparişlere yüklenmesi

<i>152 Mamuller H.</i>	8.100,00
<i>151 Yarı Mamuller H.</i>	8.100,00

İmalat tamamlanan siparişlerin mamul ambarına devredilmesi

Bu yevmiye kayıtlarından sonra bir pardösünün birim maliyeti 8.100,00 TL/100 birim=81,00 TL'ye yükselmiştir. Nitkim ek maliyetlerin birim başına etkisi 100,00 TL/100 birim=1,00 TL olmuştur.

6.4.2. Yeniden İşleme Maliyetlerinin Genel İmalat Giderlerine Atılması

Bu usulde ise kusurlu mamullerin standartlara uygun mamul

haline getirmek için yapılan maliyetler ait olduğu partinin maliyetlerine değil doğrudan genel üretim giderlerine atılır ve böylece tüm imalata dağıtılır. Şimdi aynı örneği muhasebeleştirelim.

151 Yarı Mamuller H.	8.000,00
711 Direkt İlk Mad. Malz. Yan	4.000,00
721 Direkt İşçilik Yan.	2.400,00
731 Genel Üretim Gid. Yan.	1.600,00

100 pardösünün imalatına yüklenen harcamalar

Yine bu kayda görebir pardösünün birim maliyeti
8.000,00 TL/100 birim=80,00 TL olur.

730 Genel Üretim Gideri H.	100,00
721 Direkt İşçilik Yan.	60,00
731 Genel Üretim Gid. Yan.	40,00

Yeniden işleme maliyetlerinin G.Ü.G. ne atılması

152 Mamuller H.	8.000,00
151 Yarı Mamuller H.	8.000,00

İmalat tamamlanan siparişlerin mamul ambarına devredilmesi

Bu kayıtlardan sonra bir pardösünün birim maliyeti yine
8.000,00 TL/100 birim=80,00 TL/birim'dir.

Bunun manası ek maliyetler bu partinin maliyetlerini hiç etkilememiş olup, söz konusu toplam 100,00 TL'lik ek maliyet genel üretim giderleri maliyetine atılarak tüm mamullerin maliyetine yüklenmiş olur.

Söz konusu metodun eleştirilebilecek en önemli yönü genel üretim giderlerinin aynı anda borçlanması ve alacaklandırılması- nı zorunlu kılmasıdır. Zira bu durum genel üretim giderleri hesabının yalnızca genel üretim giderlerinden oluşmamasına sebep olacağından, söz konusu hesap ana amacı dışında kullanılmış olur. Çünkü genel imalat maliyeti hesabı ek direkt işçilik maliyeti kadar fazla gözükecektir.

Bununla beraber, bozuk mamullerde olduğu gibi kusurlu mamullerinde normal ve anormal ayırımına tabi tutulması halinde , normal kusurlu mamullere ait yeniden işleme maliyetlerinin de özel bir zarar olarak kar ve zarar hesabına kaydedilmesi gerekir.

Bu metodlar kusurlu mamullerin ek işlemler sonucu standartlar uygun sağlam mamuller haline getirilebileceği ve en azından sağlam mamuller ile aynı fiyattan satılabileceği varsayımına dayanır. Ve buna göre gerekli hesaplamalar ve kayıtlar yapılır.

Diğer taraftan kusurlu mamuller ek işlemler ile düzeltilmelerine rağmen maliyet bedellerinin altında bir fiyatlarda satılabilirler. Burada kusurlu mamulleri ek işleme tabi tutarak gerçek zarar miktarları düşürülmeye çalışılır. İşletmenin böyle bir işlem yapması için hasılatın sonra satışlardan elde edilecek fazla hasılatın ek maliyetlerden yüksek olması gerekir. Bu durumda kusurlu mamuller ayrı bir hesaba alınarak işlemler takip edilir.

6.4.3. Kusurlu Mamullerin Ayrı Bir Hesaba Alınması

Kusurlu birimler ek işlemten önceki tahmini piyasa fiyatı üzerinden ayrı bir hesaba alınarak, yeniden işleme maliyetleri ve

diğer hususlar takip edilebilir. Daha önceki işlemdeki veriler aynı olmakla birlikte, kusurlu mamullerin ek işlemde önceki piyasa fiyatlarının 44,00 TL olduğunu ve bunların ek işlemde sonra tanesi 70,00 TL'den peşin olarak satıldığını kabul edelim.

Söz konusu örneğimizi aşağıdaki gibi muhasebeleştiririz.

<i>151 Yarı Mamuller H.</i>	8.000,00
<i>711 Direkt İlk Mad. Malz. Yan</i>	4.000,00
<i>721 Direkt İşçilik Yan.</i>	2.400,00
<i>731 Genel Üretim Gid. Yan.</i>	1.600,00

İlk harcamaların imalata yüklenmesi

<i>157 Diğer Stoklar H.</i>	440,00
<i>Kusurlu Mamuller Stok H.</i>	
<i>151 Yarı Mamuller H.</i>	440,00

10 kusurlu pardösünün 44.000.000.- TL piyasa değerinden imalattan düşülmesi

Böylece 90 sağlam pardösünün birim maliyeti
7.560,00 TL/90 birim=84,00 TL olur.

<i>151 Yarı Mamuller H.</i>	100,00
<i>721 Direkt İşçilik Yan.</i>	60,00
<i>731 Genel Üretim Gid. Yan.</i>	40,00

Yeniden işleme maliyetlerinin kusurlu birim maliyetlerine yüklenmesi

157 Diğer Stoklar H.	100,00
Kusurlu Mamuller Stok H.	
151 Yarı Mamuller H.	100,00

100 Kasa H.	826,00
602 Diğer Gelirler H.	700,00
391 Hesaplanan KDV H.	126,00

10 pardösünün tanesi 70.000.000.-TL'den satılması

620 Satılan Mamul Maliyeti	540,00
157 Diğer Stoklar H.	540,00
Kusurlu Mamuller Stk. H	

7. ÜRETİM ve EMTİA KAYIPLARINA AİT NİSPETLERİ TESPİT EDEN KURULUŞLAR

Yukarıda yapılan anlatımlardan da anlaşılacağı üzere kayıp kavramı işletmeler açısından önem arz eden bir konudur. Özellikle gerçek bir maliyetlendirme ve fiyatlandırma yapılması konusunda fire ve diğer kayıpların önceden tespit edilmesi ve nispetlerinin bilinmesi işletmelerin işini kolaylaştıracaktır.

İşletmeler maliyet yönünden geleceğe yönelik çalışmalar yaparlar. Bu çalışmaların mümkün olduğu kadar gerçeği yakalaması gerekir ki işletme için maliyet hesaplaması ve fiyat belirlemesi yaparken yardımcı olabilsin. İşletmeler için önem arz eden konulardan biri üretimde kullanacağı ilk madde malzemenin ve yardımcı malzemenin üretim sürecine dahil olması ile ne kadar

verim vereceği ve üretim sürecinde uğrayacağı kayıpların tespit edilmiş olması büyük önem taşımaktadır. Üretime giren hammadde nin üretim, depolama, nakliye ve diğer hallerde ne kadar kayıp vereceği önceden tam olarak bilinemez. Bu kayıpların yaklaşık olarak hangi değerler arasında olabileceği, çeşitli kurum ve kuruluşların yaptığı çalışmalar ile tahmini olarak belirlenmektedir. Bu kurum ve kuruluşların başında işletmelerin bağlı bulunduğu ve dayanışma örgütü niteliğinde olan Ticaret ve Sanayi Odaları gelmektedir. Ticaret ve Sanayi Odalarından başka diğer meslek odaları ve dernekler, üniversiteler, meslek grubu ile ilgili kamu kurumları tarafından da kayıp oranları belirlenebilmektedir.⁵⁷

7.1. Ticaret ve Sanayi Odaları İşleyişı, Kuruluş Amacı ve Organları

Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, ve Deniz Ticaret Odaları; üyelerinin müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, mensupların birbiriyile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini, ahlak ve tesanütünü korumak ve 5590 sayılı kanunda yazılı hizmetleri görmek amacıyla kurulan kamu kurumu niteliğinde tüzelkişiliğe sahip meslek kuruluşlarıdır.

Ticaret ve Sanayi Odası ile Ticaret Odası iller ve oda kurulması istenen merkez nüfusu son nüfus sayımına göre 50.000'i aşan ilçelerde, Deniz Ticaret Odası ve Sanayi Odası ise illerde Sanayi ve Ticaret Bakanlığının izni ile kurulur.

Kuruluş ve çalışma alanları, Ticaret ve Sanayi Odaları ile Ticaret Odaları için ilçe, Deniz Ticaret Odaları ile Sanayi Odaları

⁵⁷ Ali Haydar Yıldırım Yeterlilik Etüt raporu Vergi İncelemelerinde Fire ve Zayıtlar sf.

için ise il ile sınırlarıdır. Ticaret ve Sanayi odası veya Ticaret odası bulunmayan ilçeler buradaki tacirlerin Ticaret sicili işlemlerinin yürütüldüğü odanın çalışma alanına dahil sayılırlar. Aynı Belediye sınırları içinde bulunan bütün ilçeler ve idari taksimat itibariyle bu ilçelerden birine bağlı olup ta Belediye sınırları dışında kalan ayrı Belediyesi bulunan yerlerde odanın çalışma alanı içine alınırlar.

5590 sayılı kanunu'nun 5 inci maddesinde odaların görevleri düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin b bendinde Ticaret ve Sanayiye ilgilendiren bilgi ve haberleri derleyerek ilgililere ulaştırmak, resmi makamlarca istenecek bilgileri vermek ve bilhassa ticaret ve sanayi erbabının mesleklerinin icrasında ihtiyacı olabilecek her çeşit bilgiyi müracaatları halinde kendilerine vermek veya bunların elde edilmesini kolaylaştırmak ve aynı maddenin h bendinde, bölgeleri içindeki ticari teamülleri tespit edip, örf ve adet haline getirileceği hüküm altına alınmıştır.

Ticaret ve Sanayi odaları Meslek komiteleri, Meclis ve Yönetim kurulu olmak üzere üç organdan meydana gelmektedir.

7.2. Fire ve Zayıt Nispetlerinin Tespit Ediliş Süreci

Ticaret ve Sanayi Odalarında her meslek grubu için ayrı bir meslek komitesi bulunmaktadır. Fire ve zayıt nispetleri belirlenirken, öncelikle meslek komiteleri konu ile ilgili gereken araştırmayı yaparlar. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulur ise meslek odaları ile üniversitelerin ilgili birimlerinden bilgi alarak konuyu değerlendirirler. Komitelerin yaptıkları araştırma ve çalışma değerlendirilmesi ve teklif haline gelebilmesi için yönetim kuruluna, karar haline gelebilmesi için ise meclise sunulur.

Sanayi Odasının fire ve zayıt nispetlerini belirlerken izlediği süreç Ticaret Odası ile aynıdır. Ancak Sanayi Odasının imalat

aşamasına ilişkin belirleyeceği nispetlerde eğer standartlaşmış bir oran mevcut değilse değişik bir süreç başlamaktadır. Fire ve zaiyat nispetini talep eden şahıs ve/veya kurum Sanayi Odasına başvurur. Başvuruyu alan Sanayi Odası kendi bünyesinden görevlendirdiği bir eksper ile işletmenin üretim sürecini izler gerçekleşen fire ve zaiyat miktarı fiilen belirlenir. Fiili tespit sonucunda elde edilen veriler, meslek komitelerine veri olarak sunulur. Meslek Komitesinden de çıkan fire ve zaiyat nispetleri oda meclisine sunulur. Buradan da aynı yönde görüş bildirmesi ile oda kararı haline gelir. Burada özellik arz eden durum her işletmenin üretim sürecinin farklı olması sebebi ile işletmelere münhasır fire ve zaiyat nispetlerinin ortaya çıkmasıdır.⁵⁸

7.3. Üniversiteler

Fire ve zaiyat nispetlerinin tespitinde kendi branşlarına giren konularda her türlü araştırma ve çalışmayı yapan üniversitelerde önemli bir işleve sahiptir. Fire ve zaiyat oranlarının tespit sürecinde meslek komiteleri teknik bilgi ve doküman konusunda üniversitelerden yararlanmaktadırlar. Çoğu zaman gerekli olan bilimsel araştırmalar üniversitelerin asistan ve araştırma görevlileri tarafından da yapılabilmektedir.

Sonuç olarak üniversitelerde fire ve zaiyat konusunda branşlarına dahil olan ve bilgilerine ihtiyaç duyulan konularda araştırmalarını yapmakta ve neticesinde belli veriler elde etmektedirler. Ancak konu ile ilgili olarak yargının vermiş olduğu bir kararda, iki farklı kurumdan fire ve zaiyat oranı alındığı, bu kurumlardan

⁵⁷ Ali Haydar Yıldırım Yeterlilik Etüt raporu Vergi İncelemelerinde Fire ve Zaiyatlar sf.13-17

birisinin üniversite diğersinin ise mahalli ticaret odası olduğudur. Yargı mahalde kurulmuş bulunan ticaret odasından alınan fire oranının yöredeki ticari teamülü daha iyi yansıtacağını, üniversitenin yapmış olduğu çalışmanın daha çok bilimsel nitelik taşıdığını ve ticari hayatta kullanılmasını sakınca yaratabileceği şeklinde görüş bildirmiştir.

8. FİRE ve ZAYİAT NİSPETLERİ HAKKINDA YARGININ GÖRÜŞÜ ve İLGİLİ DANIŞTAY KARARLARI

İdare'nin yapmış olduğu her işlem ve eylem için yargı yolu açıktır. Yapılan vergi incelemeleri (özellikle kaydi envanter ve randıman incelemeleri) sonucunda, vergi incelemesine taraf olan, mükellef ve kamu tarafı inceleme sonucunda fikir olarak farklı yargılara varmaları gayet normaldir. İşte bu aşmada devreye yargı girmektedir. Yargı kendisine intikal ettirilen konularda, gereken çalışmayı yaparak ve hukukun değişmez ilkeleri doğrultusunda olayları çözümlmeye çalışmaktadır.

Özellikle bu çalışmanın özünü oluşturan, “vergi incelemelerinde fire ve zayıtlar” ile ilgili olarak yargının almış olduğu kararlardan, önem taşıyan ve uygulama için örnek teşkil edebilecek olanlarından bazıları aşağıya alınmıştır.

- Mısır, arpa ve buğday ticaretinde ürünün alımı, depolanması ve satışı anına kadar ki aşamada; mısırdaki %4, arpada %5, buğdayda %2 fire olduğunun kabulü ve buna göre kaydi envanter yapılması gerekir. (Dn. 3. Daire 14.6.1988 tarih ve 1988/1728 sayılı karar)

- Doğramacılık faaliyeti ile iştiğal eden mükelleflerin hesaplarının incelenmesi sırasında tomruk olarak alınan malzemeden kereste imal edilmesi sırasında fire durumunun ve ayrıca, ilgili mesleki teşekkülün yıllık azami iş kapasitesi ile ilgili olarak

vereceği bilgilerin göz önünde bulundurulması gerekir. (Dn. 4. Daire 23.23.1987 tarih ve 1987/4033 sayılı karar)

- Akaryakıt rafinelerinden kilogram ölçüsü ile alınıp satışı litre ölçüsü ile yapıldığından, bu husus göz önüne alınmadan alış satış kesafet farkı ve fire tutarlarının litre olarak dikkate alınmasıyla yapılacak vergi incelemesi neticesine göre yapılacak cezalı tarhiyatın yasalara uygun olup olmadığı hk.

Not: Vergi mahkemesi kararında, Petrol Ofisi Genel Müdürlüğü'nün 31.3.1983 tarih ve 15 seri numaralı genelgesinde yer alan "Akaryakıt satıcılarının fireden dolayı kayıpları olmaması için kendilerine bir fire payı verilmektedir. Bu sebeple, bayilerin vergi beyannamelerinde ikinci bir fire beyanında bulunmaları söz konusu değildir. " ifadesine dayanılmış ise de; dava dosyasından incelenmesinden, sözü edilen genelgede benzinde %1,25, motorinde %0,75, gazyağında %1 olarak belirtilen fire paylarının, peşin ödenmesi biçimin, yetkili kuruluşlarca mahallere göre akaryakıt satış fiyatları tespit edilirken bayi karlarına dolayısıyla birim satış fiyatlarına kilogram başına belli bir miktar daha ilave yapılmakta olduğu; bu şekilde zam tarihleri itibariyle satış fiyatları içinde yer alan fire karşılıklarının sırasıyla %17,50TL/kg, %0,18 TL/kg ve %0,20 TL/kg bulunduğu; dolayısıyla, bu fire paylarının nihai satış fiyatı içinde yer alması nedeniyle bu tutarların hasılat toplamına dahil edildiği sonucuna varılmıştır.

Fire nedeniyle kayba uğrayan akaryakıt miktarı için, mal alımları sırasında ister mal teslimi; ister bu mala isabet eden nakit ödemesi; isterse belli bir indirim uygulama ve satış fiyatında fazlalık tanıma suretiyle ödensin; bu fire paylarının alım satımı yapılan akaryakıt miktarına bir etkisi olamaz. Çünkü alış satış farkını ortaya koyan hesaplama akaryakıt miktarından hareketle

yapıldığına göre, satılan akaryakıt miktarında fire ve zayıt nedeniyle bir noksanlık olacağı tartışmasızdır.

Bu durumda,.....Ticaret Odasının 28.4.1994 tarih ve 1967 sayılı yazısında,.....ilinde, akaryakıt cinsine ve satış türüne göre %1-3 oranında fire ve ayrıca %1,5-2 nispetinde zayıt olabileceği belirtilmiş olmasına göre, satılan akaryakıt miktarının tespitiinde bu oranlar dikkate alınmadan verilen kararda yasaya uyarlılık bulunmamaktadır. (Dn. 4. Daire 25.9.1987 tarih ve 1987/2624sayılı karar)

- Eczanelerde ilaç alımı ve nakliyesi sırasında kırılma, dökülme, bozulma vs.. nedenlere, ilaç bedelinin %3'ü fire olarak kabul edilir. İnceleme tutanağında tespit edilmemiş olsa dahi, matrah farkı bulunurken firenin göz önüne alınması gerekir. (Dn. 4. Daire 9.111984 tarih ve 1984/35sayılı karar)

- İnceleme tutanağında beyan edilip imzalanan fire oranının aksi resmi belgelerle kanıtlanabiliyorsa, tutanaktaki ifadeye itibar edilmez. (Dn. 4. Daire 15.4.1982 tarih ve 1982/1449sayılı karar)

- Kömürün, ocak teslimi suretiyle satıldığı durumlarda, satıcı firmanın fire ayırmasının yasal dayanağı yoktur. (Dn. 4. Daire 17.3.1982 tarih ve 1982/683 sayılı karar)

- Bir çuval undan kaç kilogram ekmek elde edilebileceği hususunda, İl Koordinasyon Kurulunca değil, Belediye Encümenince verilen karara itibar edilmesi gerekir. (Dn. 4. Daire 24.2.1982 tarih ve 1982/231 sayılı karar)

- Mazı alım satımında %15 oranında fire uygulanması gerekir. (Dn. 4. Daire 15.2.1982 tarih ve 1982/57 sayılı karar)

- Birinci ve ikinci sınıf kerestelerin fire oranları farklı olduğundan, satışlarının çoğu ikinci sınıf kereste olan mükellef adına, birinci sınıf kerestenin fire oranı esas alınarak matrah farkı

bulunamaz. (Dn. 4. Daire 15.1.1982 tarih ve 1982/73 sayılı karar)

- İlaçlar satıcı tarafından eczaneye teslim edildikten sonra kırılma, dökülme, bayatlama, akma ve buharlaşma gibi nedenlerle %3 oranında fire verebilir. (Dn. 4. Daire 12.5.1981 tarih ve 1981/1257 sayılı karar)

- Randıman hesaplamalarında, Ticaret ve Sanayi odalarının fire ve zayıat oranlarına itibar edilmesi gerekir. (Dn. 4. Daire 26.3.1981 tarih ve 1981/818 sayılı karar)

- Firenin devredilen değil, yıl içinde satılan emtianın maliyet bedeline uygulanması gerekir. (Dn. 4. Daire 26.3.1981 tarih ve 1981/818 sayılı karar)

- Devlete ait iktisadi kuruluş tarafından bildirilen fire oranı özel şirkete emsal olamaz. (Dn. 4. Daire 6.6.1979 tarih ve 1979/1669 sayılı kararı)

- Akaryakıtın ana depoya ve ana depodan tüketiciye intikaline kadar olan safhada meydana gelebilecek fire ve ödenen bütün ardiye ücretleri ana depo fiyatlarına dahil edildiğinden bayiler için herhangi bir fire söz konusu değildir. (Dn. 4. Daire 22.5.1979 tarih ve 1979/1438 sayılı kararı)

- Fırıncılık faaliyetinde nakliyyede, imal edilirken pişme esnasında ve çalışan işçilerin yedikleri ekmekler dolayısıyla, gıda maddeleri tüzüğü ve sanayi odasının belirlenen %3 ile %5 oranındaki fire matrahtan indirilecektir. (Dn. 4. Daire 8.6.1978 tarih ve 1978/1967 sayılı kararı)

- Hem imalat sırasında hem de satış sırasında fire meydana gelebilir. (Dn. 13. Daire 13.2.1978 tarih ve 1978/311 sayılı kararı)

- Tomruk mermerin plaka haline gelişinde %20-33, inşaat monte edilişi sırasında ise %10'a kadar fire vermesi normaldir. (Dn. 13. Daire 30.6.1977 tarih ve 1977/2242 sayılı kararı)

- Plaka imalinde çalışma yerine bağlı olarak yanık, çarpık, çatlak, fiskeli ve çizgili gibi kusurlardan ötürü kabul edilebilecek tavan fire oranı %35 tir. (Dn. 4. Daire 8.6.1977 tarih ve 1977/1495 sayılı kararı)

- Plastik çubuktan en az 38 pipo ucu yapılabileceği ve en çok %16 fire söz konusu olacağı nazara alınarak dönem başı mevcudu alışlar, satışlar ve dönem sonu mevcudu nazara alınarak hesaplanan matrah yükümlü aleyhine değildir. (Dn. 13. Daire 19.1.1977 tarih ve 1977/125 sayılı kararı)

- Akaryakıt mamulleri, depolama, nakil, doldurma ve boşaltma işlerinde ve pipeline işletmeciliğinde , buharlaşma sonucu fire verir.

- İnceleme sırasında ileri sürülmemiş olması söz konusu fiirenin nazara alınmamasını gerektirmez. (Dn. 13. Daire 17.1.1977 tarih ve 1977/65 sayılı kararı)

- Simit imalinde resmi bir kuruluş olan Ticaret ve Sanayi odası'nın yazısına dayanılarak %6 fire nazara alınması ve susam, pekmaz, yakıt ve işçilik giderlerinin maliyete eklenmesi yerindedir. (Dn. 13. Daire 30.11.1976 tarih ve 1976/3372 sayılı kararı)

- İmalat sırasında meydana gelen imalat zayıflığının, inşaat hesaplarına gider kaydedilen malzemenin açıktan satılması olarak kabulü mümkün değildir. (Dn. 4. Daire 25.11.1976 tarih ve 1976/3059 sayılı karar)

- Bayındırlık Bakanlığı fiyat analizindeki zayıflıklar yapım sırasında meydana gelen imalat zayıflığını gösterir. Malzemenin inşaat mahalline nakli, indirme ve bindirme sırasında meydana gelebilecek zayıflık için ayrı bir fire nazara alınmalıdır. (Dn. 4. Daire 13.10..1976 tarih ve 1976/2246sayılı karar)

- Koyun ve kuzu etinin kemikli ağırlığından indirilecek fireler hesaplanırken, düşülecek yağ firesi, bekleme ve kan firesinin,

kemikli kısmı düşüldükten sonra kalan kısma uygulanması gerekir. (Dn. 13. Daire 10.6.1976 tarih ve 1976/1950 sayılı karar)

- İnceleme elamanı, Odaca her cins kumaş için ayrı ayrı bildirilen ağırlık ve firelerin ortalamasını alarak yıl içinde imalata sevk edilen ipliğe oranlayarak matrah farkı bulduğu halde, bilir-kişinin her cins kumaş için imalata sevk edilen ipliğe ayrı ayrı oranlama suretiyle hesaplama yapması doğrudur. (Dn. 13. Daire 17.5.1976 tarih ve 1976/1611 sayılı karar)

- Salamura zeytin için ilmi kuruluşların verdiği fire oranının değil, mahalli ticaret odasının verdiği oranının esas alınması daha yerinde olur.

Not: Zeytinlerin salamura yapılması sırasındaki fire ve zayıt oranlarının hesaplanmasında yetkili kamu kuruluşları olan Tarım Bakanlığı zeytincilik Araştırma Enstitüsü ile Ankara Üniversitesi Ziraat fakültesinden bilgi alınmıştır. İلمي kuruluşların verdiği fire oranlarının ise, piyasaya iş gören ticaret erbabı için uygulaması yoktur. Tüccarlar için resmi kuruluş olan mahalli ticaret odasının verdiği karara itibar edilmesi gerekmektedir. (Dn. 4. Daire 19.2.1976 tarih ve 1976/554 sayılı karar)

- İlaçların kırılma, dökülme, bayatlama, akma ve buharlaşma sebebiyle vereceği %3 oranındaki firenin yıl içindeki alışlara uygulanması gerekir. (Dn. 4. Daire 20.1.1976 tarih ve 1976/89 sayılı karar)

- Ecza deposu işletenlerde, %3 fire oranının esas alınması suretiyle hesaplama yapılması gerekir. (Dn. 11. Daire 18.1.1996 tarih ve 1996/250 sayılı karar)

- Polipropilen ham maddesinin temini aşamasından başlayarak kanaviçe (çuval) olarak mamul hale gelinceye kadar fire oranı %15 olarak kabul edilir. (Dn. 11. Daire 18.5.1995 tarih ve 1995/1505 sayılı karar)

- İmalatçı işletmede randıman durumu, imal edilen ürünün tüm girdilerinin özellikleriyle olduğu kadar işletmenin niteliğiyle de ilgili bulunduğundan, imalatla kullanılan girdilerden sadece birisinden, özellikle de yardımcı madde olan bir girdiden hareketle üretim miktarının hesaplanması yoluna gidilmesi, sağlıklı ve gerçek durumun ortaya çıkmasına olanak vermez. (Dn. 4. Daire 12.10.1993 tarih ve 1993/4637 sayılı karar)

- Matrah farkının hesaplanması sırasında inceleme elemanınca emtianın verebileceği fire miktarının düşölmesi gerekir. (Dn. 4. Daire 10.2.1995 tarih ve 1995/554 sayılı karar)

- Kaydi envanterden bulunan matrah farkının defolu olduğu yolunda yapılmış herhangi bir tespit bulunmadığından bilirkişi raporuna göre bu malların defolu olduğu ve %15 gibi bir değerle satılacağı yolundaki bilirkişi raporuna itibar edilemez.

- Randıman incelemesi sonucunda bulunan matrah farkı nedeniyle yapılan bilirkişi incelemesi sonucunda davacı şirket kayıtlarında aylık olarak uygulanan %20 firenin mahallinde yaptırılan inceleme sonucunda %50,2 çıkartılması yerinde değildir. (Dn. 3. Daire 20.3.1995 tarih ve 1995/864 sayılı karar)

- Randıman yöntemiyle hasılat tespitinde üretimde katkısı en çok hammaddeden hareket edilmesi gerektiğinden, yaş çay alarak, kuru çay imal eden davacının hasılatının kuru çay imaliyle doğrudan ilişkisi bulunmayan naylon çuval miktarından hareketle tespitinde isabet bulunmamaktadır. (Dn. 9. Daire 17.3.1993 tarih ve 1993/1288 sayılı karar)

- İdarece de kabul edilen hırsızlık fiili nedeniyle katma değer vergisini ödeyecek gerçek mükellef olan nihai alıcı bulunmadığından davacı tarafından teslimi yapılmayan ve bedeli alınmayan mallardan dolayı katma değer vergisi beyanı söz konusu değildir.

Çalınan emtiadan dolayı yükümlülerin fatura düzenleme zorunlulukları bulunmadığından, özel usulsüzlük cezası kesilmez. (Dn. 7. Daire 1.10.1992 tarih ve 1992/4876 sayılı karar)

- Randıman hesaplamasından kaynaklanan matrah farkına kaçakçılık değil, kusur cezasının uygulanması gerekir. (Dn. 9. Daire 20.1.1993 tarih ve 1993/181 sayılı karar)

- Defter ve belgelerin iş yerinde çıkan yangın sonucu yandığını ileri sürerek boş beyanname veren ancak yangın raporuna bağlı hasar tespit raporunda defter ve belgelerin yandığı yolunda açık bir tespitin olmaması ve bu konuda mahkemeden alınmış bir karar ve bilirkişi incelemesi de bulunmaması halinde, mükellef adına re'sen takdir yolu ile vergi salınması yerindedir. Ancak, mükellef boş da olsa kendiliğinden beyanname verdiği için kusur cezasının uygulanması gerekir. (Dn. 11. Daire 6.6.1995 tarih ve 1995/1787 sayılı karar)

- Fire ve randıman hesaplamasına dayalı olarak bulunan matrah farkları üzerinden yapılacak tarhiyatlara kaçakçılık cezası değil, kusur cezası uygulanması gerekir. (Dn. 3. Daire 17.2.1993 tarih ve 1993/760 sayılı karar)

- Yükümlünün iş yerinde çıkan yangının, beyan döneminde ve dolayısıyla vergi ziyayı olayından sonra meydana gelmiş bulunması karşısında, olayda mücbir sebebin varlığı kabul edilerek verilen mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır. (Dn. 3. Daire 19.1.1994 tarih ve 1994/58 sayılı karar)

- Katma değer vergisi matrahının maliyete fire oranı uygulanmak sureti ile tespit edilmesi gerekir.

Not: 213 sayılı V.U.K'nun 186'ncı maddesinde "Envanter çıkarmak bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek sureti ile kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektedir.

Madde metninden de açıkça anlaşılacağı üzere envantere alınan değerlerin kırılma, bozulma ve kullanım süresinin dolması sebebiyle değerini kaybetmiş malları da içerdiği düşünülemez. Dönem sonu envanteri, dönem sonunda işletmede mevcut malların ölçülmesi, tartılması ve sayılması sureti ile fiilen varolduğunu saptamak olduğundan bu mallarda fire söz konusu olamaz. Dönem sonu mevcudunun ertesi yıla devretmesi halinde devreden mallar ertesi yılan dönem başı mevcudu olacağından bu malların satışın yapıldığı yılda fire vermesi mümkün bulunacaktır. Bu nedenle, firenin yıl içindeki satılan malın maliyetine uygulanması gerekir. (Dn. 9. Daire 23.2.1993 tarih ve 1993/755 sayılı karar)

- Defter ve belgelerin yanması, KDV yönünden ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. Mükellefin, ticari icaplara göre emtia satın aldığı kişi veya kuruluşları bilmesi ve tanınması gerekir. Bu nedenle gerekli girişimleri yaparak, emtia alımına ilişkin belgeleri ispat etmesi her zaman mümkündür. (Dn. 11. Daire 6.3.1996 tarih ve 1996/907 sayılı karar)

- Vergi idaresi, zayı olan mallara ilişkin olarak indirilen vergilerin, zayı olayının meydana geldiği vergilendirme döneminde düzeltilmesi gerekir. (20.8.1993 tarih ve B.07.0 GEL. 0,80/24-129 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Özelgesi)

- Çalınan mal bedellerinin, mahkemeden alınan ilama dayanılarak ticari kazançtan indirilmesi mümkün değildir. (Dn. 4. Daire 3.10.1979 tarih ve 1979/2429 sayılı karar)

- Bozulan mallar gider yazılabilir, ancak bu bir belgeye dayandırılmalıdır. (Dn. 4. Daire 5.5.1977 tarih ve 1977/194 sayılı karar)

- Aksinin resmi belgelerle kanıtlanması halinde inceleme tutanağında randıman ve fire oranları ile ilgili olarak tespit edilen

beyanlara itibar edilemez. (Dn. 3. Daire 8.11.1990 tarih ve 1990/3099 sayılı karar)

- Randıman hesaplaması sonucunda beyana nazaran üretimde fark bulunmasının, defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadıklarının kanıtı sayılamayacağından re'sen matrah takdiri yapılamaz. (Dn. 4. Daire 22.2.1993 tarih ve 1993/836 sayılı karar)

- Moloz-kele-taşdan mozaik imali safhasında ayrı, mozaikten karo imalinde ise imalattan satışa kadar olan safhada ayrı fire oranlarının uygulanması gerekir. (Dn. 3. Daire 20.2.1991 tarih ve 1991/572 sayılı karar)

- Faturanın meşrubat satışları dolayısıyla katma değer vergisi matrahının hesabında Ticaret ve Sanayi Odası'nın bildirdiği %3 patlama ve kırılma firesinin nazara alınması vergilendirme ilkesinin gereğidir. (Dn. 7. Daire 17.1.1991 tarih ve 1991/127 sayılı karar)

- Hurda gemi sacından demir imalinde Karabük Demir Çelik işletmelerinin bildirdiği standart dışı kütükteki fire oranının uygulama olanağı bulunmamaktadır. (Dn. 3. Daire 1.11.1990 tarih ve 1990/3022 sayılı karar)

- Akaryakıt ticaretinde, akaryakıtın rafineriden alınışından satışına kadar geçen sürede meydana gelebilecek firelerin Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne belirlenmesi sebebiyle ayrıca tank temizleme firesi adı altında hesaplanan fire hasılatından düşülmeyecektir. (Dn. 3. Daire 17.10.1990 tarih ve 1990/2866 sayılı karar)

- Zirai mahsüllerin beyaz sinek afetinden zarar görmesi durumunda, mükelleflerin zirai gelir vergisi borçları terkin edilmez. Terkin işlemi yalnızca Arazi vergisi borçları ve vergi cezaları için söz konusudur. (5.8.1994 tarihli 1-24423-115-579/52436 sayılı Maliye Bakanlığı muktezası)

- 213 sayılı V.U.K'nun 115'inci maddesine göre il ve ilçe idare kurulları, munhasıran zarar gören gelir kaynağı ve bu kaynakla ilgili zarar derecesini saptamakla yetkili oldukları gibi bu husustaki kararların yargısal nitelikleri de yoktur. Uğranılan zararın yükümlünün genel mal varlığının üçte birini geçip geçmediğini, terkin istenilen vergi ve ceza borçlarının zarar gören gelir kaynağı ile ilgili olup olmadığını saptamak, buna göre vergi ve ceza borçlarının terkin edilip edilemeyeceğine karar vermek Maliye Bakanlığı'nın görev ve yetki alanı içindedir. (Dn. İçtihadı Birleştirme Kurulu kararı 28.6.1979 tarih ve 1979/10 sayılı)

- Yanan malların emsal bedellerinin belirlenmesinde toptan satılan malların satış bedeli içinde %5, perakende satılan malların satış bedeli içinde %10 kar miktarının dahil olduğu kabul edilerek hesaplamanın bu oranlar dikkate alınarak yapılması gerekir. (Dn. 3. Daire 10.10.1990 tarih ve 1990/2823sayılı karar)

- Yanan emtianın maliyet bedelinin bilinmesi halinde emsal bedelinin esas alınmasına gerek yoktur. (Dn. 4. Daire 21.2.1985 tarih ve 1985/513 sayılı karar)

- Yangın sonucu fabrikada meydana gelen zararın takdir komisyonunca saptanması gerekir. (Dn. 4. Daire 8.2.1978 tarih ve 1978/342 sayılı karar)

- Miladı dolmuş ve kullanılması mümkün olmayan bozuk ilaçlara ait değerlendirme işleminin eczacılar odasının tayin edeceği heyet tarafından yapılması olanaksızdır. (3.4.1974 tarihli ve 24413 –73-51 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası)

- Pamuk üretimi sonucunda ortaya çıkan küspe, kabuk, linter ve sopstok gibi maddeler ürün ya da ürün değil, üretim artığı olduklarından, değerlemelerinin V.U.K.'nun 275'inci maddeye göre değil, 278'inci maddeye göre yapılması gerekir. (Dn. 3. Daire 26.12.1990 tarih ve 1990/3596 sayılı karar)

- Kıymetten düşen mal emsal bedelle değ erlenir. (Dn. 3. Daire 18.12.1991 tarih ve 1991/3158 sayılı karar)

- Hasara uğrayan emtianın hasar derece ve miktarının tespit ve tevsikinde muhtardan alınan belge geçerli belge olarak kullanılmayacak olup, soyut şahit ifadesine göre tarhiyat yapılamaz. (Dn. 4. Daire 7.6.1991 tarih ve 1991/2161 sayılı karar)

- Yangında zarar gören emtianın yetkili mahkemece bilirkişi marifetiyle değ erlendirilmesi sonucunda tespit edilen tutarı, zarar yazılabilir. (Dn. 3. Daire 22.10.1990 tarih ve 1990/2899 sayılı karar)

- Bozulması nedeniyle noter huzurunda imha edilen ve bu nedenle ekonomik değ erini tümü ile yitiren peynirin Takdir Komisyonunca takdiri gereken emsal bedeli bulunmamaktadır.

- Yangın veya sair şekilde iktisadi işletmeye dahil emtiaların değ erlerinde önemli bir miktarda azalış meydana gelmesi halinde, mükellefler bu eksilmenin tespiti için Takdir Komisyonlarına başvurabilirler. (Dn. 4. Daire 30.3.1989 tarih ve 1989/1561 sayılı karar)

- İşyerinde meydana gelen yangın nedeniyle zararın, Takdir Komisyonunca takdir edilmesi gerekir. Ancak itfaiye, savcılık ve hukuk mahkemesi kanalıyla uğranılan zarar tespit edilmişse, hiç zarar olmamış gibi vergi salınamaz. (Dn. 4. Daire 5.11.1987 tarih ve 1987/2673 sayılı karar)

- İ yerini sel basması sonucu meydana gelen emtia kaybına ilişkin zararın kabul edilebilmesi, ya takdir komisyonunca bu konuda bir takdir yapılmış olması ya da kaza mercilerince bu konuda re'sen biçilmiş bir değ erin bulunması gerekir. (13.12.1985 tarih ve 1-2126-4-1128 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası)

- Teneke kutu imali sırasında levha tenekelerden arta kalan kırıntılar emsal bedeliyle değ erlenir. (Dn. 4. Daire 9.6.1977 tarih ve 1977/1509 sayılı karar)

- Kaybolduğu güvenlik kuvvetlerince yapılan araştırmalar-la belirlenen mal bedeli için karşılık ayrılması yerindedir. (Dn. 4. Daire 27.10.1988 tarih ve 1988/3647 sayılı karar)

- Tümüyle yanarak zayı olan malların alışlarında ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün değildir. (Dn. 7. Daire 2.4.1991 tarih ve 1991/1334 sayılı karar)

Fire ve Zayıat Nispetlerinin İncelemede Kullanılması ve Hangi Oranların Esasa Alınacağı

Bölümün başında fire ve zayıtlar ile ilgili olan yargı kararları alınmıştır. Bu kararların ortaya çıkardığı sonuçlardan biri, yapılan vergi incelemelerinde (Kaydi envanter ve Randıman incelemeleri) hammadde, yarı mamul ve mamulün; üretim, depolama, nakliye vb. aşamalarda fiziki olarak değer kaybına uğrayabileceği kabul edilmiş olup bu hususun incelemelerde mutlaka dikkate alınması gerektiğidir.

İncelemelerde fire ve zayıat nispetlerinin dikkate alınacağı kesinleştikten sonra, bu sefer hangi kurum tarafından belirlenen oranların alınacağı hususudur. Bu çalışmanın önceki bölümlerinde fire ve zayıat nispetlerini belirleyen kurum, kuruluş ve kanunlar açıklanmıştır. Doğaldır ki farklı kurumların tespit edeceği nispetler birbirinden farklılıklar gösterecektir. Danıştayın bu konu ile ilgili olarak almış olduğu bir kararında; Üniversiteden alınan nispetler ile mahallin Ticaret Odasından alınan nispetler karşılaştırıldığın da, Ticaret Odasınca belirlenmiş nispetlerin ekonomik hayat ve yöresel şartları daha iyi analiz edebileceği kabul edilerek, Ticaret Odasınca belirlenen nispetlere itibar edilmesi gerektiği şeklinde karar vermiştir.

Danıştay 3. ve 4. Daireleri aşağıda tarih ve sayıları verilen kararlarında Tarım Orman ve Köy işleri Bakanlığı, Gıda İşleri

Genel Müdürlüğü, Gıda Kontrol ve Araştırma Enstitüsü Müdürlüğü, Belediye İktisat Müdürlüğü, Toprak Ofisi Ajans Müdürlüğüne belirlenen fire ve zayıat oranlarına itibar etmiştir.

- (Dn. 4. Daire 17.4.1978 tarih E:77/3192)
- (Dn. 4. Daire 13.5.1983 tarih E:82/2165)
- (Dn. 3. Daire 29.3.1988 tarih E:87/540)
- (Dn. 3. Daire 9.11.1988 tarih E:88/2)

Yukarıda anılan kararlar yanında, Danıştay daireleri bir çok kararında da Ticaret ve Sanayi Odasının fire ve zayıat nispetlerine itibar etmiştir.

Sonuç itibarıyla, vergi incelemelerinde, inceleme elemanlarınca daha çok araştırma yapmak sureti ile gerçeğe mümkün olduğu kadar yaklaşmayı sağlamalıdır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Reşat Karcıoğlu, Sanayi İşletmelerinde Üretim Kayıpları (Fire, artık, Bozuk mamul)-Verimliliğe ve Maliyetlere Etkisi Doktora Tezi Atatürk Üniversitesi

Necmettin Erdoğan , Maliyet Muhasebesi 1999

Bülent Kobu , Üretim Yönetimi 1979 İSTANBUL

Ayhan Öney , İktisadi ve Ticari deyimler sözlüğü

M. Celalettin Atamanalp , Yönetim açısından maliyet Muhasebesi Atatürk Üniversitesi yayını 1985 I.cilt

M. Celalettin Atamanalp , Yönetim açısından maliyet Muhasebesi Atatürk Üniversitesi yayını 1984 II.cilt

Alparslan Peker , Modern Yönetim Muhasebesi İstanbul Filiz Kitapevi 1983

Nurettin Toköz , Sanayi Muhasebesi ve Sanayide ve Tarımda Maliyet ilkeleri Ankara Güven Kitapevi 1972

Rıfat Üstün , Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulamalar)Anadolu Üniversitesi Yayını 1984

Selçuk Uslu Maliyet Muhasebesi Ankara 2. Baskı Ankara 1985

Selçuk Uslu , ve Diğerleri Maliyet Muhasebesi Ankara AÖF yayını 1985

Cudi Tuncer Gürsoy , Yönetim ve maliyet muh.

Kamil Büyükmirza Maliyet ve yönetim muhasebesi

Osman Altuğ Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulamalar) İstanbul İ.İ.T.İ.A. 1982

Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulamalar) İstanbul 1987

Yılmaz Özbacı Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları

Kazım Yılmaz Değerleme 2000 Kasım baskısı

Ali Haydar Yıldırım Yeterlilik Etüt raporu Vergi İnceleme-
lerinde Fire ve Zayıtlar

TC. Maliye Bakanlığı Tebliğler Dergisi APK Kurul Baş-
kanlığı 1998 Ocak-şubat

Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2002 Hesap Uzmanla-
rı Derneği Yayını

MAKALELER

M. Ali Özyer Değerleme açısından fire ve zayı olma Vergi Dünyası Temmuz 1998

İsmail Hakkı Albayrak Bozuk ürün, Fire ve artıklarla ilgili maliyet ve kontrol sorunları İ.Ü. Muhasebe enstitüsü dergisi yıl8 sayı 30 Kasım 1982

Süleyman Yüksek Üretim işletmelerinde üretim kayıplarının Kontrolü Optimizasyonu Vergilendirilmesi Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. dergisi Cilt.2 Sayı 1

Rüstem Hacırüstemoğlu İşletmelerde kalite –kantite konularına maliyet ve Vergi yaklaşımı M.Ü. Muh. Araş. Ve Uyg. Merk. Muhasebe Dergisi 1986/06

M. Bellek Envanter Farkları Mükellefin dergisi 1998 Haziran sayı.66

V.A. Şimşek Çalınma kaybolma ve doğal afet durumlarında emsal bedeli uygulaması Vergi Dünyası Nisan 1986 sayı 56

Dr. Baki Meriç Ticari ve Mali Bilançolarda, İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde Değerleme **Hasan Yalçın** Değeri Düşen , Zayı Olan Ve Çalınan Mallar Yaklaşım Aralık 2001 Sayı 96 **Hasan Yalçın** Değeri Düşen, Zayı olan, çalınan mallar Yaklaşım Aralık 2000 sayı 96

Ömer Duman Kıymeti düşen mallarda değerlendirme Vergi Dünyası Sayı:168

Mehmet Maç Şenol Turut Kıymeti düşen stok emtianın değerlendirilmesi ve ticari fire Yaklaşım Sayı:66

İbrahim Cürebal Vergi Raporu sayı 59 Haziran-Temmuz 2002

Tacettin Usta Zayı Olan Mallarda KDV Maliye postası 15 Haziran 2000

Gürol Ürel-Kenan Şeker Zayı Olan iktisadi Kıymetler ile ilgili Değerleme sorunları –I Yaklaşım Aralık 2002 sayı 120

Fahri Arıkan Zayı Olan, Değeri Düşen, veya Hasara Uğrayan İktisadi Kıymetlere İlişkin KDV indirimi Vergi Dünyası Ekim 2002

Veysi Seviğ Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerin Zayı Olması halinde KDV www.turmob.org.tr/turmob/basin

FİRE ORANLARINA ULAŞILABİLECEK İNTERNET SİTELERİ

www.ebso.org.tr

www.ito.org.tr

www.izto.org.tr

www.ato.org.tr

www.mukellefim.com

www.firatymm.com

www.mukellefgazetesi.com

www.vdd.org.tr

www.vd03kolayweb.com.tr



VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ
GENEL MERKEZİ
1975

Cihan Sokak No: 13/7 Sıhhiye / ANKARA
Tel: (0.312) 231 80 19 (pbx) • Fax: (0.312) 231 80 65
www.vdd.org.tr • e-posta: bilgi@vdd.org.tr