

EMTİA DEĞERLEMESİ

• **Murat ÇAKMAK** •
Vergi Denetmeni

• **İsmail PAMUK** •
Vergi Denetmen Yrd.

1 -GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nda değerleme " vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti " olarak tanımlanmıştır. (VUK Mad. 258)

VUK yönünden yapılacak değerlemede madde lafzında yer alan tanımdan hareketle üç özellikten söz etmek mümkündür.

- Bunların ilki değerlemenin münhasıran iktisadi kıymetlerin değerinin takdir ve tespitine yönelik olması,

- İkincisi değerleme işleminin değerlendirme günü itibarıyla yapılacak olması,

- Üçüncüsü ise esas itibarıyla vergi matrahını etkileyebilecek iktisadi kıymetlerin değerlendirme konu olmasıdır.

Değerleme günü ise VUK 259'uncu maddesinde " vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlar " olarak tanımlanmıştır.

Dolayısıyla değerlemede amaç; iktisadi kıymetlerin kanunlarda gösterilen gün ve zamanlar itibarıyla haiz oldukları değerlerin işletmenin ilgili dönem defter kayıt ve vergi beyanları ile mali tablolarında yer alması başka bir ifadeyle mali tablolarda yer alan iktisadi kıymetlerin mali tablo tarihi itibarıyla haiz oldukları değerlerin kanuni ölçüler kullanılmak suretiyle tespiti ve mali tabloların tespit edilen değerler bakımından ifadesidir.

Değerleme günü itibarıyla değerlemeye tabi tutulması gereken iktisadi kıymetlerden genel olarak işletmenin esas faaliyetini ilgilendirmesi bakımından en önemlisi işletmede değerlendirme

günü itibarıyla mevcut olan, imal edilmek veya satın alınmak suretiyle iktisap edilen mamul, yarı mamul, hammadde ve imalat artığı veya hurda durumunda bulunan emtidir.

Değerlemeye tabi tutulacak emtia miktarı işletmenin dönem sonunda çıkarmış olduğu envantere göre belirlenen miktardır. Envanter çıkarmak ise VUK'nun 186'ncı maddesinde " bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek tartmak ve değerlemek suretiyle kesin ve müfredatlı olarak tespit etmek" olarak tanımlanmıştır.

Yazımızın bundan sonraki bölümlerinde VUK bakımından emtianın değerlemesine yönelik hükümleri ile emtia değerlendirme yöntemleri irdelenecek ve emtia değerlemesinin vergi matrahına etkileri değerlendirilecektir.

2- VUK BAKIMINDAN EMTİA DEĞERLEMESİ

Emtia bedeli tespit edilirken fiili maliyet yönteminin kullanılması gerekir. Ancak fiili maliyetin tespit edilemediği durumlarda, vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan fiili maliyete en yakın sonucu verecek yöntemin kullanılması gerekmektedir. VUK da bu yönde bir belirleme yapılmamış, imal edilen emtianın maliyet bedelinin tespitinde VUK 275'nci maddesi son fıkrası hükmü ile mezkur maddede sayılan unsurları ihtiva edecek şekilde mükelleflere diledikleri yöntemi kullanma serbestisi getirilmiştir. Bu yöntemler; ortalama (basit, ağırlıklı ve hareketli ağırlıklı ortalama) maliyet ve ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemleridir. 5024 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemi uygulamadan kaldırılmıştır.

Aşağıda sırayla satın alınan, ithal edilen ve imal edilen emtianın değerlemesi ile özellik arz eden hususlara değinilecektir.

2.1- Satın Alınan Emtianın Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 274'üncü maddesinde, emtianın; maliyet bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı fıkranın devamında ise, emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedellerinin % 10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde, maliyet bedeli yerine Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinin ikinci sıradaki usul (maliyet bedeli esası) hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünün tatbik edilebileceğinin ve bu hükmün imal edilen emtia için de uygulanabileceği belirtilmiş ancak bu hüküm bu zamana kadar uygulama imkanı bulamamıştır.

Emtia değerlemesine esas olan maliyet bedeli, VUK 262'nci maddesinde yer alan " iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder." hükmü ile tanımlanmıştır. Tanımdan hareketle satın alınan emtianın maliyet bedelinin unsurları;

- Satın alma bedeli,
- Malın işyerine getirilmesine kadar ödenen nakliye ve sigorta giderleri,
- Alış komisyonu ödenmesi durumunda bu komisyonlar ,
- Dövizle alınması durumunda emtianın stoklara girdiği tarihe kadar oluşan kur farkları.

Vergi Usul Kanunu 238 sıra numaralı Genel Tebliğinde ; emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesinin zorunlu olduğu, stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili bulundukları yıllarda gider yazılmasının veya maliyete intikal ettirilmesinin mümkün bulunduğu belirtilmiştir.

Yine aynı tebliğde ; işletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dö-

nem sonu stoklarına pay verilmesinin zorunlu olmadığı, dolayısıyla söz konusu ödemelerin doğrudan gider olarak kaydedilebileceği gibi stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmın maliyete dahil edilebileceği açıklanmıştır. Buna göre ;

- Emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Bu noktadan hareket edildiğinde ise , emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar lehe oluşan kur farklarının maliyetten düşülmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

- Emtianın işletme stoklarına girdiği tarihten sonra oluşan kur farkları stokta kalan emtianın maliyetine eklenebileceği gibi doğrudan gider olarak da dikkate alınabilmektedir.

- Vergi Usul Kanunu 238 sıra numaralı Genel Tebliğinde faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay verilmesinin zorunlu olmadığı belirtilmiş ancak emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan bu giderlerle ilgili ne şekilde işlem yapılacağı belirtilmemiştir.

- Esas itibarıyla bu konuda tebliğ bazında bir belirleme yapılmasına gerek de yoktur. Nitekim VUK 262'nci maddesinde tanımlanan maliyet bedelinden hareketle emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan faiz ve komisyon giderlerinin maliyet bedeline dahil edilmesinde tereddüt yoktur. Kanaatimizce bu giderlerin maliyet bedeli dışında bırakılması defter kayıtlarına ithal edilen maliyetin VUK 262'nci maddesinde belirlenen maliyet bedeli tanımından ve dolayısıyla gerçeği ifade etmekten uzaklaşması sonucunu doğuracaktır. Elbetteki malın işletme stoklarına dahil edilmesine kadar ödenen faiz giderlerinin maliyet bedeli belirlenen emtia bazında hesaplanabilir nitelikte olması uygulama bakımından zorunludur. Aksi durumda ödenen faizin giderleştirilmesinden başka çözüm söz konusu olmaz.

2.2-İthal Edilen Emtianın Değerlemesi

İthal edilen emtianın maliyet bedeline aşağıdaki unsurlar girmektedir.

- İthal edilen emtianın CIF bedeli,
- Gümrükte ödenen vergiler,

-İthalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar,

-İthal edilen emtianın gümrükten çekilip iş-yerine getirilmesine kadar ödenen nakliye ve sigorta giderleri,

- Emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farkları,

- Akreditif ödeme şekline göre yapılan ithalatta ödenen akreditif masrafları.

Emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar lehe oluşan kur farkları ile bu tarihten sonra oluşacak kur farkları hakkında da bir önceki bölümde belirtilen esaslar geçerlidir. İthal edilen emtianın CIF bedelinden kasıt mal bedeli ile alıcı tarafından ödenen navlun ve taşıma sigorta bedelini içeren ve gümrük giriş beyannamesinde yer alan bedeldir.

2.3-İmal Edilen Emtianın Değerlemesi

İmal edilen emtianın değerlemesi Vergi Usul Kanunu'nun 275'inci maddesinde düzenlenmiş olup madde metni aynen aşağıya alınmıştır.

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

1-Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli ;

2-Mamule isabet eden işçilik ;

3-Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse ;

4-Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.) ;

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

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

-İptidai ve Ham Maddelerin Bedeli

Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli, mamulün üretiminde imalat sürecine hammadde ve-

ya yarı mamul olarak katılan iptidai veya manipülasyona tabi tutulmuş madde bedelidir. Söz konusu maddelerin maliyet bedelleri üzerinden imal edilecek mamul veya mamullere pay verilecek olup, bunların maliyet bedelleri de iktisap şekline (dahilde satın alma, ithal veya imalat yoluyla edinme) göre tespit edilecektir. İmalat sürecinde imal edilen mamulün bünyesinde yer almamakla birlikte mamulün üretimi için sarf edilmesi zorunlu olan ve işletme malzemesi olarak da tanımlanan yardımcı malzeme bedelleri bu zümreye dahil değildir. İşletme malzemesi bedellerinin genel imal gideri olarak dikkate alınması gerekir.

- Mamule İsbet Eden İşçilik

Mamulün imalinde kullanılan ve mamulün maliyetine dahil edilecek işçilik, doğrudan ve dolaylı işçilik olarak ikiye ayrılmaktadır. Sadece mamulün imalinde kullanılan işçilik doğrudan işçiliği ifade etmekte olup buna ilişkin giderlerin tamamı imal edilen mamulün maliyetine eklenir. Birden fazla mamulün imaline ilişkin doğrudan işçilik bedelleri birim mamul başına hesaplanacak çalışma saatleri gibi kriterler kullanılarak her bir mamulün maliyetine eklenecek payları hesaplanır.

Dolaylı işçilik ise doğrudan mamulün imaline atfedilemeyen ancak imalata dolaylı katkı sağlayan işçiliği ifade etmektedir.

Mamul maliyetine ilave edilecek doğrudan ve dolaylı işçilik bedelleri personele ücret veya sair şekil ve suretlerle yapılan tüm ödemelerin gayri safi tutarlarını kapsayan bedeldir.

-Genel İmal Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

Genel imal giderleri imal edilen mamul veya mamullerle doğrudan ilişkilendirilebilen giderleri ifade etmekte olup bu giderler ilgili bulundukları mamul veya mamullerin maliyetine dahil edilmektedir.

İmalatta kullanılan yardımcı malzemeler, üretim bölümü bakım ve tamir giderleri, üretimde kullanılan iktisadi kıymetlerin amortismanları, işletme malzemesi bedelleri, aydınlatma, ısıtma

ve temizleme giderleri, iskarta ve normal fireler başlıca genel imal giderleridir.

Yılın belli bir döneminde hiç çalışmayan veya sezonluk çalışan üretim araçlarının, çalışılmayan günlere isabet eden amortisman veya leasing tutarlarını genel üretim gideri olarak değil genel yönetim gideri olarak değerlendirmek gerekir. Dolayısıyla arzu edildiği takdirde bu tutarların tamamı doğrudan gider yazılabilir. Benzer şekilde; yangın, deprem, su basması gibi afetler ve yeni teknolojik icatlar sebebiyle Vergi Usul Kanunu'nun 327 / 1-2 hükmü uyarınca fevkalade amortisman ayrılması durumunda, normalde ayrılacak tutarın üstündeki ilave tutarın üretimle bir alakası bulunmadığından genel yönetim gideri olarak değerlendirilebilir. Vergi Usul Kanunu'nun 327 / 3 hükmü uyarınca aşırı çalışmaya maruz tutulmadan dolayı fevkalade amortisman uygulanmışsa da bu tutarın tamamı üretimle ilgili olduğu için genel üretim giderlerinde yer almalıdır.

İşletmede uygulanmakta olan amortisman yöntemi ortaya bazı sorunlar çıkarabilecektir. Azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrılan durumlarda, normal amortismanla tekabül edenin dışındaki kısım genel imal veya idare gideri olarak imalatla ilgilendirilmeyip doğrudan gider yazılmalıdır. Çünkü ayrılan amortismanın, normal amortismanla tekabül eden tutar dışındaki kısmı gerçek bir yıpranma ile ilgili değildir. İmalat için yapılması zorunlu gider niteliği taşımaz.

- Genel İdare Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

Genel idare giderleri işletmeleri üretim birimleri ile ilişkisi bulunmayan, işletme faaliyetlerin devam edebilmesi için yapılan giderlerden oluşmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 274'üncü maddesi uyarınca genel idare giderlerinden mamule düşen hissinin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir. Dolayısıyla bu hisse istendiği takdirde mamulün maliyetine eklenmek yerine doğrudan gider yazılabilecektir. Ancak bu seçimlik hak hesap dönemi boyunca genel idare giderlerinin tümü için kullanılmalıdır.

Vergi Usul Kanunu uygulamasında genel idare giderlerinden mamule düşen hissinin mamulün maliyetine eklenmesi yada doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflere tanınan seçimlik hak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun emsal bedeli ve emsal ücretini düzenleyen 27'inci maddesi uyarınca emsal bedelin tespitiinde geçerli değildir.

Mezkur maddenin dördüncü bendinde Katma Değer Vergisi uygulaması bakımından genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissinin bedele katılmasının mecburi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle genel imal giderleri konusunda Vergi Usul Kanununda mükelleflere tanınan hak, Katma Değer Vergisi uygulamasında emsal bedelin tespitinde geçerli olmadığından yapılacak emsal bedel tespitlerinde bu husus dikkate alınmalıdır.

İdari birimlere ilişkin kıymetler ile üretim ve üretim birimleri ile ilgili bulunmayan kıymetlerin amortismanları, üretim birimleri dışında kalan birimlerin kira, bakım, temizlik, ısıtma gibi giderleri, reklam, sigorta, kırtasiye giderleri ve benzeri giderler genel idare giderleri arasında yer almaktadır.

-Ambalaj Malzemesinin Bedeli

Ambalajlı olarak piyasa sunulması gereken mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli mamulün maliyetine ilave edilir. Ancak depozito karşılığı verilen ve satış sonrasında geri alınan ambalaj malzemesi bedelleri mamulün maliyetine ilave edilmemekte, bu kıymetler ayrı bir hesapta izlenerek dönem sonunda değerlemeleri ayrıca yapılmaktadır.

2.4-Vade Farklarının Durumu

Vade farkları; mal alımında peşin ödeme yapılmaması nedeniyle peşin bedele yapılacak ek ödeme veya bedelin geç ödenmesi nedeniyle dolayısıyla yapılacak ödeme olarak iki farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Vade farkları her iki durumda da mal alımına ilişkin oldukları için maliyete eklenmeleri gerekmektedir.

Malın fatura bedeline dahil olmayan ve sonradan ayrıca fatura edilen vade farklarının

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

tutarı, mal alımı sırasında belli olabileceği gibi, hiç öngörülmemiş ve alıcının ödemede temerrüde düşmesi sonucu da doğmuş olabilmektedir.

Vade farklarının fatura bedeline dahil olduğu veya dahil olmasa bile mal alımı sırasında belli olduğu (yani öngörüldüğünde) durumlarda, vade farkları malın maliyetine eklenmelidir. Diğer taraftan, mal alımı sırasında öngörülmemiş olan ve alıcının ödemede temerrüde düşmesi sonucu satıcı tarafından mal satışından sonra ayrıca fatura edilen vade farkları, malın maliyeti ile ilişkilendirilmeden doğrudan gider yazılabilir.

Ayrıca satın alınan malın satılmasından sonra ortaya çıkan vade farkları maliyetle ilişkilendirilemeyeceğinden doğrudan gider yazılacaktır.

2.5-Alış İskontoları ile Alınan Primlerin Durumu

Mal alımı sırasında yapılan ve fatura veya benzeri nitelikteki belgelerde gösterilen alış iskontolarının satın alınan malların maliyetini azaltacağı tabidir.

26 sıra nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin L/2 bölümünde,fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda yada belli bir ciro aşıldığında ödenen iskontoların durumu hakkında aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

"Fatura ve benzeri belgelerde gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda yada belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemeler katma değer vergisine tabi olacaktır. Zira bu tür bir iskonto doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın yada çabasının sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla yapılan iş, ana firmaya karşı verilen bir hizmettir. Çünkü, ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firma sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir ki (belli bir hizmet vermiştir ki) ek ödemeye (iskontoya) hak kazanmıştır."

Bu durumda, yukarıda yapılan açıklamadan hareketle; fatura ve benzeri belgelerde gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda yada belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar (veya ödemeler) doğrudan satılan malla ilgili bulunmayıp, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın yada çabasının sonucu olarak olduğundan, bu iskontolar (veya ödemeler) emtianın maliyeti ile ilişkilendirilmeyecek ve elde edildikleri dönemde doğrudan gelir yazılacaktır.

2.6-Stok Değerleme Yöntemleri

2.6.1-Fiili Maliyet Yöntemi

Fiili (has, gerçek, spesifik) maliyet yönteminde değerlendirme gününde işletme stoklarında bulunan hangi bedel üzerinden satın alındığı tespit edilir ve değerlendirme bu bedelle yapılır. Gerçek maliyeti tespit eden bu yöntemin uygulanması ürün yelpazesi geniş olan işletmeler açısından neredeyse mümkün değildir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için ürün çeşidinin sınırlı olması, ürün bedellerinin yüksek olması gibi hususlar yanında alınan her bir malın maliyet bedelinin ve satışların hangi alımlardan yapıldığının bilinmesi gerekmektedir.

Örnek : X A.Ş.nin yıl içinde yaptığı emtia alım ve satımları ile dönem başı ve dönem stok bilgileri aşağıdaki gibidir.

	Alışlar	Birim Maliyet	Satışlar	Dönem Sonu Stok
A Malı	1.000 ad.	1.000-TL	500 ad.	500 ad.
A Malı	2.000 ad.	1.500-TL	-	2.000 ad.
B Malı	1.250 ad.	1.250-TL	1.150 ad.	100 ad.

Bu durumda değerlendirme aşağıda gösterildiği şekilde yapılacaktır.

	D.S.S. Miktar	Birim Maliyet	D.S.S. Değer
A Malı	500 ad.	1.000-TL	500.000-TL
A Malı	2.000 ad.	1.500-TL	3.000.000-TL
B Malı	100 ad.	1.250-TL	125.000-TL

2.6.2-Ortalama Maliyet Yöntemi

Ortalama maliyet yöntemi; basit ortalama, ağırlıklı ortalama ve hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi olmak üzere üç farklı şekilde uygulanmaktadır. Emtia değerlemesinde esas olarak fiili maliyet yönteminin kullanılması gerekmekte

olup, bu yöntemin kullanılmasının mümkün olmadığı durumlarda fiili maliyete en yakın sonucu verecek yöntem kullanılmalıdır.

2.6.2.1-Basit Ortalama Maliyet Yöntemi

Basit ortalama yönteminde yapılan her alım alt birim maliyetler toplamı alım sayısına bölünmek suretiyle birim maliyet hesaplanır ve bu tutar dönem sonu stok miktarı ile çarpılarak stok değeri bulunur. Fiyat değişikliklerinin büyük olduğu hallerde bu yöntemin vereceği sonuç gerçek durumdan uzak olacaktır.

2.6.2.2-Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde emtia alım tutarları toplamı alınan emtia miktarı toplamına bölünmek suretiyle birim maliyet hesaplanır ve bu tutar dönem sonu stok miktarı ile çarpılarak stok değeri bulunur. Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi fiyat değişimleri karşısında basit ortalama yöntemine oranla gerçek maliyete daha yakın sonuç verir.

Örnek : X A.Ş.'nin alım satımında bulunduğu A malına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Alışlar	Alış Miktarı	Birim Fiyat	Toplam Tutar
1-Dönem Başı Stok	1.000 ad.	2.000-TL	2.000.000-TL
2-I. Parti	5.000 ad.	3.000-TL	15.000.000-TL
3-II. Parti	4.000 ad.	4.000-TL	16.000.000-TL

Dönem içinde 5.000 adet mal satılmıştır.

a)Basit Ortalama Maliyet Yöntemine Göre Dönem Sonu Stok Değeri

Birim Maliyet = $(2.000 + 3.000 + 4.000) / 3 = 3.000\text{-TL}$

DSS Değeri = $3.000 * 5.000 = 15.000.000\text{-TL}$

b)Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemine Göre Dönem Sonu Stok Değeri

Birim Maliyet = $(2.000.000 + 15.000.000 + 16.000.000) / (1.000+5.000+4.000)=3.300\text{-TL}$

DSS Değeri = $3.300 * 5.000 =16.500.000\text{-TL}$

2.6.2.3- Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Sürekli envanter tutulmasını gerektiren bu yöntemde, her emtia girişi ve çıkışı sonucunda stokta kalan emtianın ortalama maliyetleri hesaplanarak değerlendirme bu suretle yapılmaktadır.

Örnek : X A.Ş.'nin A malına ilişkin alım, satım ve stok bilgileri aşağıdaki tabloda yer almıştır.

Açıklama	Alışlar			Satışlar			Stok Durumu		
	Fiyat (Maliyet)	Miktar	Tutar	Fiyat	Miktar	Tutar	Maliyet	Miktar	Stok Durumu
D.B.S	1.500	100	150.000	-	-	-	1.500	100	150.000
Satış	-	-	-	2.000	50	100.000	1.500	50	75.000
Alış	2.000	150	300.000	-	-	-	1.875 (a)	200	375.000
Alış	2.250	100	225.000	-	-	-	2.000 (b)	300	600.000
Satış	-	-	-	3.000	100	300.000	2.000	200	400.000

(a)= $(75.000 + 300.000) / (50 + 150) = 1.875$

(b)= $(375.000 + 225.000) / (200+100) = 2.000$

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü üzere, her emtia alımında stokta bulunan emtianın ortalama ağırlıklı maliyeti tespit edilmektedir ve birim maliyet buna göre hesaplanmaktadır. Dolayısıyla dönem sonu emtia stoku; en son yapılan emtia alımı sonucu hesaplanacak ortalama ağırlıklı maliyetle değerlendirilir.

2.6.3-İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi

Bu yöntem satılan veya üretime sevk edilen malların işletme stoklarına ilk giren mallar olduğu esasına dayanır. Dolayısıyla dönem sonu stokunda bulunan mallar işletme stoklarına son giren son giren malların maliyet bedeli ile değerlendirilir. Çabuk bozulabilen malların alım satımını yapan işletmelerin genel olarak kullandığı bu yöntem stokların sürekli takibini gerektirir.

Bu yöntemin mükellefler açısından taşıdığı en önemli sakıncası, yüksek enflasyon dönemlerinde ortaya çıkar. Yüksek enflasyon dönemlerinde mal fiyatları sürekli yükseldiği için dönem sonu stokları olması gerekenden yüksek bedelle değerlendirilecektir. Bu durum ise daha fazla vergi ödenmesi anlamına gelmektedir.

2.6.3-Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi

Bu yöntem satılan veya üretime sevk edilen malların işletme stoklarına son giren mallar olduğu esasına dayanır, diğer bir ifadeyle FIFO yönteminin tam tersi mantıkla işler. Daha önce de belirtildiği üzere, 5024 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemi uygulamadan kaldırılmıştır.

2.7-Manipülasyona Tabi Emtiada Değerleme

Satın alınan bazı malların satışa sunulmadan önce kalite ayırımına tabi tutulması işlemi

manipülasyon olarak ifade edilir. Manipülasyona tabi emtianın değerlemesinde; emtianın maliyet bedeli, manipülasyon işçiliği ile kullanılan makinelerin amortismanları toplam maliyeti oluşturur. Toplam maliyet ise kaliteler itibarıyla piyasa fiyatları esas alınarak hesaplanacak hasılat tutarlarına oranlanarak dağıtılır.

Örnek : 850.000.000-TL bedel karşılığı 10.000 kg. pamuk alınmıştır. Manipülasyon işlemi için ise aşağıdaki giderler yapılmıştır.

İşçilik Giderleri : 100.000.000-TL

Amortisman Giderleri : 50.000.000-TL

Manipülasyon işlemi sonucu 6.000 kg. birinci kalite, 3.500 kg. ikinci kalite pamuk elde edilmiş, ayrıca 500 kg. fire oluşmuştur.

Piyasa fiyatı birinci kalite pamuk için 200.000-TL, ikinci kalite pamuk için 140.000-TL'dir.

Bu verilere göre ;

a) Toplam Maliyet

-Pamuk Alım Bedeli : 850.000.000-

-İşçilik Giderleri : 100.000.000-

-Amortisman Giderleri : 50.000.000-

Toplam Maliyet : 1.000.000.000-TL

b) Hasılat ve Manipülasyona Tabi Tutulan Emtianın Hasılat İçindeki Payı

Emtia Nevi	Miktar	Piyasa Fiyatı	Hasılat	Hasılat Payı
1. Kalite Pamuk	6.000 kg.	200.000-	1.200.000.000-	% 68
2. Kalite Pamuk	3.500 kg.	160.000-	560.000.000-	%32
Fire	500 kg.	-	-	-
Toplam	10.000kg		1.760.000.000-	% 100

Bu durumda ;

-Birinci kalite pamuğun hasılat içindeki payı % 68 olduğuna göre, toplam maliyet içindeki payı $(1.000.000.000 * \% 68 =) 680.000.000$ -TL, birim maliyet ise $(680.000.000 / 6.000 =) 113.334$ -TL olarak hesaplanacaktır.

-İkinci kalite pamuğun hasılat içindeki payı % 32 olduğuna göre, toplam maliyet içindeki payı $(1.000.000.000 * \% 32 =) 320.000.000$ -TL, birim maliyet ise $(320.000.000 / 3.500 =) 91.426$ -TL olarak hesaplanacaktır.

Yukarıda yapılan işlemlerden de anlaşıla-

cağı üzere, manipülasyon nedeniyle oluşan firenin maliyeti birinci ve ikinci kalite pamuk maliyetine hasılat payları esas alınmak suretiyle yüklenmiştir.

2.8-Emtlada Düşük Bedelle Değerleme

Vergi Usul Kanunu'nun 274'üncü maddesine göre, emtianın maliyet bedeline nazaran, değerlendirme günündeki satış bedelleri yüzde on ve daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde maliyet bedeli yerine, 267'nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedeli değerlendirme yapılabilir. Uygulaması bugün hemen hiç söz konusu olmadığından bazı yönleri ile özellik arz eden düşük bedelle değerlemenin ayırntısına girme gereği yoktur. Sadece şu husus belirtilebilir. İlgili hükümde kastedilen mükellefin satış bedeli değil, fakat piyasadaki genel satış fiyatlarıdır. Zira mükellefin kendisine ait satış bedellerinin esas alınmasının öngörülmesi halinde, düşük bedelle değerlendirme için maliyetin altında yaptığı satışların belli bir oran ve miktarı geçmesi şartı aranmak durumundadır. Böyle bir şart öngörülmemiş olduğuna göre, mükellefin kendi satışlarına itibar etmek, değerlendirme günündeki bir tek satışın maliyetin yüzde onundan daha düşük bedelle yapılması halinde dahi, düşük bedelle değerlemeyi kabule kadar gidebilir. Madde hükmü ile öngörülen hususun bu olmadığı açıktır.

Elbetteki yukarıda yapılan açıklamalar yüksek enflasyon dönemleri için söz konusu olup enflasyonun düşük seyrettiği dönemlerde madenin uygulanma imkanı bulabileceği tabiidir.

2.9-Dönem Sonu Stok Değerlemesinin Vergi Matrahına Etkisine İlişkin Bir Örnek

Soru : X A.Ş.'nin faaliyet konusu akaryakıt istasyonu işletmeciliğidir. Kurumun 2004 hesap döneminde yaptığı normal benzin alımlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Alış Tarihi	Miktar	Birim Fiyat
03.03.2004	25.000-Lt.	1.500.000-TL
07.05.2004	40.000-Lt.	1.600.000-TL
30.09.2004	30.000-Lt.	1.750.000-TL
22.11.2004	20.000-Lt.	1.800.000-TL
25.12.2004	25.000-Lt.	2.000.000-TL

Dönem sonunda normal benzin tanklarında 22.000-Lt. Normal benzin bulunduğu tespit edilmiştir. Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullanan kurum tarafından dönem sonu stoklarının değerinin a) 33.000.000.000-TL, b) 40.000.000.000-TL olduğu beyan edilmiştir.

Cevap: Dönem sonu stok değeri işletmenin emtia satış karını ve vergi matrahını doğrudan ilgilendirir. Nitekim dönem sonu stok değerinin olması gerekenden daha yüksek belirlenmesi durumunda satılan malın maliyetine yüklenemeyen emtia maliyetinin dönem sonu stokuna yüklenmiş olması söz konusu olur ki bu durumda satılan malın maliyetinin olması gerekenden daha düşük bir bedelle değerlendirilmesi nedeniyle mal satış karı yükselir. İşletme stok değerlemesinde yaptığı hatanın bedelini daha yüksek tutarda vergiye muhatap olmak suretiyle öder. Ters durumda, yani dönem sonu stok değeri olması gerekenden daha düşük değerlendirilmişse, dönem sonu stokuna yüklenemeyen tutarın satılan malın maliyetini artırması ve dolayısıyla da mal satış karı ve vergi matrahının küçülmesi sonucu söz konusu olacaktır. Dönem sonu stoklarının düşük bedelle değerlendirilmesi vergi kaçırma kastıyla hareket eden işletmeler tarafından sıklıkla kullanılan bir yöntemdir.

Bu açıklamalardan sonra çözüme dönecek olursak; soruda yer alan verilere göre dönem sonu stok değerinin aşağıdaki gibi hesaplanması gerekmektedir.

Alış Tarihi	Miktar	Birim Fiyat	Tutar
03.03.2004	25.000-Lt.	1.500.000-TL	37.500.000.000-TL
07.05.2004	40.000-Lt.	1.600.000-TL	64.000.000.000-TL
30.09.2004	30.000-Lt.	1.750.000-TL	52.500.000.000-TL
22.11.2004	20.000-Lt.	1.800.000-TL	36.000.000.000-TL
25.12.2004	25.000-Lt.	2.000.000-TL	50.000.000.000-TL
TOPLAM	140.000-Lt.		240.000.000.000-TL

Birim Maliyet = $240.000.000.000 / 140.000.000 = 1.714.285\text{-TL}$

Dönem Sonu Stok Değeri = $22.000 * 1.714.285 = 37.714.270.000\text{-TL}$

Bu durumda ;

-a şıkkında dönem sonu stoku olması gerekenden $(37.714.270.000 - 33.000.000.000 =) 4.714.270.000\text{-TL}$ düşük bedelle değerlendirilmiş, dolayısıyla satılan malın maliyetine bu tutar kadar fazladan pay verilerek bu tutara ilişkin vergi ödenmemiştir.

-b şıkkında ise dönem sonu stoku olması gerekenden $(40.000.000.000 - 37.714.270.000 =) 2.285.730.000\text{-TL}$ fazla bedelle değerlendirilmiş, dolayısıyla satılan malın maliyetine bu tutar kadar eksik pay verilerek bu tutara ilişkin vergi fazladan ödenmiştir.

2.10-Çalınan ve Kaybolan Malların Durumu

İşletmeye dahil malların çalınması veya kaybolması durumunda ortaya çıkacak envanter noksanları zarar olarak kabul edilmez. Nitekim, bu noksanlar vergiye tabi faaliyetin normal icaplarına göre meydana gelmemiştir ve zarar yazılabileceklerine dair vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu kayıplar, sermayede vuku bulan azalma olarak değerlendirilir. Sermayede vuku bulan azalmalar GVK 88'inci maddesi üçüncü fıkrası uyarınca zarar olarak addolunmaz.

Hırsızlık olayının ispatlanması durumunda çalınan ticari malların maliyet bedelleri ile kayıtlardan çıkarılarak kanunen kabul edilmeyen giderler hesabına aktarılır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin c bendi uyarınca; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılması söz konusu değildir. Dolayısıyla çalınan malların alışında yüklenilen ve indirim konusu yapılan katma değer vergisinin düzeltilmesi gerekmektedir.

Örnek : İşletmede meydana gelen ve polis tutanağı ile belirlenen hırsızlık sonucu maliyet bedeli 1.000-YTL, yüklenilen ve satın alındığı dönemde indirim konusu yapılan katma değer vergisi 180-YTL olan mal çalınmıştır. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	1.180-	
-Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		
153-Ticari Mallar	1.000-	
391-Hesaplanan KDV (*)		180-
-İlave Edilecek KDV		

(*) Hırsızlık, malın alımında yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapıldığı vergilendirme döneminde gerçekleşirse "391-Hesaplanan KDV" hesabı yerine "191-İndirilecek KDV" hesabı kullanılacaktır. Yukarıda yapılan kayıta hırsızlığın, malın alımında yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapıldığı vergilendirme döneminden sonraki dönemlerde gerçekleştiği kabul edilmiştir.

Hırsızlık olayının ispatlanamaması halinde ise, çalınan malların emsal bedelleriyle ortaklar tarafından işletmeden çekildiği kabul edilecektir. Bu kabul Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin birinci bendinin parantez içi hükmü ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'inci maddesine dayanmaktadır.

Örnek : Hırsızlık sonucu emsal bedeli 2.000-YTL olan mal çalınmıştır. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

131-Ortaklardan Alacaklar	2.360-	
153-Ticari Mallar	2.000-	
391-Hesaplanan KDV 360-		

2.11-Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme

Vergi Usul Kanunu'nun kıymeti düşen malların değerlemesini düzenleyen 278'inci madde-i hükmü uyarınca; yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.

Yukarıdaki madde metnine göre, kıymeti

düşen mallar emsal bedel ile değerlendirilecektir. Emsal bedeli Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinde, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmış ve sıra ile ortalama fiyat esas, maliyet bedeli esas ve takdir komisyonunca tayin edileceği belirtilmiştir.

Emsal bedel takdiri için takdir komisyonuna başvuran mükellefin; değer düşüklüğüne yol açan olayı, stokunda iddia ettiği ölçüde mal bulunduğunu ve değer düşüklüğünün VUK 278'inci maddesinde belirtilen olaylardan kaynaklandığını ispatlaması zorunludur.

Emsal bedeli, birinci sırada yer alan ortalama fiyat esasına göre tayin olunmasında, aynı cins ve nevideki malların sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satışı yapılmışsa, emsal bedel bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanacaktır. Ancak bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır. Vergi Usul Kanunu'nun 278'inci belirtilen ve emtiada değer kaybına yol açan olayların (özellikle de doğal afetler) mutad olduğu söylenemez, ayrıca emtiada meydana gelen zarar dereceleri genellikle farklı olacaktır. Bu hususlar ile % 25'lik satış oranı şartı birlikte değerlendirildiğinde kıymeti düşen malların değerlemesinde ortalama fiyat esasının kullanılması mümkün olmamaktadır. Ancak, maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar ortalama fiyat esasının şartlarını karşılayabilirler, nitekim işletmede devam eden imalat faaliyetinde ortaya çıkan ve ekonomik değer ifade eden imalat artıklarının satılması mümkündür. Dolayısıyla bu durumda emsal bedelleri ortalama fiyat esasına göre tayin edilecektir.

Emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Emtianın maliyet bedelinin VUK nun 278'inci maddesinde belirtilen sebeplerle düşmesi nedeniyle ya-

pılacak emsal tespitinde belirtilen nedenle VUK 267'nci maddesinde ikinci sırayı ifade eden maliyet bedeli esasının kullanılmasına imkan yoktur. Emsal bedel, tespiti mümkün olması durumunda ortalama satış fiyatı esası yoksa takdir esasına göre belirlenecektir. Zarar görmesi nedeniyle emsali belirlenecek malın değer tespitinde aynı neviden zarar görmemiş emtia satışlarının dikkate alınamayacağı tabiidir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, kıymeti düşen malların emsal bedelinin takdir esasına göre tayin edilmesi gerekmektedir. Bu esasta emsal bedeli ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Vergi Usul Kanunu'nun 278'inci maddesinde belirtilen haller nedeniyle değer düşüklüğüne maruz kalan emtianın gider kaydı için takdir komisyonu kararına ihtiyaç vardır. Polis veya itfaiye tutanaklarına istinaden değer düşüklüğü nedeniyle gider kaydı yapılamaz.

Emtianın tamamen değerini yitirmiş olması takdir komisyonuna başvurma zorunluluğunu ortadan kaldırmaz. Emtianın bir değeri yoksa takdir komisyonunun belirleyeceği bedel de sıfır olacaktır.

Değerlemenin hesap dönemi sonunda yapılması nedeniyle emsal bedelin tespiti için takdir komisyonuna dönem sonunda başvurulması gerekir. Ancak doğal afetler yüzünden zarara uğrayan malların emsal bedelinin tespiti için takdir komisyonuna başvurmada dönem sonu beklenmez, zira bu hallerde idarenin tespit yapma gereği bulunmaktadır.

Örnek : Sel nedeniyle X A.Ş.'nin deposunda bulunan 10.000-YTL bedelli mal zayı olmuştur. Takdir komisyonu malların değerinin bulunmadığını tespit etmiştir. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

157-Diğer Stoklar	10.000-	
153-Ticari Mallar		10.000-
654-Karşılık Giderleri	10.000-	
158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		10.000-
690-Dönem Kar veya Zararı	10.000-	
654-Karşılık Giderleri		10.000-

Mallar sel nedeniyle değer kaybına uğradığı için, bu malın alımında yüklenilen ve indirim konusu yapılmış olan katma değer vergisi açısından düzeltme işlemi yapılmayacaktır. (KDVK Madde 30/c)

Örnek : Depoda bulunan muslukların açık unutulması nedeniyle X A.Ş.'nin deposunda bulunan 10.000-YTL bedelli mal değer kaybına uğramıştır. Takdir komisyonu malların değerini 2.000-YTL olarak takdir etmiş, işletme değeri düşen malı izleyen hesap öneminde KDV hariç 5.000. YTL'ye satmış ve bedelini nakden tahsil etmiştir. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

1) 157-Diğer Stoklar	10.000-	
153-Ticari Mallar		10.000-
2) 654-Karşılık Giderleri	8.000-	
158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		8.000-
3) 100-Kasa	5.900-	
600-Yurt İçi Satışlar		5.000-
391-Hesaplanan KDV		900-
4) 623-Diğer Satışların Maliyeti (*)	10.000-	
157 Diğer Stoklar		10.000-
5) 158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		8.000-
671-Önceki Dönem Gelir ve Karları		8.000-

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Yevmiye maddelerinin açıklanması

1) Kıymeti düşen stokların ticari mal stokundan çıkarılarak diğer stoklara alınması,2) Emtianın değeri düşen kısmı için karşılık ayrılması,3) Kıymeti düşen emtianın satışı,4) Satılan diğer stok maliyetinin ilgili maliyet hesabına alınması,5) Önceki yıl gider yazılan karşılığın gelir hesaplarına dahil edilerek stok değer düşüklüğü hesabının kapatılması.

(*) Satılan mallar zarara uğradıkları dönemde ticari mallar hesabında çıkarılıp diğer stoklar hesabına aktarıldıkları için maliyetleri 623-Diğer Satışların Maliyeti hesabına kaydedilecektir.

2.12-Zayı Olan Mallara İlişkin Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin c bendi uyarınca; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacaktır. Bu nedenle, daha önce indirim konusu yapılan ancak daha sonra indirilemeyecek hale gelen katma değer vergisinin düzeltilmesi gerekmektedir.

Düzeltilmenin zayı olayının meydana geldiği vergilendirme döneminde yapılması esas olmakla birlikte takdir komisyonu kararının beklenmesi gerekir. Nitekim malın zayı olan bölümü konusunda kabul edilebilecek tek yasal ölçü takdir komisyonu kararıdır. Bu ölçü belirlenmeden de KDV indiriminin düzeltilecek bölümünün hesaplanma imkanı yoktur. Bu durumda, zayı olayının meydana geldiği dönem itibarıyla düzeltme yapılacak olmakla birlikte düzeltme için takdir komisyonu kararının mükellefe tebliğ edildiği ve mükellef tarafından dava konusu edilmediği dönemde zayı olayının meydana geldiği döneme düzeltme beyanı verilmek suretiyle yapılması gerekecektir.

Örnek : Maliyet bedeli 500-YTL, yüklenilen katma değer vergisi 90-YTL olan malın tamamen zayı olduğu tespit edilmiştir.

a) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olması :

153- Ticari Mallar	500-	
191-İndirilecek KDV	90-	
100-Kasa		590-
-Alış Kaydı		

157-Diğer Stoklar	500-	
153-Ticari Mallar		500-
654-Karşılık Giderleri	500-	
158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		500-

b) Yangın sonucu zayı olması (Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilmemiştir) :

153- Ticari Mallar	500-	
191-İndirilecek KDV	90-	
100-Kasa		590-
-Alış Kaydı		

157-Diğer Stoklar	500-	
770-Genel Yönetim Giderleri (*)	90-	
153-Ticari Mallar		500-
391-Hesaplanan KDV		90-
-ilave Edilecek KDV		

654-Karşılık Giderleri	500-	
158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		500-

(*) 1 sıra nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, indirilemeyen katma değer vergisinin gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı açıklanmıştır. Yukarıdaki örnekte indirilemeyen katma değer vergisinin gider unsuru olarak dikkate alınmıştır.

c)Çalınma halinde :

-----/-----	
153-Ticari Mallar	500-
191-İndirilecek KDV	90-
100-Kasa	590-
-Alış Kaydı	
-----/-----	
689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	590-
-Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
153-Ticari Mallar	500-
391-Hesaplanan KDV	90-
-İlave Edilecek KDV	
-Hırsızlık ispat edilirse	
-----/-----	
131-Ortaklardan Alacaklar	708-
153-Ticari Mallar (*)	600-
391-Hesaplanan KDV	108-
-Hırsızlık ispat edilemezse	
-----/-----	

(*) Emsal bedelin 600-YTL olduğu kabul edilmiştir.2.13-Firelerin Durumu

Emtianın yapısından kaynaklanan ve genellikle herhangi bir iktisadi kıymet taşımayan firelere doğal veya olağan fire denir. Bu fireler fiilen mevcut olamayacakları için değerlemeye tabi tutulamazlar, ilgili bulundukları malın maliyeti içinde mütalaa edilirler. Ancak iktisadi kıymet taşıyan ve fiziken mevcut olan fireler ayrıca değerlemeye tabi tutulur.

2.14-İşletmeden Çekilen Malların Değerlemesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesi ne göre; bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerler arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce; işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümleri uyulur.

Aynı Kanunun 41'inci maddesinin birinci bendi uyarınca, teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları değerlerin matrahtan gider olarak indirimi kabul edilmemiş, parantez içi hüküm ile aynen alınan değerlerin emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunacağı belirtilmiştir. Mezkur maddenin son fıkrasında ise kolektif şirket ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarının maddenin uygulamasında teşebbüs sahibi sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere işletmenin sahip veya ortakları tarafından işletmeden çekilen değerler VUK 267 nci maddesi uyarınca tespit edilecek emsal bedel ile değerlendirilerek hasılatla ilave edilecektir. İşletme sahip veya ortakları tarafından işletmeden çekilen değerler KDV ne tabidir.

2.16-Hizmet Erbabına Verilen Malların Değerlemesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63'üncü maddesinin son fıkrası uyarınca, hizmet erbabına verilen ayınlar verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre değerlendirilir.

Mezkur Kanunun 61'inci maddesinde tanımlanan ücret ve ücret sayılan ödemeler, katma değer vergisinin konusuna girmemekte, dolayısıyla bu vergiye tabi tutulmamaktadır. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi teslim sayılmıştır. Bu nedenle söz konusu bu mallar katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

Katma değer vergisi matrahı olarak ise ayının GVK 63 ncü maddesi son fıkrası uyarınca tespit edilen ortalama perakende satış fiyatının kabulü gerekir. KDVK 27 nci maddesinden hareketle ayının bedelinin bilinmemesi veya belli edilememesi gerekçesi ile KDV matrahının VUK uyarınca emsal bedelle belirlenmesi yoluna gidilemez. Nitekim bedeli bilinmediği veya belli edilemediği belirtilen ayının bedeli piyasada oluşan satış fiyatlarının ortalamasıdır, yani bedel bellidir,

başka bir ifade ile belli edilemez değildir. Özetlemek gerekirse, personele verilen aylarlarda KDV matrahını teşkil edecek bedel GVK 63 ncü maddesi son fıkrası hükmünden hareketle ortalama perakende satış fiyatı kabul edilmek gerekir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının birinci bendi uyarınca yapılacak tevkifatla, hizmet erbabına verilen ayların verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatı ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilen emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi toplamı net menfaat kabul edilerek, bu tutardan hareketle tevkifat matrahına ulaşılabacaktır.

Örnek : X A.Ş. beş çalışanına birer çift ayakkabı dağıtmıştır. Bir çift ayakkabının ortalama perakende fiyatı ve emsal bedeli 60.000.000-TL'dir.

Bu verilere göre yapılması gereken işlemler aşağıda gösterilmiştir.

A-Toplam Bedel : 60.000.000 * 5 = 300.000.000-TL

B-KDV : 300.000.000 * % 18 = 54.000.000-TL

C-Sağlanan Net Menfaat (A+B) : 354.000.000-TL

D-Tevkifat Matrahı : 354.000.000 / 0.85 = 416.470.588-TL

E-Tevkif Edilecek Tutar (D-E) : 62.470.588-TL

Kurum 416.470.588-TL ücret ödemesi yaptığı için bu tutarın tamamını gider yazacaktır. Ancak işletmelerin, hizmet erbabına sağladıkları ayların imalatını yapmaları durumunda gider yazılacak tutardan imalat sırasında maliyete verilen payın düşülmesi gerekir. Yukarıdaki örnekte X A.Ş.'nin ayakkabı imalatında bulunması ve dağıtılan ayakkabılar için 300.000.000-TL maliyet yazılması halinde, kurum tarafından çalışanlara dağıtılan beş çift ayakkabı nedeniyle gider yazılacak tutar (416.470.588 - 300.000.000) = 116.470.588-TL olacaktır.

Hizmet erbabına verilen aylarla ilgili olarak dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise verilen ayın bedelinin KDV 1 seri nolu Tebliğin II B/1 bölümünde yapılan açıklamalardan hareketle işletmeden çekiş olarak değerlendirilmek suretiyle hasılat yazılması gerektiğidir. Hasılat yazılacak tutar ise verilen ayların KDV hariç orta-

lama perakende satış bedelidir. (Yukarıdaki örnekte 300.000.000. TL)

2.15-Envanter Noksan ve Fazlalarının Durumu Vergi Usul Kanunu'nun 186'ncı maddesine göre envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların değerlemeleri tahminen tespit olunur. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.

Dönem sonunda yapılan envanter (fiili envanter) sonucu tespit edilen mal miktarı muhasebe kayıtları üzerinden (kaydi envanter) hesaplanan mal miktarından fazla ise envanter fazlası var demektir. Bu durumda ilk olarak muhasebe kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirilmeli, daha sonra bu fazlalığın nedeni araştırılmalıdır. Envanter fazlalığının nedeni tespit edilirse buna uygun kayıt yapılarak hesaplar düzeltilir. Fazlalığının nedeni bulunamazsa bu fazlalık dönem geliri olarak dikkate alınır.

Örnek : X A.Ş. ayakkabı alım satım faaliyeti ile uğraşmaktadır. Dönem sonunda yapılan fiili envanter sonucu maliyeti 30-YTL olan 100 çift ayakkabının fazla olduğu tespit edilmiştir. 80 çift ayakkabının 50-YTL+9-YTL KDV bedelle vadeli satıldığı ancak bu işlemin kayıtlara geçirilmediği anlaşılmıştır. 20 çift ayakkabıya ilişkin fazlalığının nedeni ile bulunamamıştır. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

153-Ticari Mallar	3.000-	
397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları		3.000-
397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları	2.400-	
153-Ticari Mallar		2.400-
120-Alıcılar	4.720-	
600-Yurt İçi Satışlar		4.000-
391-Hesaplanan KDV		720-
397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları	600-	
331-Ortaklara Borçlar		600-

Sayım ve tesellüm fazlalarının işletmenin ticari bilançosunda yer alması gerekir. Bu durumda ticari kardan mali kara geçiş aşamasında gelir veya kurumlar vergisi beyanına hasılat olarak eklenmesi gerekir.

Dönem sonunda envanter noksanı çıkması durumunda aynı şekilde muhasebe kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirilmeli, daha sonra bu eksikliğin nedeni araştırılmalıdır. Envanter eksikliğinin nedeni tespit edilirse buna uygun kayıt yapılarak hesaplar düzeltilir. Eksikliği nedeni bulunamazsa bunun ortaklar tarafından işletmeden çekildiği kabul edilir.

2.16-Emtiada Sigorta Tazminatlarının Durumu

Vergi Usul Kanunu'nun 330'uncu maddesine göre emtiada vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır. Dolayısıyla emtiada vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden az olduğu takdirde fark zarara alınamayacaktır.

Örnek : X A.Ş.'nin 1.000-YTL (KDV hariç) tutarındaki malı çalınmıştır. Sigorta şirketi a-900-YTL, b-1300-YTL tazminat ödemiştir.

a- -----/-----	
102-Bankalar	900-
689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	280-
-Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
153-Ticari Mallar	1.000-
391-Hesaplanan KDV	180-
-ilave Edilecek KDV	
b- -----/-----	
102-Bankalar	1.300-
153-Ticari Mallar	1.000-
391-Hesaplanan KDV	180-
-ilave Edilecek KDV	
679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	120-
-----/-----	

Kaynakça:

- 1- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2005, HUD Yayını
- 2- Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt, 3. Baskı, HUD Yayını
- 3- AY Hakan, Emtia değerlemesi, Vergi Dünyası, Aralık 2002
- 4- ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ağustos 2003
- 5- KAYA Recep, Emtia değerlemesi, Vergi Dünyası, Sayı 280
- 6- Gelir Vergisi Kanunu
- 7- Kurumlar Vergisi Kanunu
- 8- Vergi Usul Kanunu
- 9- Katma Değer Vergisi Kanunu