

STOKLARIN DEĞERLEMESİ VE BUNA İLİŞKİN YÖNTEMLER

Seher AYAN (ÇATAK) ^(*) - Seher Seda ERÜLKEN ^(*)

I - GİRİŞ

İktisadi işletme sürekliliği olan iktisadi bir unsurlar bütünüdür. İnsanoğlu genel olarak sahip olduğu malların o günkü değerinin ne olduğunu öğrenmek ister. Bunun için de değişik yöntemlerle değer saptaması yapar. Değerlemenin anlamı değerini saptama, belli etmedir. Verginin matrahının saptanması gereken tarihlerde vergi matrahına etkili unsurların değerlerinin saptanması da böyle bir işlemdir. Burada amaç vergi matrahının saptanması olmakla birlikte bir ihtiyarılık söz konusu değildir ve vergi hukukunun getirdiği zorunluluk vardır. Değerleme her verginin konusunu etkileyen iktisadi varlıklar için yapılır. Emlak vergisinde emlak vergi değerinin saptanması, veraset ve intikal vergisinde servet değerinin saptanması, gelir ve kurumlar vergisinde iktisadi işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin dönem sonundaki değerlerinin saptanması böyle bir işlemdir.

Vergi hukuku açısından değerlemenin tanımı, Vergi Usul Kanunu'nun 258 inci maddesinde yapılmıştır. Maddede yapılan tanıma göre değerlendirme, *"vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir."*

Yasada vergi matrahlarının tespitinde iktisadi kıymetlerle ilgili olarak bir açıklık bırakmamak amacıyla tanımlama oldukça geniş bir şekilde yapılmıştır. Yasadaki tanım değer yanısıra miktar tespitini

de içerir niteliktedir. Hüküm miktar üzerinden vergi alınması durumunu da kapsayacak ve değer saptaması yapılırken miktara ilişkin tartışmaları önleyecek şekilde yazılmıştır.

Değerleme esas olarak bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki değerinin tespit edilmesidir. Ancak, değer tespit edilememesi durumunda, vergi matrahının tespit edilebilmesi için, değer belirli verilere dayanılarak hesaplanmasını sağlamak amacıyla takdir esası da değerlemenin tanımına alınmıştır.

Vergi matrahının tespitinde kullanılmak üzere yapılan değerlendirme bu amaca yönelik olarak, vergi matrahının saptanacağı gün yapılır. Ancak, öyle durumlar söz konusu olabilir ki; değerlemenin vergi matrahının saptandığı günden farklı bir günde veya gün itibarıyla yapılması gerekebilir. Örneğin, işletmeden çekilen malın değeri çekildiği tarih itibarıyla hesaplanmalıdır. Ancak, değerlendirme dönem sonunda yapılır. Bu nedenle, V.U.K.'un 259 uncu maddesinde *"değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur"* hükmü getirilmiştir. Vergi matrahının saptandığı gün yerine vergi kanunlarında gösterilen günden bahsedilmiştir.

Bu yazımızda, mükelleflerin Vergi Usul Kanunu uyarınca dönem sonlarında yapmak zorunda oldukları envanter çıkarma ve değerlendirme işlemlerinden sadece stoklar ile ilgili kısmı inceleyeceğiz.

^(*) Vergi Denetmen Yrd.

II-STOK HESAPLARI İLE İLGİLİ GENEL ESASLAR

Stoklar; işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği ilk madde malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal (emtia), yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardır. Tek Düzen Hesap Planında 15 STOKLAR grubunda yer alan hesap kalemleri şunlardır:

- 150. İLK MADDE VE MALZEME
- 151. YARI MAMULLER
- 152. MAMULLER
- 153. TİCARİ MALLAR
- 157. DİĞER STOKLAR
- 158. STOK DEĞER DÜŞÜK KARŞILIĞI (-)
- 159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

İlk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari mallar satın alındığında bu hesaplara maliyet bedeliyle borç kaydedilir. Üretime verildiğinde, tüketildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde ise maliyet bedelleriyle alacak kaydı yapılır.

III-VERGİ KANUNLARINA GÖRE ENVANTER ÇIKARMA VE DEĞERLEME

Envanter çıkarmak, Vergi Usul Kanunu'nun 186 ncı maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre; envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.

Anlaşılabacağı üzere envanter çıkarma işleminde, bilanço gününde işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili durumu tespit edilmekte ve bu kıymetler, kayıtlarda gösterilen tutar ve miktarları karşılaştırmak suretiyle kayıtlı durum fiili duruma uygun hale getirilmektedir.

Envanter bilanço günü itibariyle çıkarılır. Vergi Usul Kanunu'nun 185 inci maddesi uyarınca, bilanço günü, yeni işe başlamada işe başlama tarihi, müteakiben her hesap döneminin sonuncu günüdür.

Vergi Usul Kanunu'nun 174 üncü maddesi gereği, hesap dönemi takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer özel hesap dönemleri beli edebilir.

Bu durumda bilanço günü, normal hesap dönemleri için takvim yılının sonuncu günü olan 31 Aralık günü ve özel hesap dönemine tabi olan mükellefler için de özel hesap dönemlerinin son günüdür.

Aynı Kanun'un 192 nci maddesinde bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulasası olarak tanımlandıktan sonra, bilançonun aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva edeceği belirtilmiştir; bilanço tablolarına ilişkin olarak da şu hükümlere de yer verilmiştir:

"Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir.

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi) teşkil eder.

Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tabloların toplamaları denkleştir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzüleri sayılırlar."

İşletmenin öz sermayesinin belirlenmesinde aktifte bulunan iktisadi kıymetlerin bilanço günündeki değerlerinin doğru belirlenmesi çok önemlidir. Çünkü, borçların değerlemesinde herhangi bir hata olmaması şartıyla, aktifteki iktisadi kıymetlerin değerinin yüksek belirlenmesi öz sermayenin olması gerekenden fazla, düşük belirlenmesi ise öz sermayenin olması gerekenden az tespit edilmesine neden olacaktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 6 ncı (5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü) madde ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 38 inci madde hükümleri uyarınca; bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi

sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bunun için bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin dönem sonu öz sermayelerinin, fazla tespit edilmesi ticari kazançlarının olması gerekenden az hesaplanmasına neden olur.

Bilindiği üzere, dönem başı ve dönem sonu stokları da öz sermayenin birer unsurudur. Bu nedenle stokların doğru değerlendirilmesi mal satış karını dolayısıyla dönem karını etkilemektedir. Emtia denkliği göz önünde bulundurulduğunda (Dönem Başı Stok + Dönem İçi Alışlar + Üretim = Satılan Malın Maliyeti + Dönem Sonu Emtia Stoku), dönem başı ve dönem sonu stokların doğru bir şekilde değerlendirilmesinin ilgili dönem kazancının belirlenmesinde taşıdığı önem, ortaya çıkmaktadır. Eğer dönem sonu emtia stokunun değer eksik tespit edilirse, bu durum satılan malın maliyetini artıracak, dolayısıyla da dönem karının aynı ölçüde azalması sonucunu doğuracaktır.¹

Vergi hukukumuzda değerlendirme, Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme başlığını taşıyan üçüncü kitabında 258 ile 330 uncu maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 261 inci maddesi gereği; değerlendirme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır.

- 1-Maliyet Bedeli (Md:262)
- 2-Borsa Rayici (Md:263)
- 3-Tasarruf Değeri (Md:264)
- 4-Mukayyet Değer (Md:265)
- 5-İtibari Değer (Md:266)
- 6-Vergi Değeri (Md:268)
- 7-Rayiç Bedel (Mk.Md:266)
- 8-Emsal Bedel ve Ücreti (Md:267)

Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarında, belli hallere özel, yukarıdakilerden farklı değerlendirme ölçüleri kabul edilmiştir. Bunları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

1-Alış Bedeli (VUK md:279)

2-Tapu siciline kayıtlı bedel (VUK md:296)

3-Mükellefçe tahmin olacak bedel (VUK Geçici md:5)

4- Ortalama perakende fiyat (GVK md:63/son fıkra)

Bu genel açıklamaları yaptıktan sonra yazımızın sonraki bölümlerinde stok değerlendirme yöntemleri ve dönem sonu bilançosundaki stokların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulurken dikkat edilmesi gereken hususlar incelenecektir.

IV-STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

Vergilendirmede gerçek gelirlerin vergilendirilmesi esas olduğundan, emtiada maliyet bedeli tespit edilirken, kural olarak fiili maliyet yönteminin kullanılması gerekmektedir. Ancak fiili maliyetin tespit edilemediği hallerde fiili maliyet esasına en yakın stok değerlendirme yönteminin kullanılması gerekir.

Fiili maliyet yöntemi uygulamanın mümkün olmadığı durumlarda ortalama maliyet yönteminin uygulanması genel olarak kabul edilmektedir. Seri halinde üretilmeyen (farklı model ve markalardaki otomobiller gibi) mallarda fiili maliyet sisteminin uygulanması gerekir. Ancak birbirinin benzeri olan seri üretime dayalı ve nevi olarak muayyen (un,şeker gibi birbirinden farklı olmayan) malların ise ortalama maliyet yöntemi ile değerlendirilmesi mümkündür. Çabuk bozulan mallarda ise FIFO yönteminin uygulanması fiili maliyete en yakın sonucu verecektir.

V.U.K.'un 274 üncü maddesinde ima! edilen emtianın maliyet bedelinin son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemine göre değerlendirilebileceğine ilişkin hüküm, 5024 sayılı Kanun'la 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere madde metninden çıkarılmıştır.

Değerleme gününde işletmelerin stoklarında bulunan malları değerlemeleri dönem karı ve işletmenin mali tablolarının gerçek durumunu yansıtmaları açısından önem taşımaktadır. Özellikle ekonominin dalgalı olduğu enflasyonist ve deflasyonist dönemlerde stok

¹ AY, Hakan; "Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası Dergisi Aralık 2002 s.178

değerleme yöntemleri birbirinden farklı sonuçlar doğurabilmektedir.

Stok değerlemede kullanılabilen belli başlı yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

1-Maliyet Bedeli Değeri İle Değerleme:

1.1- Fiili Maliyet Yöntemi:

Dönem sonunda stoklarda kalan mallar, bu malların alış faturalarındaki maliyetleri ile değerlendirilir. Stok kartlarının doğru olarak tutulması bu yöntemde özellikle önemlidir. Bu yöntemin uygulanması az sayıda yüksek değerli mal alıp satan işletmeler için uygundur. Çok fazla malın düşük fiyatlarla alındığı işletmelerde fiili maliyet yönteminin uygulanması oldukça güçtür.

Fiili maliyet yönteminde işletme stoklarında bulunan emtianın hangi parti maldan olduğu ve maliyet bedelinin ne olduğu tespit edilip, fiili (gerçek) maliyetleri üzerinden değerlendirilmesi esastır. Emtia değerlemesinde kullanılacak maliyet bedelinin hangi yöntemle göre belirleneceği hususunda açıkça bir belirme yapılmayan V.U.K.' un 262, 274 ve 275. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde ortaya çıkan sonuç emtia değerlemesinin fiili maliyetle yapılması gerektiğidir. Fiili maliyet yöntemi uygulanamayan durumlarda diğer maliyet tespit yöntemleri kullanılabilir.

Has maliyet, spesifik maliyet ve gerçek maliyet olarak da isimlendirilebilen bu yöntemde işletmede değerlendirme gününde mevcut olan emtianın hangi maliyet bedeli ile edinildiği tespit edilerek gerçek maliyet üzerinden değerlendirilmesi esastır.

Satın alınan veya imal edilen malın dönem sonu stok değeri hesaplanırken, o mal için yapılan; fatura bedeli, sigorta, nakliye, yükleme, vergi, resim, ham madde bedeli, işçilik vs. gibi tüm harcamalar dikkate alınır. Yöntemin uygulanabilirliği stokta kalan malların hangi fiyattan alındığı veya hangi fiyattan imal edildiğinin bilinmesine bağlıdır. Yöntemde satışların da iyi bir şekilde takip edilmesi gerekmektedir. Bu yöntem ürün çeşidi çok olan veya neviye muayyen mal üreten ve satan işletmelerde zorluklar yaratabilir.

Bu metodun uygulanabilmesi ;

- Satın alınan her bir ünite malın satın alma fiyatının,
- Satışların hangi ünite mallardan yapıldığının,
- Envanterde bulunan henüz satılmamış malların her bir ünitesinin gerçek alış veya imal fiyatlarının bilinmesini gerektirir.

Örnek:

(X) A.Ş.' nin 2005 hesap dönemi boyunca mal alış ve satışlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Stoklarda kalan malların fiili maliyet yöntemine

	ALIŞLAR	BİRİM MALİYET(YTL)	SATIŞLAR	KALAN
Dönem Başı Stok (A Mali)	8 ton	1.100,00-	3,5 ton	4,5 ton
A Mali	4 ton	1.500,00-	2 ton	2 ton
B Mali	3 ton	1.000,00-	1 ton	2 ton

göre değeri şöyle olacaktır:

2005 dönem başı stoktan gelen A Malının değer-

	KALAN	BİRİM MALİYET(YTL)	STOK DEĞERİ
Dönem Başı Stok (A Mali)	4,5 ton	1.100,00-	4.950,00-
A Mali	2 ton	1.500,00-	3.000,00-
B Mali	2 ton	1.000,00-	2.000,00-

lemesi ile dönem içinde satın alınan A Malının değerlendirilmesi farklı olmaktadır.

1.2-İtibari Parti Maliyetleri:

Dönem sonundaki mal stoklarının gerçek maliyetlerinin saptanmasında ortaya çıkan zorluklar, bazı varsayımlar altında başka yöntemlerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu yöntemde dönem sonunda kalan malların hangi parti mal alışından kaynaklandığı dikkate alınmamakta, varsayımlar yapılarak bu malların belirli partilerden kaldığı kabul edilmektedir.

1.2.1-İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi: FIFO (First In First Out) Yöntemi:

İlk giren ilk çıkar yönteminde üretime verilen veya satılan malların, ilk önce satın alınan mallar olduğu, dolayısıyla değerlemenin yapıldığı gün stoklarda kalan malların en son satın alınan mallar olduğu kabul edilir. Dönem sonu stok değerini bulmak için en son alınan mallardan başlanarak stokta kalan

malların miktarına ulaşıncaya kadar işleme devam edilir. Stok maliyeti en son işletmeye alınan malların maliyetine göre belirlenir. Bu yöntemin uygulanmasında stok kartlarının doğru ve düzenli tutulması önem arz eder. Alış fiyatlarının çok fazla farklılık göstermesi, dönem içi işlemlerin çok yoğun olduğu durumlarda bu yöntemin uygulanması zordur.

Enflasyon oranının yüksek olduğu, fiyatların sürekli artış gösterdiği dönemlerde ilk giren ilk çıkar yöntemi uygulandığı zaman stokta kalan mallar son giren mal fiyatını yansıtacağından stok değeri olduğundan fazla görülür.

Ekonomide fiyatların düşüş göstermesi halinde ise satılan veya üretime verilen malların maliyeti yüksek olacak dönem sonu stok değeri düşük olacaktır. Maliyet yüksek çıktığından satış karıda düşük olacaktır.

Açıklama: Yöntemde ilk giren malın ilk çıktığı kabul edilmektedir.

18.05.2006: Bu tarihte satılan 35.000-kg malın 30.000-kg DBS'tan geriye kalan 5.000-kg malın ise 15.03.2006 tarihinde alınan maldan çıkmış olduğu kabul edilecektir. Stokta kalan mal ise 10.000-kg dir ve 15.03.2006 tarihinde alınan maldır.

20.08.2006: Bu tarihte stokta toplam 30.000-kg mal mevcuttur. Bunun 10.000-kg 15.03.2006 da

alınan maldan geriye kalan ise 14.07 2006 da alınan maldan satıldığı kabul edilecektir.

Yıl içinde yapılan stok değerlemelerinde mal hareketleri bu şekilde izlenerek stoktaki malların hangi parti mallardan olduğu ve maliyetlerinin ne olduğu tespit edilir.

Dönem sonunda stokta 30.000-kg mal kalmıştır.

Dönem sonu stok maliyeti şu şekilde hesaplanır.

23.10.2006 da alınan mallardan kalan stoklar:
 $25.000 \times 105 = 2.625.000$

30.08.2006 da alınan mallardan kalan stoklar
 $5.000 \times 100 = 500.000$

TOPLAM: 30.000 3.125.000

Yukarıdaki örnekte de görüldüğü gibi dönem sonunda kalan mallar en son alımlardan olacağı için fiili maliyet esasına en yakın değerlendirme sonucuna ulaşılacaktır.

1.2.2- Son Giren İlk Çıkar Yöntemi LIFO (Last In First Out)

Stoklara son giren malların stoktan ilk çıktığı kabul edilir. Son giren malların fiziki olarak ilk çıkması şart değildir.V.U.K.'un 274 üncü maddesinde imal edilen emtianın maliyet bedelinin son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemine göre değerlendirilebileceğine

Örnek:

Mal Girişleri				Mal Çıkışları		
Tarih	Fiyat(YTL)	Miktar(kg)	Tutar(YTL)	Tarih	Miktar	Stok
DBS	80	30.000	2.400.000	-	-	30.000
15.03.2006	90	15.000	1.350.000	-	-	45.000
-	-	-	-	18.05.2006	35.000	10.000
14.07.2006	95	20.000	1.900.000	-	-	30.000
-	-	-	-	20.08.2006	15.000	15.000
30.08.2006	100	10.000	1.000.000	-	-	25.000
23.10.2006	105	25.000	2.625.000	-	-	50.000
-	-	-	-	25.12.2006	20.000	30.000

ilişkin hüküm, 5024 sayılı Kanun'la getirilen enflasyon düzeltmesi müessesesi ile 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere madde metninden çıkarılmıştır.

1.3-Ortalama Maliyet Yöntemi:

Bu yöntemde işletmeye çeşitli tarihlerde giren malların toplam maliyetlerinin ortalaması alınmakta dönem sonundaki stoklar bu maliyete göre belirlenmektedir.

Bu yöntem;

- 1- Basit Ortalama Maliyet
- 2- Ağırlıklı Ortalama Maliyet
- 3- Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet

olarak kendi içinde üç şekilde kullanılır. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet yönteminin, gerçek maliyet yöntemine en yakın sonucu veren yöntem olduğu söylenebilmekte ise de bu sonucun alınabilmesi için ambar çıkışlarının iyi takip edilmesi ve sürekli olarak çıkışla birlikte birim stok maliyetlerinin hesaplanması gerekmektedir. Bu da işletmelerde sürekli, düzenli ve ciddi bir envanter tutulmasını gerektirir. Ayrıca belirtilmelidir ki fiili maliyete en uygun tek bir maliyet yöntemi belirlemek mümkün ve sağlıklı değildir. Örneğin, bozulması söz konusu olan mallarda FİFO yöntemi, zamanla bozulması mümkün olmayan ve aynı cinsten, tamamen standart olan emtialarda hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi gerçek maliyete daha yakın sonuç verebilmektedir.

1.3.1- Basit Ortalama Maliyet Yöntemi:

Bu yöntemde satın alınan veya imalata verilen ilk madde ve malzemenin miktarı önemli olmaksızın bütün alımlarını birim maliyetinin basit aritmetik ortalaması alınır. Bulunan değer dönem sonu stoklarının değerlendirilmesinde birim maliyet olarak dikkate alınır. Bu yöntem, fiyat değişmelerinin çok küçük olduğu durumlarda sakınca içermeyebilir.

Çeşitli tarihlerde satın alınan mallar birim maliyetleri toplanır ve toplanan rakam sayısına bölünür ve bulunan ortalama maliyet ile stoklar değerlendirilir.

Örnek: X İşletmesinin dönem başı stok, dönem içi alış ve dönem sonu stoklarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

1.3.2- Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi:

	MİKTAR(KG)	BİRİM FİYAT	TUTAR(YTL)
DBS	1.000	1,50-	1.500,00-
21.06.2005 (DİA)	8.000	2,00-	16.000,00-
29.09.2005 (DİA)	10.000	2,50-	25.000,00-
TOPLAM	-	6,00-	-
DSS	5.000	2,00-YTL (Basit Ort. Birim Maliyet =6,00/3)	10.000,00- (DSS Değeri)

Bu yöntemde maliyet, Toplam Maliyet / Mal Miktarı şeklinde tespit edilir. Yöntem, fiyat değişmelerini birim maliyete ve dönem sonu stoklarına yansıtır. Çeşitli tarihlerde satın alınan malların tutarları toplamının malların miktarları toplamına bölünmesi ile bulunan ağırlıklı ortalama maliyet ile stoklar değerlendirilir. Basit ortalama yönteminden daha sağlıklı sonuçlar doğurur.

Örnek:

1.3.3- Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet:

	MİKTAR(KG)	BİRİM FİYAT	TUTAR(YTL)
DBS	1.000	1,50-1.500,00-	
21.06.2005 (DİA)	8.000	2,00-	16.000,00-
29.09.2005 (DİA)	10.000	2,50-	25.000,00-
TOPLAM	19.000	-	42.500,00
DSS	5.000	2,2368- (Ağ. Ort. Br. Mal=42.500/ 19.000)	11.184,00- (DSS Değeri)

Bu yöntemde her yeni alış, satış ve üretime verilişte stokta bulunan mal, ilk madde ve malzemenin ortalama birim maliyeti hesaplanarak çıkışlar bu maliyetlerle değerlendirilir. Bu yöntemi uygulayabilmek için işletmelerin kayıtlarını sürekli envanter yöntemine göre oluşturmaları gerekecektir. Çeşitli tarihlerde satın alınan malların alınmasında sonra stok tutarları toplamı stok miktarı toplamına bölünerek bulunan maliyet ile değerlendirme yapılır.

Örnek: X İşletmesinin 2005 yılında mal alım ve satımına ilişkin bilgiler şöyledir:

Buna göre dönem sonu stokların maliyet bedeli
 $80.000 \times 2,5843 = 206.744,00$ YTL = 206.744,00-YTL olmaktadır.

GİRİŞLER				ÇIKIŞLAR		KALAN	
TARİH	BR.FİYAT	MİKTAR	TUTAR	TARİH	MİKTAR	MİKTAR	BR.MALİYET
DBS	1,50-	30.000	45.000,00-	-	-	30.000	1,5000-
10.04.2005	2,00-	100.000	200.000,00-	-	-	130.000	1,8846-
-	-	-	-	05.06.2005	60.000	70.000	1,8846-
24.08.2005	2,50-	60.000	150.000,00-	-	-	130.000	2,1686-
-	-	-	-	03.09.2005	90.000	40.000	2,1686-
28.09.2005	3,00-	40.000	120.000,00-	-	-	80.000	2,5843-

2-Diğer Stok Değerleme Yöntemleri:

- Yeni Giren İlk Çıkar Yöntemi
- Düşük Değerle Değerleme Yöntemi
- Temel Stok Değerleme Yöntemi
- Yerine Koyma Değeri İle Değerleme Yöntemi
- Perakendeci Satış Fiyatı ile Değerleme Yöntemidir

Yukarıda anlatılan stok değerleme yöntemleri ile ilgili yargı kararları " Stokların değerlendirilmesinde fiili durum esastır, stokların maliyet bedeli de fiilen stokta hangi mal mevcutsa o malın alış faturalarında yer alan değeri esas alınarak tespit edilmelidir; eğer dönem sonu stoklarının hangi partiden kaldığı tespit edilemiyorsa, ortalama maliyet esas alınmalıdır" görüşü ağırlık kazanmıştır.

V- Stokların Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulurken Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298 inci maddesinde sayılan şartların gerçekleşmesi durumunda aynı madde hükümleri çerçevesinde mali tablolarında yer alan parasal olmayan kıymetlerini enflasyon düzeltmesine tabi tutmak zorundadırlar.

Maliye Bakanlığı, kendine verilen yetkiyi kullanarak 338 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde², enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflere, düzeltme şartlarının oluşması halinde 01.01.2004 tarihinden sonra düzenleyecekleri

ri mali tablolardan sadece parasal olmayan kıymetlerini enflasyon düzeltmesi işlemine tabi tutmaları yönünde bir zorunluluk getirmiştir.

328 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin³ Parasal Olmayan Kıymetler başlıklı 2 numaralı ekinde stoklar (150-Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede kullanılmak üzere işletmede bulundurulanan hammadde ve malzemeler, 151-Henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamuller, 152- Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamuller, 153- Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacı ile işletmeye alınan ticari mallar, 157- Diğer stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurdalar) parasal olmayan kıymetler arasında sayılmıştır.

Dolayısıyla, bütün mükellefler, düzeltilmemiş 31.12.2004 tarihli bilançolarında görülen stoklarını Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298 inci maddesi hükümlerine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır.

Aynı maddenin 4 üncü bendi hükmü gereği; stokların düzeltme işleminde maliyet bedelleri esas alınır; ancak, stokların maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tabi tutulur.

Vergi Usul Kanunu'nun 298 inci maddesinin 3b bendi uyarınca; dönem sonu bilançosunda görülen stoklar deftere kayıt tarihi itibarıyla enflasyon düzeltmesine tabi tutulurlar.

² 13.08.2004 tarih ve 25552 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 28.02.2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bununla birlikte, aynı maddenin 3/h bendi hükmü ve 338 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 3.4.nolu bölümünde yapılan açıklamalar uyarınca; mükellefler, stokların düzeltmeye esas tutarlarını, düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalmaksızın, dönem ortalama düzeltme katsayısı ile veya hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpmak suretiyle düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir. Mükellefler belirtilen bu yöntemlerden herhangi birini seçebileceklerdir.

Öte yandan, 298 inci maddenin 5 inci bendi hükmü gereği; toplulaştırılmış yöntemlerden birini seçen mükellefler seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üç üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.

Toplulaştırılmış Yöntemler: Stokların düzeltilmesinde düzeltilmeye esas değer ile bu değerlerin tarihleri önem arz etmektedir. Bunların tespiti bazı güçlükleri de beraberinde getirir. Binlerce çeşit mal ticareti olan bir işletmenin dönem sonunda stoklarında yer alan bir malın hangi tarihte ve hangi bedelle işletmeye girdiğini tespit etmesi bazen mümkün olmayabilir. İmalat işi ile uğraşan işletmelerde de benzer sıkıntıların olduğu düşüncesi ile VUK'un 298. maddesinin A/ 2-h bendi ile bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre,

1-Gelir Tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasını öngören basit ortalama yöntemi,

2- Dönem sonu stok ve dönem içinde satılan mal maliyetinin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarların hareketli ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi kullanılarak stoklar düzeltilebilecektir.

a-Basit Ortalama Yöntemi: Bu yöntemde düzeltme katsayısı mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki fiyat endeksi toplamının

ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesi ile elde edilen katsayı olarak hesaplanır ve düzeltmeye esas tutar olarak da düzeltme işlemine tabi tutulan bilançoda yer alan stoklara ait değerler esas alınır.

b-Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi: Bu yöntemde düzeltme katsayısı, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş dönem başı stoğun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerinin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile hesaplanır. Ve düzeltmeye esas tutar olarak da dönem sonu stoğun enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarı alınır.

17.02.2005 tarihinde yayınlanan 211 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından açıklanan Eylül 2005 enflasyon rakamlarına göre TEFE 8950,24 olarak gerçekleşmiş olduğu, bu nedenle de 2005 yılının üçüncü geçici vergi döneminde şartların oluşmaması nedeni ile enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı ilan edilmiştir.

VI-SONUÇ:

Değerleme gününde işletmelerin stoklarında bulunan malları değerlemeleri dönem karı ve işletmenin mali tablolarının gerçek durumunu yansıtmaları açısından önem taşımaktadır. Özellikle ekonominin dalgalı olduğu enflasyonist ve deflasyonist dönemlerde stok değerlendirme yöntemleri birbirinden farklı sonuçlar doğurabilmektedir. Bu nedenle doğru stok değerlendirme yönteminin seçilmesi büyük önem arz eden bir husustur. Stok değerlendirme konusunda yer alan yöntemler yazımızın konusunu oluşturmuştur.

Mal alım satım faaliyeti ile uğraşan işletmeler malların değerlemesinde maliyet bedelini hesaplarken "fiili (spesifik) maliyet, ilk giren ilk çıkar (FIFO), ortalama maliyet ve son giren son çıkar (LIFO) kullanabilirler. Ancak 5024 sayılı Kanunla yürürlüğe giren enflasyon düzeltmesi uygulaması nedeni ile 01.01.2004 tarihinden itibaren "Son Giren İlk Çıkar (LIFO)" yöntemi yürürlükten kaldırılmıştır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR:

1- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, HUD Yayınları – 2006

2- YILMAZ, Kazım. “VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme”, Genişletilmiş 2.Baskı-Kasım 2000

3- YILMAZ, Kazım “Değerleme:Anlamı, Zamanı ve Değerleme Ölçüleri”, Vergi Dünyası Dergisi, Özel Sayı Aralık 2005

4- AY, Hakan “Emtia Değerlemesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2002

5- Denetim I.Cilt, HUD Yayınları, Genişletilmiş 3.Baskı, Temmuz 2004

6- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

7- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

8- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

9- 328 No’lu V.U.K. Genel Tebliği

10- 338 No’lu V.U.K. Genel Tebliği