

FAİZ VE KUR FARKLARININ EMTİA DEĞERLEMESİNDEKİ YERİ

Hakan EKİNCİ^(*)

I - GİRİŞ

Emtiayı, bir işletmenin normal faaliyet dönemi içerisinde satmak üzere doğrudan işletme dışından satın aldığı veya kendi bünyesinde imal ettiği mallar ile iptidai ve ham maddelerin yanı sıra yardımcı malzemeden değerlendirme günü itibarıyla işletmenin tasarrufunda bulunan kıymetler olarak tanımlamak mümkündür. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 195. maddesinde de *"Emtiaya, satmak maksadıyla alınan veya imal edilen mallarla iptidai ve ham maddeler ve yardımcı malzeme dahildir."* demek suretiyle, emtianın sadece satılmak üzere işletme dışından satın alınan mallar olmadığı, mamül ve yarı mamüller ile iptidai ve ham maddeler ile yardımcı malzemeleri de kapsadığı anlaşılmaktadır.

Değerlemeye ilişkin esaslar ise Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmiş olup, söz konusu Kanunda değerlemeden ne anlaşılması gerektiği, değerlendirme ölçüleri ve değerlemenin nasıl yapılacağı açıklanmıştır.

Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir. (VUK.md.258).

Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre şu ölçülerden biri ile yapılır: Maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti. (VUK.md.261).

VUK.nun 274 ve 275. maddeleri gereğince emtiaya değerlemesi, yukarıda belirtilen ölçülerden maliyet bedeli esasına göre yapılmakta olup, anılan kanunun 262. maddesine göre de maliyet bedeli şu şekilde tanımlanmıştır: *"Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder."*

Faiz ve kur farklarının emtia değerlemesindeki yeri ise 238 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde belirtilmiş olup, aşağıda, söz konusu Tebliğ doğrultusunda olmak üzere konu, muhasebe boyutuyla da detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

II. FAİZ GİDERLERİ AÇISINDAN EMTİA DEĞERLEMESİ

Konuya ilişkin açıklamalar içeren 238 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde, işletmelerce kredi müesseselerinden alınan kredilere ilişkin ödenen faiz ve komisyonların, dönem sonu stoklarında yer alan emtianın maliyetine katılıp katılmayacağı hususu mükelleflerin takdirine bırakılmıştır. Ancak, söz konusu ödemelerin maliyete intikal ettirilmesine karar verilmesi halinde ise sadece stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmın maliyete intikali sağlanacaktır.

Söz konusu Tebliğ'in "B- Dönem Sonu Stoklarının Değerlemesi ile İlgili Hususlar" başlıklı bölümünde bu husus şu şekilde belirtilmiştir. *"İşletmelerin*

^(*) Vergi Denetmeni / Eski Mali Analist / MBA

¹ 02.03.1995 Tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler, söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.” Görüldüğü üzere, alınan krediler dolayısıyla ödenen faiz ve komisyonların gider ya da maliyet olarak dikkate alınması, doğrudan mükelleflerin tercihine bırakılmıştır.

Örnek:

(A) Bankasından 20.06.2007 tarihinde 100.000,00-YTL kredi alan (A) Ltd. Şti, bu kredinin 40.000,00-YTL.nı pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetlerinde, 60.000,00-YTL.nı da ticari mal alımında kullanmışsa ve bu kredi nedeniyle de 25.09.2007 tarihinde 3.000,00-YTL faiz ve komisyon ödemişse, bu 3.000,00-YTL.nın tamamını, mal alımına ya da pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetine yönelik olup olmadığına bakmaksızın gider hesaplarında gösterebilir. Ancak, söz konusu şirket isterse de, sadece mal alımına yönelik 1.800,00-YTL.lık faiz ve komisyon giderini ilgili malın maliyetine dahil edebilir. Bu durumda şirket, daha kârlı görünmek istiyorsa 1.800,00-YTL.lık faiz ve komisyon ödemelerini maliyet hesaplarına intikal ettirecek (dönem sonu stoklara pay verecek); kârını düşük göstermek istiyorsa da, söz konusu ödemeleri gider hesaplarına intikal ettirecektir. Bu her iki alternatife göre işletmenin yapacağı muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 25.09.2007 -----

153- TİCARİ MALLAR	1.800,00
780- FİNANSMAN GİDERLERİ	1.200,00
102- BANKALAR	3.000,00

(Ödenen faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklara pay verilmesi.)

Yukarıdaki kayıttan da görüleceği üzere 100.00,00.-YTL.lık kredinin % 60'ına tekabül eden 60.00,00.-YTL.lık kısmı ticari mal alımında kullanılı-

dığından, 3.000,00.-YTL.lık faiz ve komisyon ödemesinin % 60'ına tekabül eden 1.800,00-YTL.lık kısmı mükellefin tercihi doğrultusunda maliyete intikal ettirilmiştir. 100.000,00YTL.lık kredinin % 40'ına karşılık gelen 40.000,00YTL.lık kısmı ise pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetlerinde kullanıldığından, 3.000,00.-YTL.lık faiz ve komisyon ödemesinin % 40'ına tekabül eden 1.200,00-YTL.lık kısmı da finansman giderlerine intikal ettirilmiştir.

----- 25.09.2007 -----

780- FİNANSMAN GİDERLERİ	3.000,00
102- BANKALAR	3.000,00

(Ödenen faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay verilmeyerek, yapılan ödemenin tamamının giderleştirilmesi.)

III. KUR FARKLARI AÇISINDAN EMTİA DEĞERLEMESİ

Döviz üzerinden kredili olarak mal satın alınması halinde, fatura tarihi ile ödeme tarihinin farklı olması nedeniyle doğabilecek kur farklarının, maliyete eklenip eklenemeyeceği hususu 238 Sıra No.lu VUK.Genel Tebliği'nde netliğe kavuşturulmuş olup, söz konusu Tebliğde konu ile ilgili olarak şu açıklanmaya yer verilmiştir:

“Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.”

Görüldüğü üzere, emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar doğacak kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi mecburi tutulmuş; söz konusu emtianın stoklara giriş tarihinden itibaren doğacak kur farklarının ise maliyete intikal ettirilmesi ya da gider hesaplarına yansıtılması mükellefin tercihine bırakılmıştır.

Maliyete intikal ettirmede, kur farklarının lehte ya da aleyhte olmasının bir önemi yoktur. Bir başka ifade ile, aleyhte olan kur farkları maliyete intikal ettirilebileceği gibi, lehte olan kur farkları da maliyete

intikal ettirilebilecektir. Kaldı ki, söz konusu tebliğde "...kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi..." tabiri kullanılmış olup, bundan da lehte veya aleyhte oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilebileceği sonucu çıkmaktadır. Nitekim vergi idaresi, 334 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği² ile böyle bir sonucu, sabit kıymet değerlemesinde ortaya çıkan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesinde net olarak ortaya koymuştur.

Stoklarda kalan emtiaya ilişkin kur farklarının maliyete intikal ettirilip ettirilmeyeceği hususunda, mükellefe tanınan tercih hakkının daha sonraki dönemlerde aksi yönde kullanılıp kullanılmayacağına ilişkin bir düzenleme ise bulunmamaktadır. Oysa ki vergi idaresi, 334 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile sabit kıymet değerlemesinde aynı hususa (yapılan tercihin daha sonraki dönemlerde değiştirilip değiştirilemeyeceği hususu) ilişkin olarak mükellefin yapacağı tercihi daha sonraki dönemlerde değiştiremeyeceğine dair görüş belirtmiştir.

Bu durumda vergi idaresince, söz konusu tercih hakkının daha sonraki dönemlerde değiştirilip değiştirilemeyeceğinin, sabit kıymet değerlemesinde açıklığa kavuşturulmasına karşılık; emtia değerlemesinde böyle bir belirlemenin yapılmaması, emtia değerlemesinde yapılacak tercihin daha sonraki dönemlerde değiştirilebileceği sonucunu doğurmaktadır. Çünkü, bu hususta kısıtlayıcı bir düzenleme bulunmamaktadır.

Örnek:

(B) Anonim Şirketinin 20.05.2007'de kredili olarak satın aldığı KDV dahil 100.000,00-USD lik emtia, 05.06.2007 tarihinde şirketin stoklarına intikal etmiştir. Alım sırasında uygulanan kurun 1,20.-YTL, emtianın işletme stoklarına girdiği tarih itibarıyla T.C. Merkez Bankası USD alış kurunun 1,22.-YTL, söz konusu döviz alış kurunun 15.07.2007 tarihinde 1,26.-YTL, borcun tamamen geri ödendiği 12.08.2007 tarihi itibarıyla de kurun 1,29.-YTL olduğunu kabul edersek, (B) Anonim Şirketi'nce yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır. (Alım satıma konu olan mal % 18 oranında KDV'ye tabidir.)

Yukarıda belirtilen satın alma tarihi hariç diğer tarihler itibarıyla satıcı firma kur farkı faturası düzenleyecek olup, (B) Anonim Şirketi de bu faturalara binaen kayıtlarını yapacaktır.

----- 20.05.2007 -----

153- TİCARİ MALLAR	101.694,92
191- İNDİRİLECEK KDV	18.305,08
320- SATICILAR	120.000,00

(Kredili olarak KDV dahil 120.000,00.-YTL.lik mal satın alınması.

$$100.000,00 \times 1,20 = 120.000,00.-YTL)$$

----- 05.06.2007 -----

153- TİCARİ MALLAR	1.694,92
191- İNDİRİLECEK KDV	305,08
320- SATICILAR	2.000,00

(Satıcı tarafından KDV dahil 2.000,00-YTL.lik kur farkı faturasının gönderilmesi.

$$100.000,00 \times 1,22 = 122.000,00.-YTL ; 100.000,00 \times 1,20 = 120.000,00.-YTL.$$

$$\text{Kur Farkı} = 122.000,00 - 120.000,00 = 2.000,00.-YTL)$$

----- 15.07.2007 -----

780- FİNANSMAN GİDERLERİ	3.389,83
191- İNDİRİLECEK KDV	610,17
320- SATICILAR	4.000,00

(Satıcı tarafından gönderilen KDV dahil 4.000,00-YTL.lik kur farkı faturasının, şirket tarafından seçimlik hak kullanılmak suretiyle gider hesaplarına yansıtılması.

$$100.000,00 \times 1,26 = 126.000,00.-YTL ; 100.000,00 \times 1,22 = 122.000,00.-YTL.$$

$$\text{Kur Farkı} = 126.000,00 - 122.000,00 = 3.000,00.-YTL)$$

----- 12.08.2007 -----

780- FİNANSMAN GİDERLERİ	2.542,37
191- İNDİRİLECEK KDV	457,63
320- SATICILAR	3.000,00

(Satıcı tarafından gönderilen KDV dahil 3.000,00-YTL.lik kur farkı faturasının, şirket tarafından seçimlik hak kullanılmak suretiyle gider hesaplarına yansıtılması.

$$100.000,00 \times 1,29 = 129.000,00.-YTL ; 100.000,00 \times 1,26 = 126.000,00.-YTL.$$

² 05.05.2004 Tarih ve 25453 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

$Kur\ Farkı = 129.000,00 - 126.000,00 = 3.000,00-$
YTL)

----- 12.08.2007 -----

320- SATICILAR 129.000,00

102- BANKALAR 129.000,00

(Saticılara olan borcun banka hesabından ödenmesi.)

Yapılan kayıtlardan da görüleceği üzere, satın alınan emtianın işletme stoklarına girinceye kadar ki zaman diliminde meydana gelen olumsuz kur farkları 238 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği gereğince zorunlu olarak maliyete aktarılırken, emtianın işletme stoklarına girmesinden sonra meydana gelen kur farkları ise bu kez aynı Tebliğ doğrultusunda olmak üzere söz konusu şirket tarafından seçimlik hak kullanılmak suretiyle gider hesaplarına aktarılmıştır.

IV. SONUÇ

Yukarıda, faiz ve kur farklarının emtia değerlemedeki yeri muhasebe boyutu da dikkate alınmak suretiyle 238 Sıra No.lu VUK. Genel Tebliği doğrultusunda ele alınmıştır. Buna göre, işletmelerce kullanılan kredilere ilişkin ödenen faiz ve komisyonların maliyete eklenmesi ya da gider hesaplarına aktarılması mükelleflerin tercihinin bırakılmışken (Söz konusu ödemelerin maliyete intikal ettirilmesi ne karar verilmesi halinde sadece stokta bulunan emtiaya isabet eden kısım maliyete intikal ettirilebilecektir.); emtia alımına ilişkin kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi ya da gider hesaplarına yansıtılması hususu belirli bir kurala bağlanmıştır.

Bu bağlamda olmak üzere, satın alınan emtianın işletme stoklarına gireceği tarihe kadar oluşacak kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu iken;

stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili bulundukları yıllarda gider ya da maliyet hesaplarına aktarılması mükellefin tercihinin bırakılmıştır.

Maliyete intikal ettirmede kur farklarının lehte ya da aleyhte olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Bir başka ifade ile aleyhte oluşan kur farkları maliyete intikal ettirilebileceği gibi lehte oluşan kur farkları da maliyete intikal ettirilebilecektir. Kaldı ki, 238 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde "...kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi..." tabiri kullanılmış olup, bundan da lehte veya aleyhte oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilebileceği sonucu çıkmaktadır. Nitekim vergi idaresi, 334 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile böyle bir sonucu, sabit kıymet değerlemesinde ortaya çıkan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesinde net olarak ortaya koymuştur

Bu durumda, emtianın satın alınıp işletme stoklarına gireceği tarihe kadar oluşacak olumlu kur farklarının maliyetten düşülmesi, stokta kalan emtia ile ilgili olarak sonradan ortaya çıkacak olumlu kur farklarının ise maliyetten düşülmesi ya da kambyo geliri olarak dikkate alınması gerekecektir.

Ayrıca, sabit kıymet değerlemedeki düzenlemenin (334 Sıra No.lu VUK Tebliği) aksine, stokta kalan emtia ile ilgili olarak sonradan ortaya çıkacak olumlu ya da olumsuz kur farklarının maliyetle ilişkilendirilmesine ya da gelir-gider hesaplarına aktarılmasına yönelik tercih hakkının daha sonraki dönemlerde değiştirilip değiştirilemeyeceğine ilişkin herhangi bir kısıtlayıcı düzenlemenin olmaması, söz konusu tercih hakkının daha sonraki dönemlerde değiştirilebilmesinin mümkün olduğu anlamına gelmektedir.