

STOKLARIN DEĞERLEMESİ

Tuğrul CEYLAN (*)

- GİRİŞ

İşletmeler; tek kişilik girişimler (bireysel işletmeler), çok ortaklı girişimler (şirketler) ve çok girişimli şirketler (holdingler) tarafından kurulmaktadır. Hatta değişik ulusların gerçek ve tüzel kişilerinin ortak girişimleri sonucu ortaya çıkan işletmelere artık ülkemizde de rastlanılmaktadır.¹ Kuruluş biçimi ne olursa olsun tüm işletmeler sonsuz ömür esasında kurulmaktadır ve temel amaçları kar elde etmektir. Bu sonsuz ömür esası, muhasebe temel kavramları arasında yer alan süreklilik kavramı ile kurallaştırılmıştır. Ancak işletmeler faaliyetlerini kontrol etmek ve birtakım yükümlülükleri (devlete, ortaklarına, çalışanlarına ve finansman sağladıkları kurumlara vs.) yerine getirmek amacıyla, sonsuz ömrün belirli dönemlere ayrılması gerekmektedir. (Dönemlere ayrılması, muhasebe temel kavramlarından dönemsellik kavramı ile belirtilmiştir.) İşletmeleri faaliyetlerini karşılaştırmalarında sağladığı kolaylıklar nedeniyle dönem seçiminde istisnai durumlar hariç takvim yılı esası gözetilmektedir.

İşletmelerin dönem içerisindeki faaliyetlerinin sonuçlarının tespiti için bir takım işlemler yapmaları gerekir ki, buna dönem sonu işlemleri denilmektedir. Geniş bir kavram olan dönem sonu işlemlerinde en önemli husus değerleme işlemleri olup, işletmelerin varlıkları, borçları ve alacakları ayrı ayrı de-

ğerlemeye tabi tutulmaktadır. Yazımızın konusu değerleme işlemlerinden stokların değerlemesi olup, okuyucuyu temel noktalara değinerek bilgilendirmeye çalışacağız.

II-TANIMLAR:

Stok ve Değerleme kavramlarını kısaca tanımlamaya çalışalım.

Stok Kavramı; 1 Sıra Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde; *"Bu grup, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur."* Şeklinde tanımlanmıştır. Aynı genel tebliğde yer alan tek düzen hesap planında stoklar Dönen Varlıklar içerisinde 15 nolu grupta yer almakta olup, dönem içerisinde bu hesaplarda takip edilen stoklar dönem sonunda yapılan envanter ve değerleme işlemlerinden elde edilen sonuçlara göre bilanço ve maliyet hesaplarıyla gerekli düzeltmeler yapılarak bilançoya aktarılırlar. 15 nolu grupta yer alan hesaplar aşağıdakilerdir.

- 150: İlk Madde ve Malzeme Hesabı
- 151: Yarı Mamüller
- 152: Mamüller
- 153: Ticari Mallar
- 157: Diğer Stoklar

(*) Vergi Denetmeni

¹ (Genel Muhasebe-Orhan Sevilengül- Gazi Kitabevi)

-158: Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

-159: Verilen Sipariş Avansları

Değerleme Kavramı; 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 258. maddesinde başlayan üçüncü kitabının konusunu teşkil etmekte olup anılan maddede; “Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir”. Şeklinde tanımlanmakta, 259. maddesinde, “Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.”denilmekte ve devam eden maddelerinde değerlendirme ile ilgili usul ve esaslar belirtilmektedir. Başka bir tanımda değerlendirme; “muhasabede, işletmenin varlıklarının ve borçlarının ulusal para ile ifade edilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır.² Değerleme işletmenin doğrudan kar zararını etkilediğinden, işletmeler için büyük önem taşımaktadır.

Stokların değerlemesi konusu temelde vergisel bir kavram olmakla birlikte, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatlarında bu konuda çeşitli hükümler yer almakta olup, bu hükümler okuyucunun bilgi edinmesi amacıyla aynen aşağıya alınmıştır.

-T.T.K. Hükümlerine göre stok değerlemesi; kanunun 75. maddesinde “İlgililerin; işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için, envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre tanzimi lazımdır.

Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen veya ihtilafli bulunanlar müstesna olmak üzere, bütün alacaklar da itibari miktarlarına göre hesab edilir.” Hükümü yer almakta olup, aynı kanunun 461. maddesinde de” Hammaddeler, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya, emtia ve satılık diğer mallar en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançooya geçirilebilir. Bununla beraber bu malların maliyet değeri bilançonun tanzimi zamanında cari fiyattan fazla ise bunlar bilançooya

en fazla cari değer üzerinden geçirilebilir” Hükümü yer almıştır.

-Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatında stok değerlemesi; Seri: XI, No: 17 sayılı Tebliğinde” Bu maddenin dördüncü fıkrasındaki hüküm saklı kalmak kaydıyla, stoklar, elde etme maliyeti ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların elde etme maliyeti yerine net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesi için, net gerçekleşebilir değer elde etme maliyetine göre % 10 veya daha fazla bir değer düşüklüğü göstermesi ve bu değer düşüklüğünün yakın bir tarihte ortadan kalkacağına dair objektif ve makul bir gerekçenin varolmaması gerekir.

Stok maliyetinin hesaplanmasında “ilk giren ilk çıkar”, “son giren ilk çıkar”, “ağırlıklı ortalama maliyet” veya “hareketli ortalama maliyet” yöntemlerinden birinin uygulanması şarttır. Stoklarda, türler itibariyle aynı değerlendirme yönteminin esas alınması zorunludur. Ancak, kısmen özel siparişlerin olması veya başlıbaşına maliyetlerinin saptanması gerekli kalemlerin bulunması halinde, bunlara özgü olarak “özel sipariş maliyeti” yöntemi uygulanabilir.

Stokların elde etme maliyetine göre düşük değerle değerlendirilmesi halinde karşılık ayrılması şarttır. Stok değer düşüklüğü karşılık tutarları esas olarak “genel yönetim giderleri” içinde muhasebeleştirilir.

Borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler, işlem gördükleri borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda bilanço gününden önceki 5 iş günü boyunca oluşan ağırlıklı ortalama fiyatların ortalaması üzerinden değerlendirilir. Bilanço gününden önceki 5 iş günü içinde elde edilen altın ve diğer kıymetli madenler ise, elde etme maliyeti ve bilanço gününde ilgili borsa veya piyasada oluşan ağırlıklı ortalama fiyatın düşük olanı ile değerlendirilir. Normal ticari şartlar altında rayiç bedeli, ihtiva ettiği altın ve kıymetli madenlere bağlı olarak belirlenen maddelerin içindeki altın ve diğer kıymetli madenler de bu fıkra da belirtilen şekilde değerlemeye tabi tutulur.”hükümü yer almaktadır.

² (Genel Muhasebe-Orhan Sevilengül-Gazi Kitabevi)

III-STOKLARIN DEĞERLEMESİ:

Stokların değerlemesi V.U.K. hükümleri çerçevesinde ele alınacak olup; Satın Alınan Emtianın Değerlemesi (Dahilde Satın Alınan Emtia ve İthal Edilen Emtia), İmal Edilen Emtia Değerlemesi, Zira-i Mahsullerin, Hayvanların Değerlemesi ve Değeri Düşen Malların Değerlemesi başlıklarıyla açıklanacak olup, özellikle konular için küçük başlıklar açılacaktır.

A-SATIN ALINAN EMTİANIN DEĞERLEMESİ:**a-Dahilde Satın Alınan Stokların Değerlemesi:**

V.U.K.'nın 274. maddesinde "*Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.*" hükmü yer almaktadır. Aynı kanunun 262.maddesinde Maliyet Bedeli "*İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.*" şeklinde tanımlanmıştır. İşletmeler faaliyet konusu emtiaları maliyet bedeli ile değerleyecek olup, maliyet bedeli kanun hükmünde açıkça tanımlanmamış, ancak kanun hükmünden hareketle aşağıdaki kalemlerden oluşması gerekmektedir. Aşağıdaki kalemler dışında yapılan gider var ise bu giderin emtia ile ilgili olması ve işletme tarafından yapılmış olması kaydıyla maliyet bedelinin içine aktarılması gerekir.

-Satın alma bedeli,

-Malın stoklara girmesine kadar katlanılan nakliye, hammaliye ve sigorta giderleri,

-Alış komisyonları,

-Finansman kredi faiz ve komisyonları,

-Kur Farkları (Dövizle alınması halinde)

b-İthal Edilen Emtianın Değerlemesi:

İthal edilen emtianın değerlemesinde maliyetin unsurları aşağıdakilerden oluşur.

-Emtianın CIF bedeli ³;

-Emtianın ithali için ödenen vergi, resim ve harçlar,

-Emtianın gümrükten işyerine getirilmesine kadar ödenen nakliye, hammaliye ve sigorta giderleri,

-Emtianın ithali için kullanılan kredi faizleri ve komisyon giderleri,

-İthalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar,

-Akreditif yolu ile yapılan ithalatlarda emtia finansmanı ile ilgili giderler, ⁴

B-İMAL EDİLEN EMTİANIN DEĞERLEMESİ:

İmal edilen emtianın değerlemesi V.U.K.'nın 275. maddesinde "*İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:*

1.Mamulün vücuda getirilmesinde sarfolunan *iptidai ve ham maddelerin bedeli;*

2.Mamule isabet eden *işçilik;*

3.Genel imal giderlerinden *mamule düşen hisse;*

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

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

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıda ki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler." şeklinde hüküm altına alınmıştır.

İmal edilen emtia da dahilde ve ithal edilerek temin edilen emtialar gibi maliyet bedeli ile değerlendirilmekle

³ ((İng. Cost, insurance & freight) mal bedeli, sigorta ve navlun bedelinden oluşmakta olup, gümrük giriş beyannamesinde yer alan bedeldir.)

⁴ Akreditif: Bir bankanın şarta bağlı ödeme garantisi olarak tarif edilebilir. Akreditif bankanın ödeme taahhüdü ile satış bedelinin ödenmesini teminat altına alması ve finansman kolaylığı sağlaması itibarıyla en fazla ihracatçıya yararlı bir ödeme şeklidir. Alıcı ve satıcı arasında çıkma olasılığı olan anlaşmazlıkları en aza indirmesi dolayısıyla uluslararası ticarete yaygın olarak kullanılmaktadır. (www.mevzuat.net)

birlikte, emtianın üretiminde yer alan kalemler kanunda tek tek belirtilmiştir. Bu kalemler sırasıyla;

-İptidai ve Hammadde Bedeli:Üzerinde değişim işlemleri uygulanan ve üretilen şeyin bünyesini oluşturan maddeleri iptidai ve hammadde olarak tanımlayabiliriz. Mamülün vucuda getirilmesi için gerekli olan hammadde ve iptidai madde dahilde veya ithal yoluyla temin edilmelerine göre dönem sonu değerlemelerinin yapılarak mamül maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Ancak doğrudan doğruya mamülün bünyesinde yer almamakla birlikte, üretim aşamasında kullanılan diğer malzemeler, iptidai ve hammadde olarak değerlendirilmez, genel üretim giderleri içerisine alınıp, buradan mamüle pay verilmesi daha uygun olacaktır.

-İşçilik:İşçilik giderlerini, üretimle ilgili olanlar ve yönetimle ilgili olanlar diye ikiye ayırmak gerekir. Doğrudan yönetimle ilgili olan işçilik giderlerinin genel yönetim giderleri arasında değerlendirmek daha uygun olacaktır. Ancak bazı işçilik giderleri (temizlik, güvenlik vs.) hem üretim, hem de yönetimi ilgilendiren giderlerdir. Bu giderlerden üretime, mamül maliyetine pay verilmesi mamülün gerçek maliyetini hesaplamak açısından önemlidir. Bu giderlerden yönetim ve üretim arasında yapılacak paylaşım, değişik anahtarlarla (çalışma saati veya çalışma günü vs.) yapılabilir.

Üretimle ilgili olan işçilik giderleri, doğrudan üretim ve dolaylı üretim işçiliği diye ikiye ayrılmaktadır. Doğrudan üretim işçiliği mamülle ilgili olan ve tamamı mamül üretimine kullanılan işçilik olup, tamamı mamül maliyetine aktarılmalıdır. Ancak dolaylı üretim olarak adlandırdığımız işçilikte işletme birden fazla çeşitte veya birden fazla safhada mamül üretmekte olup, bu işçilik tüm mamül çeşitleri ve safhalarında kullanılmaktadır. Bu tür işçiliklerde mamül çeşitlerine ve safhalara göre işçilik tutarının hesaplanması gerekir ki bu da yukarıda belirttiğimiz değişik anahtarlarla yapılabilir. Elde edilen sonuca göre mamül çeşitleri mamül üretiminin her

safhasına gerekli payın verilmesi gerekmektedir.

İşçilik giderleri konusunda önemli noktalardan biriside; işçilik giderlerinin hangi kalemlerden oluşacağı olup, işçilere değişik adlarla ödenen ücret, fazla mesai, çocuk zammı, aile yardımı, yakacak yardımı gibi ödemelerle işçi adına ilgili kuruluşlara kesilip yatırılan sosyal güvelik kesintileri, sendika aidatları gibi kesintilerin toplamı işçilik giderinin içerisinde.

-Genel İmal Giderlerinde Mamüle Düşen Hisse: Üretim giderleri, üretim yapan işletmenin ürettiği mamül çeşitliliğine göre ya tamamı yada paylaştırılarak mamülün maliyetine aktarılmasını gereken giderlerdir. Bu giderler bazıları aşağıdadır.

a-Yardımcı malzemeler

b-Tamir ve bakım giderleri

c-Fire ve kayıplar

d-Üretimle ilgili amortismanlar ve finansal kiralama giderleri

e-Aydınlatma, ısıtma ve temizleme giderleri

f-Üretim yerine ilişkin emlak vergileri,

g-İşletme malzemesi giderleri(temizleme, yağlama giderleri)

İşletmede üretilen mamül çeşidi tek ise bu giderlerin tamamının mamülün maliyetine aktarılmasında sıkıntı yoktur, ancak birden fazla çeşit mamül veya eşitli safhada imal ediliyorsa, bu giderlerin mamüller ve safhalar arasında paylaştırılması gerçek maliyetin tespiti açısından gereklidir. Bu paylaşım işçilik giderleri bölümünde açıklandığı üzere değişik anahtarlarla yapılabilir.

*** Genel imal giderleri ile ilgili dikkat edilmesi gereken önemli hususlar;

* Üretimle ilgili amortisman tabii iktisadi kıymetlere ait amortisman ve finansal kiralama giderlerinde iktisadi kıymetlerin yıl içerisinde çalışılmayan günlerin olmasına göre amortisman ve finansal kiralama giderlerinin ayrılıp, çalışılan günlerin genel imal giderlerinde çalışılmayan günlere ait olanların ise genel yönetim giderleri içerisinde değerlendirilmesi

daha uygun olacaktır.

* İşletmeler amortismanla tabii iktisadi kıymetlerinde ister normal ister hızlandırılmış amortisman yöntemini kullansınlar ayrılan amortisman tutarlarının tamamı genel üretim gideri olarak değerlendirilecektir. Ancak su basması, yangın, deprem ve teknolojik icatlar dolayısıyla V.U.K.'un 317/1-2 maddeleri gereğince fevkalade amortisman ayrılması gerekli hallerde, normal amortisman tutarının üzerinde ayrılacak amortisman gideri kısmı genel yönetim gideri olarak değerlendirilmesi gerekir.

* İşletmelerde amortismanla tabii iktisadi kıymetler için aşırı çalışma dolayısıyla ayrılan fevkalade amortisman da ayrılan amortismanın tamamı üretimle ilgili olduğundan genel üretim giderlerinde kalmalıdır.

-Genel İdare Giderleri: İşletmelerin temel faaliyet konusu olan üretimin gerçekleşmesi için gerekli olmakla birlikte, doğrudan mamül üretimiyle ilgisi olmayan giderler vardır, bunlara genel idare giderleri olarak adlandırırız. Bu giderlerin bazıları aşağıdaki gibidir.

a-İdari kısımlarla ilgili amortisman, kira, aydınlatma, su, ısıtma, bakım, tamir, yakıt, enerji ve sigorta giderleri

b-İdari kısımla ilgili personel ücretleri,

c-Kırtasiye, haberleşme, temsil ve dava giderleri,

d-Reklam ve promosyon giderleri,

e-Genel kurul ve yönetim kurulu toplantı giderleri,

f-Anonim şirketlerden ihraç edilen tahvil faizleri, V.U.K.'un 275/4. maddesinde genel idare giderlerinden üretilen mamüle pay verilmesinde işletme yetkililerine ihtiyarilik tanınmıştır. İhtiyarilik; tüm genel idare giderleri için geçerli olup, ayrıca dönem boyunca uygulanacak şekilde verilmiştir. Bir kısım giderlerde uygulanıp bir kısmında uygulanmaması, ilk altı ayda dahil edilip ikinci altı ayda dahil edilmemesi gibi durum söz konusu değildir. Ancak genel idare giderlerinde uygulanan bu ihtiyarilik 3065

sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 27. maddesi gereğince yapılacak emsal tespitlerinde kalkmakta ve mamüle pay verilmesi zorunlu hale gelmektedir.

- Ambalaj Malzemesi Bedelleri: İşletmelerin üretimini yaptıkları mamüllerin ambalajlı olarak sunulması gerekli mamüller olması halinde yapılan ambalaj giderlerinin ürünün maliyetine eklenmesi zorunludur.

**** Stok değerlemesinde yukarıda belirttiğimiz satın alınarak (dahilde veya ithal yolu ile) veya imal edilerek temin edilen stokların değerlemesinde bazı hususların ayrıca açıklanması gerekmekte olup bunları aşağıda irdelemeye çalışalım.

* Vade Farkları: Stok bedellerinin peşin ödenmemesi veya ödemede temerrüde düşülmesi gibi durumlar nedeniyle emtia bedeline ilaveten ödenen tutarları vade farkı olarak tanımlayabiliriz. Vade farkları peşin ödeme yapılmaması durumunda genellikle fatura bedeline dahil edilirken, temerrüde düşülmesi halinde emtia önceden fatura edildiğinden temerrüd tutarı için ayrı bir fatura düzenlenmektedir. Peşin ödeme yapılmayarak satış faturasına dahil edilen vade farkları emtia maliyetini oluşturduğundan maliyete eklenmelidir. Ancak temerrüde düşülmesi nedeniyle oluşan ve sonradan fatura edilen vade farklarında ise ister maliyete eklenmesi isterse doğrudan gider yazılması işletme yetkilerinin takdirindedir.

* Alış İskontoları ve Primler: Emtia alışları sırasında satıcı işletmelerin değişik adlar ve mahiyette indirim ve iskontolar (mal fazlası iskontosu, peşin iskontosu vb.) yapmaktadırlar. Bunlardan emtia alınırken yapılan ve fatuda gösterilen indirim ve iskontolar emtia maliyetini doğrudan ilgilendirdiğinden, maliyeti azaltıcı olarak değerlendirilmelidir. Ancak sonradan, genellikle yıl sonlarında yıllık emtia alım cirosu, ödeme konusundaki hassasiyete ve benzeri durumlara göre yapılan prim veya iskontoların işletmelerin tüm yıl içerisindeki performansı ile ilgili olması ve doğrudan emtia alış ile ilgili olmamaları nedeniyle

emtia maliyeti ile ilişkilendirilmesi mümkün olmayıp doğrudan gelir yazılması gerekmektedir. 26 sıra nolu K.D.V. Genel Tebliği hükmü de bu yöndedir.

****Faiz ve Kur Farkları:**238 sıra nolu V.U.K. Genel Tebliğinde işletmelerin dönem sonu stoklarının değerlemesi ile ilgili hususlar başlığı altında yapılan açıklamalarda;

*Kur Farkları; emtianın stoklara girişine kadar oluşan kur farklarının stok maliyetine eklenmesi, stoklara girişten sonra oluşan kur farklarının ise stok maliyetine ekleneceği gibi doğrudan gider yazılabileceği belirtilmiştir. Tebliğde belirtilen kur farkı olumsuz kur farkı olup, işletme lehine oluşan kur farklarında durum ise belirtilmemiştir. Lehe oluşan kur farkları ile ilgili 334 sıra nolu V.U.K. Genel Tebliğinin Kur Farkları başlıklı bölümünde, sabit kıymetlerin temini sırasında oluşan kur farkları irdelenmekte olup, sabit kıymetin aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan lehe kur farklarının sabit kıymetin maliyetinden düşülmesi zorunlu tutulmuş, sonrasında oluşan kur farkının kambiyo geliri veya maliyetle ilişkilendirilmesi işletme yetkililerinin tercihinin bırakılmıştır. Bu tebliğ hükmünden hareketle emtiaların stoklara girinceye kadar oluşan lehe kur farkların da malın maliyetinden düşülmesi, sonrasında oluşan lehe kur farklarında ise ister maliyetten düşülmesi isterse gelir kaydedilmesi gerektiği düşünülmektedir.

* Kredi Faiz ve Komisyon Giderleri; İşletmelerin finansman amaçlı ödedikleri kredi faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay verilmesi veya doğrudan gider yazılması ilgili yine 238 sıra nolu V.U.K. tebliği ile işletme yetkililerine bırakılmıştır.

C-STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ:

V.U.K.'un değerlendirme ile ilgili hükümlerinde, işletmelerin hangi değerlendirme yöntemini kullanacağı ile ilgili hüküm bulunmamakla birlikte, hükümlerden işletmelerin bir serbestiye sahip olduğu anlaşıl-

maktadır. Unutulmamalıdır ki; değerlemeden amaç, emtiaların gerçek değerinin tespitidir. Ancak tüm işletmelerde, gerçek maliyetin hesaplanması, çeşitli zorluklar (ürün çeşitliliğinin çokluğu, ürün ömrünün kısa olması vs.) nedeniyle mümkün olamamaktadır. Bu sebeple işletme yetkilileri, gerçek maliyet olmasa bile, gerçek maliyete en yakın maliyeti hesaplamak için çeşitli teknikler arasından işletmelerine en uygun olanı seçmelidirler. Aşağıda işletmelerin bir çoğunun uyguladığı bazı stok değerlendirme yöntemlerini açıklamaya çalışacağız.

a-Fiili Maliyet Yöntemi: Emtia değerlemesinde esas olan fiili diğer adlarla has, gerçek maliyetin hesaplanmasıdır. Ancak bazı zorluklardan dolayı bu yöntem çoğu işletmeler tarafından kullanılamamaktadır. Bu yöntemin kullanabilen işletmeler genellikle emtia çeşitliliği az olan işletmelerdir. Bu yöntemin kullanılmasında emtia alış ve satışların parti bazında kontrol edilebilmesi gerekli olup, yapılan satışın hangi parti girişinden yapıldığı, kalan emtiaların hangi parti girişlerinden kaldığını bilinmesi dönem sonu maliyet hesabı için gereklidir. Bu yöntemi bir örnekle açıklamaya çalışalım;

Örnek:X İşletmesinin dönem başı ve dönem içi emtia alış ve satış bilgileri aşağıdaki tablodaki gibidir.

	Alışlar (Adet)	Birim Maliyet (YTL)	Satışlar (Adet)	Kalan Miktar (Adet)
A Malı (D.B.Stok)	1.000	1.000	900	100
A Malı	15.000	1.100	14.500	500
B Malı (D.B.Stok)	1.500	500	1.250	250
B Malı	25.000	600	24.000	1.000

Yukarıdaki tablodan hareketle işletmenin dönem sonu emtia değerlemesi aşağıdaki tablodaki gibidir.

	Kalan Miktar (Adet)	Birim Maliyet (YTL)	Stok Değeri (YTL)
A Malı (D.B.Stok)	100	1.000	10.000
A Malı	500	1.100	550.000
B Malı (D.B.Stok)	250	500	125.000
B Malı	1.000	600	600.000

X İşletmesinin dönem sonu emtia değerlemesinde fiili maliyet yöntemi kullanılmış ve kalan emtianın net maliyeti tespit edilmiştir.

b-Ortalama Maliyet Yöntemi: Emtia değerlemede esas amaç fiili maliyetin tespit edilmesi olup, çeşitli zorluklardan (ürün çeşitliliğinin fazlalığı, yapılan satışların hangi alımlardan yapıldığının tespit edilememesi vb.) dolayı fiili maliyet yönteminin kullanılmadığını yukarıda belirtmiştik. Bu sebeple işletmeler fiili maliyete en yakın sonucu verecek değerleme yöntemini seçmek zorundadırlar. Bunlardan biriside Ortalama Maliyet Yöntemi olup, bu yöntem kendi içerisinde üç başlığa ayrılmaktadır.

-Basit Ortalama Maliyet: Basit ortalama maliyet yönteminde dönem başı emtia birim maliyeti ile dönem içi emtia alışları birim maliyetlerinin bilinmesi yeterli olup hesaplanan birim maliyet ile dönem sonu mevcudun çarpılması ile dönem sonu stok değeri hesaplanacaktır.

Örnek: X İşletmesinin dönem başı ve dönem içi emtia alış hareketleri aşağıdaki gibi olup; işletmenin dönem sonu emtia stoku 6.000 adettir.

Alış Tarihi	Miktar (Adet)	Birim Fiyat (YTL)	Tutar (YTL)
D.B.Stok	1.000	100	100.000
23.04.2007	5.000	110	550.000
19.05.2007	4.000	115	460.000
30.08.2007	5.000	120	600.000
29.10.2007	3.000	125	375.000
TOPLAM	18.000	570	2.085.000

Basit Ortalama Birim Maliyeti: $570:5=114,00$. YTL

Dönem Sonu Stok Değeri: $6.000 \times 114 = 684.000$.- YTL olarak hesaplanacaktır.

Basit ortalama yöntemin sağlıklı sonuçlar verilmesi için, enflasyonist etkilerin az olması esastır.

-Ağırlıklı Ortalama Maliyet: Bu yöntemde dönem başı ve dönem içi emtia mevcutları ile tutarların bilinmesi yeterli olup, toplam emtia tutarının, toplam emtia miktarına bölünerek birim maliyet bulunacak ve bu tutarlar da dönem sonu emtia mevcudu çarpılarak dönem sonu emtia değeri tespit edilecektir. Basit ortalama maliyet yönteminde yer alan örnekten hareketle ağırlıklı ortalama maliyeti örnekleyelim.

Ağırlıklı Ortalama Birim Maliyet:
 $2.085.000:18.000=111,83$.-YTL

Dönem Sonu Stok Değeri:
 $6.000 \times 111,83 = 694.980,00$.-YTL olarak hesaplanacaktır. Bu yöntem basit ortalama yöntemine göre daha sağlıklı sonuçlar vermektedir.

-Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet: Bu yöntemde yapılan her parti emtia alış ve satışları stok değerlemede kullanılır. Bu sebeple yöntemi uygulayacak işletmeler envanter yöntemlerinden sürekli envanter yöntemini kullanmak zorundadırlar. Bir örnek yardımıyla bu yöntemi anlatmak çok daha kolay olacaktır.

Örnek : X işletmesinin dönem başı stoğu ile dönem içi emtia alış ve satış mevcut ve tutarları aşağıdaki tablodaki gibi olup, dönem sonu emtia stoğu 4.000 adettir.

Alış ve Satış Tarihleri	Miktar (Adet)	Birim Fiyat (YTL)	Tutar (YTL)	Miktar (Adet)	Birim Maliyet (YTL)	Stok Maliyeti (YTL)
.B.Stok	1.000	100	100.000	1.000	100	100.000
.04.2007(+)	4.000	110	440.000	5.000	108	540.000
.05.2007(-)	4.000	108	432.000	1.000	108	108.000
.05.2007(+)	4.000	115	460.000	5.000	113,6	568.000
.06.2007(-)	3.000	113,6	340.800	2.000	113,6	227.200
.09.2007(-)	1.000	113,6	113.600	1.000	113,6	113.600
.10.2007(+)	3.000	125	375.000	4.000	122,15	488.600

(Tabloda (+) emtia alışlarını, (-) emtia satışlarını, Örnek birim maliyet hesabında; 23.04.2007 tarihli emtia alış sonrası birim maliyet hesabında $540.000/5.000=108$ olarak toplam maliyetin toplam miktara bölünmesi ile bulunmaktadır.)

Tablodan anlaşılacağı üzere dönem sonunda kalan 4.000 adet emtianın dönem sonu stok değeri 488.600.-YTL olarak hesaplanmaktadır.

c-FIFO (First In First Out) Yöntemi: Fifo yöntemi türkçe karşılığı ile ilk giren ilk çıkar yönteminde emtia satışlarında, satışı yapılan emtianın işletmeye en eski tarihli giren emtia olduğu kabul edilir ve satış maliyeti bu şekilde hesaplanır. Dönem sonu stokun değerlemede de stoklarda kalan emtia mevcuduna göre en son emtia girişinden başlanıp kalan mevcut tamamlanıncaya kadar en son tarihli alışlara kadar gidilir ve dönem sonu değerlemesi yapılır. Bu

yöntem enflasyonist dönemlerde satılan emtianın maliyetinin çok düşük, stok maliyetinin de çok yüksek tespit edilmesine sebep olması dolayısıyla emtia satış karını olduğundan yüksek hesaplanmasına sebep olacağı, tersi durumda da mal satış karı düşük hesaplanmasına sebep olacağı açıktır.

Örnek: X işletmesinin dönem başı stoğu ile dönem içi emtia alış ve satış mevcut ve tutarları aşağıdaki tablodaki gibi olup, dönem sonu emtia stoğu 6.000 adettir.

Alış ve Satış Tarihleri	Miktar (Adet)	Birim Fiyat (YTL)	Tutar (YTL)	Miktar (Adet)	Birim Maliyet (YTL)	Stok Maliyeti (YTL)
B.Stok	1.000	100	100.000	1.000	100	100.000
.04.2007(+)	5.000	110	550.000	6.000	110	550.000
.05.2007(-)	1.000			1.000	100	-100.000
.05.2007(-)	3.000			3.000	110	-330.000
.05.2007(+)	4.000	115	460.000	6.000	115	460.000
.06.2007(-)	2.000			2.000	110	-220.000
.06.2007(-)	3.000			3.000	115	-345.000
.08.2007(+)	5.000	120	600.000	6.000	120	600.000
.09.2007(-)	1.000			1.000	115	-115.000
.09.2007(-)	2.000			2.000	120	-240.000
.10.2007(+)	3.000	125	375.000	6.000	125	375.000

(Tabloda (+) emtia alışlarını, (-) emtia satışlarını, Örnek satış hesabında, 10.05.2007 tarihli satışta 4.000 adet satışın 1.000 adeti dönem başı stoktan kalan tutar ise 23.04.2007 tarihli emtia alıştan karşılacaktır.)

Yukarıdan yapılan hesaplama ile dönem sonu stokta yer alan 6.000 adet emtianın 3.000 adedi 30.08.2007 tarihli alıştan, kalanların ise 29.10.2007 tarihli alıştan kaldığı görülmekte olup;

Dönem sonu stok değeri

$$3.000 \times 120 = 360.000 \quad 3.000 \times 125 = 375.000$$

$375.000 + 360.000 = 735.000$.-YTL olarak hesaplanacaktır.

d-LIFO (Last In First Out) Yöntemi: Son Giren İlk Çıkar yöntemi 5024 sayılı kanunla, 01.01.2004 tarihinden itibaren kaldırılmış olduğundan açıklama yapılmayacaktır.

***** Stok değerlendirme yöntemlerinin belli başlıları hakkında yukarıda açıklamalar yapılmış olup, şimdi de özellikli emtia gruplarının değerlendirme yöntemlerini açıklamaya çalışalım.

* Manipilasyona Tabi Emtianın Değerlemesi: İşletmeler faaliyet konusu bir kısım emtiaları üreticiden doğrudan herhangi bir işleme tabi tutma-

dan temin ederler. Ancak işletmeler bu tür emtiaları üreticiden aldıkları gibi satmadan önce bir takım işlemlere tabi tutarak kalite bazında ayırırlar, bu tip kalitelere ayrılan emtialara manipilasyona tabii emtialar denir.(Fındık, tütün, pamuk, vs.) Bu tip emtiaların değerlendirilmesi diğer emtiaların değerlemesinden bir takım farklılıklar göstermektedir. Manipilasyona tabii malların değerlemesinde, aşağıdaki gider kalemleri ile emtia kaliteleri itibarıyla piyasa fiyatlarının bilinmesine ihtiyaç vardır.

a-Satın alma bedeli,

b-Satın almaya bağlı diğer giderler (Taşıma, sigorta vb.),

c-Manipilasyonda kullanılan işçilik giderleri,

d-Manipilasyon sırasında kullanılan alet, edavat varsa bunlara ilişkin gider ve amortismanlar,

Kalite bazında piyasa fiyatları ile elde edilen hasılatın, toplam hasılat içerisindeki payından hareketle, toplam maliyetten, kalite bazında birim maliyet elde edilecek ve oradan dönem sonu stok mevcutlarının değerlendirilmesi yapılacaktır.

Örnek:X İşletmesi tütün işi ile uğraşmaktadır. İşletmenin maliyet ve gider kalemleri ile tütün kalitelerine göre miktar ve piyasa fiyatları aşağıdadır.

-Tütün satın alma bedeli: 150.000.-YTL

-Manipilasyon işçilik giderleri: 10.000.-YTL

-Amortisman giderleri: 4.000.-YTL

-Genel üretim giderleri: 6.000.-YTL

-TOPLAM : 170.000.-YTL

Tütün Tipi	Miktar (Kg)	Borsa Fiyatı (YTL)	Hasılat (YTL)
A Grad	20.000	5	100.000
B Grad	14.000	4	56.000
C Grad	10.000	3,5	35.000
İskarta ve Fire	6.000	1,5	9.000
Toplam	50.000		200.000

X işletmesinin tütün birim maliyeti; tütün tiplerinden elde edilen hasılatların, toplam hasılat içerisindeki paylarına göre, tütün tiplerinin birim maliyeti bulunacaktır. Elde edilen birim maliyet ile dönem sonu emtia değerlendirilmesi tütün tiplerine

göre hesaplanacaktır.

tün Tipi	Miktar (kg)	Hasılat (YTL)	Hasılat İçindeki Pay (Birim Hasılat/ Toplam Hasılat)	Maliyet İçindeki Pay (Hasılat Oranx Toplam Maliyet)(YTL)	Birim Maliyet (YTL)
A Grad	20.000	100.000	%50	85.000	4,25
B Grad	14.000	56.000	%28	47.600	3,40
C Grad	10.000	35.000	%17,5	29.750	2,98
İskarta ve Fire	6.000	9.000	%4,5	7.650	1,28
Toplam	50.000	200.000		170.000	

***Emtianın Düşük Bedelle Değerlemesi:** Hatırlanacağı üzere V.U.K.'nın 274. maddesinde emtianın maliyet bedelle değerlendirileceği belirtildikten sonra devamında "Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı maddeler için de uygulanabilir." Hüküm yer almaktadır. Bu hüküm işletmelerin faaliyet konusu emtiaları satın alarak veya imal ederek temin edip, maliyetleri tespit edildikten sonra, piyasa fiyatının, maliyet bedelinden %10 ve daha fazla düşüklük göstermesi durumunda, işletmelerin elde etmedikleri kazançları üzerinden vergi ödememeleri için yapılmış bir düzenlemedir.

***Kıymeti Düşen Emtianın Değerlemesi:** V.U.K.'nın 278. maddesinde "Yangın, deprem ve 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." Hüküm yer almaktadır. Madde hükmünde de anlaşıldığı üzere;

a-Yangın, deprem ve su basması neticesinde kıymeti düşen emtialar,

b-Bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerle değeri düşen emtialar,

c-Maliyeti hesaplanması mutad olmayan hurda, döküntü, üstüğü, deşe ve iskartaların,

değerlemesinin emsal bedelle yapılacağı belirtilmiştir.

V.U.K.nun 267. maddesi emsal bedeli ve emsal ücreti anlatmaktadır. Madde hükmünde, üç sıra(zorunlu sıra) halinde emsal bedel ve ücretin tespit edilmesi anlatılmıştır. Yukarıda ki sıralamanın a ve b bentlerinde yer alan sebeplerden dolayı kıymeti düşen emtialarda, birinci sırada yer alan ortalama satış fiyatı ile ikinci sıradaki maliyet bedeli esas kullanılması mümkün olmadığından, üçüncü sıradaki takdir esasının uygulanabilmesi için takdir komisyonuna başvurularak emtianın değerinin takdir edilmesi gerekmektedir. Vergisel açıdan yapılacak takdirin sadece takdir komisyonlarınca yapılması gerektiğini belirtmekte fayda olup, başka kurum ve kuruluşların yaptıkları takdirlerin vergisel olarak geçerliliği yoktur. Ancak 267. maddede yer alan "...Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tesbit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer...." Hüküm gereği mahkemeler ile zirai kazanç tespitine ilişkin kararnameler de belirtilen değerler emsal bedeli yerine geçeceği unutulmamalıdır.

İşletmeler takdir komisyonlarına değerlemenin yapıldığı dönem sonunda başvurmaları gerekir. Ancak doğal afetler nedeniyle oluşacak kıymet düşümlerinde yıl sonunu beklenmesine gerek olmayıp afet sonrası başvurulması gerekir. Kıymeti düşen emtialar dolayısıyla oluşan zararlar takdir komisyonu kararı doğrultusunda giderleştirilerek dönem sonu zararına aktarılmaktadır.

Maliyet hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar kasıt asıl üretimin amacı olmamakla birlikte üretimle birlikte oluşan fire olmakla birlikte iktisadi olarak kıymeti olan yan ürünler kastedilmektedir.(talaş vb.) Elde edilen yan ürünlerin iktisadi olarak değeri olduğundan bu ürünlerin değerlemesinin yapılması gerekmektedir. Kanun koyucu burada emsal bedeli uygulamasını hükmetmiştir. İşletmeler sürekli olarak bu tür yan ürünlerin satışını yapmaları halinde emsal

bedel tespitinde, birinci sırada ortalama satış fiyatı esasına göre emsal bedelinin tespiti yapılması gerekir, ancak sürekli olarak bu tür yan ürün satışı yoksa ve ikinci sıradaki maliyet bedeli esasının da kullanılmaması nedeniyle takdir komisyonuna başvurarak emsal bedelinin takdirini talep edilmesi gerekecektir.

V.U.K.'un 278 .maddesinde belirtilen kıymeti düşen emtia değerlemesindeki hurda ve döküntü ile kıymet düşüm nedenleriyle normal firenin karıştırılmaması gerekmekte olup, normal fire için emsal bedelin uygulanmasına gerek olmayıp ilerleyen kısımlarda bu konuya değinilecektir.

***Çalınan veya Kaybolan Emtianın Değerlemesi:** İşletmeden emtianın çalınma veya kaybolması, işletme yetkililerinin rızası dışında emtianın elden çıkması olarak tanımlayabiliriz. Çalınan veya kaybolan emtia envanter işlemleri sırasında işletmede olmadığından değerlemeye tabi tutulması mümkün olmayacaktır.

Çalınan veya kaybolan emtia tutarının gider olarak kaydedilmesi vergi kanunlarınca mümkün değildir. Bilindiği üzere vergi kanunları gider olarak kaydedilebilecek olaylarda kazancın elde edilmesiyle ilgili olması şartını getirmiştir. Çalınma ve kaybolmanın kazancın elde edilmesiyle ilgili olmadığından gider olarak kaydedilmesi mümkün değildir.

Çalınan veya kaybolan emtia tutarlarının zarar olarak da kaydedilmesi mümkün değildir. Gerek Gelir Vergisi Kanunun 88/3. maddesi, gerekse Kurumlar Vergisi Kanunun 9/1. maddesinde kabul edilebilecek zararlar arasında bu tür bir zarar yoktur. Çalınan veya kaybolan emtia ne gider ne de zarar addedilemeyeceğinden sadece sermayede azalma olarak değerlendirilebilir. Dönem sonunda bu çalınma ve kaybolma belirli şartların gerçekleştirilmesi ile (hırsızlık olayının ispatlanması vs.) Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak kayıtlara ve beyanlara aktarılması gerekmektedir. (Yine bilgi mahiyetinde çalınan veya kaybolan emtia nedeniyle indirim ko-

nusu yapılan KDV'ler de Katma Değer Vergisi kanunun 30/c. maddesi uyarınca indirim konusu yapılamayacağından gerekli düzeltme kayıtları yapılarak beyanlara yansıtılması gerekmektedir.)

***Normal Fire:** Normal fire ticari ve sınai faaliyetin normal icapları dahilinde alım, satım, taşıma veya üretim sürecinde emtiada meydana gelen azalma olarak tanımlanabilir. Yaşanan bu kayıplar daha önceden tahmin edilebildiği(sabun üretiminde sabunun kuruması sonucunda meydana gelen azalma) gibi tahmin edilemeyen (elektrik veya su kesintisi nedeniyle üretimin tamamlanamaması nedeniyle yarı mamüllerde yaşanan kayıplar) beklenmeyen sebeplerle oluşan azalmalar olabilir. Bunlardan tahmin edilebilen fireye asıl, tahmin edilmeyen fireye arızı fire denmektedir. Asıl veya arızı olsun oluşan fire kıymeti düşen emtiadan farklı olarak takdir komisyonu kararına gerek kalmadan doğrudan gider olarak emtia maliyetini aktarılır ve dönem sonu emtia değerlemesinde dikkate alınır.

***Sigorta Tazminatları:** İşletmeler faaliyetlerini yürütürken olabilecek doğal afetler, hırsızlıklar gibi durumlarda zararları en aza indirmek için emtia ve diğer kıymetlerini sigortalatmaktalar. Ve yine bilindiği üzere işletmeler, sigorta için yapılan ödemeleri giderleştirerek, emtia değerlemesinde dikkate almaktadırlar.V.U.K.'nın 330 maddesinde; *"Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır. İşletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminat hasılat kaydedilir."* hükmü yer almaktadır. Ayrıca hatırlanacağı üzere aynı kanunun 278. maddesinde, kıymeti düşen emtiaların değerlemesinde takdir komisyonu kararıyla oluşan zararlar giderleştirilebilmekteydi.

İşletmeler kıymeti düşen emtialar dolayısıyla almış oldukları sigorta tazminatlarından emtia maliyetinin üzerinde olanları doğrudan kara aktarmaları yasa gereğidir. Alınan sigorta tazminatının emtia

maliyetinin altında olması halinde aynı kanunun 278. madde hükmü geçerli olacağından, işletmenin herhangi bir zararı olmayacak maliyet ile sigorta tazminatı arasındaki olumsuz fark giderleştirilmiş olacaktır.

Çalınan ve kaybolan emtiaların değerlemesine yukarıdaki bölümlerde değinmiş ve sermayeden oluşan azalma olarak kabul edildiğini emtia tutarının kayıtlara Kanunen Kabul Edilemeyen Gider olarak aktarılacağını belirtmiştik. Çalınan veya kaybolan emtia dolayısıyla alınan sigorta tazminatlarında alınan tutarın K.K.E.G. tutarını karşılayıp karşılamasına göre gerekli mahsuplar yapılacak olumlu fark olursa kara ileve edilecek olumsuz fark olursa K.K.E.G. olarak hesaplarda kalacaktır.

*Depozitolu Ambalajların Değerlemesi: Hatırlanacağı üzere imal edilen emtianın değerlemesi bölümünde ambalajlı olarak satılması gerekli olan emtiaların maliyetlerinin tespitinde ambalaj giderlerin maliyete dahil edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak bazı emtialar (LPG tüpleri, cola, soda şişeleri gibi) ambalaj malzemeleri iadeli olarak satışa sunulmakta ve buna depozitolu ambalaj denilmektedir. Anılan depozitolar işletmeler için amortismanına tabii iktisadi kıymet olup, değerlemesinin bu yönde yapılması gerekeceğini belirterek konuyu noktalayalım.

D-ZİRAİ MAHSÜLLERİN DEĞERLEMESİ:

V.U.K.un 276 maddesinde; *"Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275 inci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tesbit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır."* Hükmü yer almıştır, zirai mahsullerin değerlendirilmesi ile ilgili açıklamalar 44 Seri Nolu G.V.K. Tebliğinde yapılmış olup, tebliğde; Sadece kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden çiftçilerin, değerleme yapacakları belirtilmiş olup, bilanço usulünü kullanan çiftçilerden;

"Sadece bir çeşit mahsul istihsal eden işletmelerde maliyet bedeli, geçen seneden devreden ve ilgili senede istihsal edilen mahsul için yapılan bilumum masraflar ile geçen seneden devreden mahsul değeri toplamının bir mahsul birimine isabet eden miktarını bulmak suretiyle tespit edilecektir. (Genel idare giderlerinin mahsulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)"

Birden fazla mahsül istihsal eden işletmelerde maliyet bedeli,

aa) Geçen seneden devreden ve ilgili senede istihsal edilen her bir mahsül cinsi için yapılan özel giderler ile şayet mevcutsa ilgili mahsülün geçen seneden devreden miktarının değeri toplamının her bir mahsül cinsi birimine isabet eden miktarını hesaplamak,

bb) Geçen seneden devreden ve ilgili senede istihsal edilen bütün mahsül cinsleri için yapılan genel istihsal ve genel idare giderleri toplamını bütün mahsül nev'ileri arasında tevzi ettikten sonra herbir mahsül cinsine isabet eden genel idare ve genel istihsal giderleri payını yukardaki (aa) bendine göre her bir mahsül cinsi için hesaplanan miktara ilâve etmek suretiyle, tespit edilecektir. (Genel idare giderlerinin mahsülün maliyetine katılması ihtiyaridir). Genel idare ve genel istihsal giderleri toplamından her bir mahsül cinsine isabet eden miktarlar, her bir mahsül cinsinin ilgili sene içinde satılan ve sene sonunda mevcut miktarlarının vasatî satış fiyatı (mahsül cinsinden ilgili senede satış olmamış ise hükümetçe tespit edilen satış fiyatı; bu da mevcut değilse ilgili zirai kazanç il komisyonunca tespit edilen vasatî satış fiyatı) üzerinden değerlendirilmesi ve bu suretle bulunan bütün mahsüllerinin umumî satış değeri içinde her bir mahsül nev'inin satış değerinin işgal ettiği yere göre tâyin edilecek emsaller esas alınmak suretiyle tespit edilecektir. " hükmü yer almıştır.

E-HAYVANLARIN DEĞERLEMESİ:

213 sayılı V.U.K.'un 277 maddesinde *"Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir."*

Maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmıyan ahvalde maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikında emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tesbit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.” Hükmü yer almıştır. Çiftçiler işletmelerinde;

-Satın almak suretiyle temin ettikleri hayvanların maliyet bedelini, satın alınan emtialardaki maliyet kalemlerine göre hesaplayacaklardır. (Satın alma bedeli, nakliye, sigorta gideri vs.)

-İşletme bünyesinde üretilen hayvanlarda ise; doğumundan ürün vereceği döneme kadar yapılan giderler ayrı bir hesapta takip edilmesi gerekir. Ancak zirai işletmelerde gerçek usulde kazançları tespit edilenler bu giderleri takip edebildiklerinden, gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai işletmeler hayvanların maliyet bedeli için zirai kazanç komisyonlarına başvurmaları gerekir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR;

-Genel Muhasebe, Orhan SEVİLENGÜL, Gazi Kitabevi,

-Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Nalan AKDOĞAN-Orhan SEVİLENGÜL, Gazi Kitabevi,

-Vergi Muhasebesi, Hasan ALTUNCU- Zafer KÜTÜK, VDD Yayınları,

-Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Bünyamin ÖZTÜRK-Mustafa ÖZER, Maliye ve Hukuk Yayınları,

-Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Yılmaz ÖZBALCI, Oluş Yayıncılık

-Değerleme, Kazım YILMAZ, HUD Yayınları,

-Beyanname Düzenleme Kılavuzu, HUD Yayınları,

-Emtia Değerlemesi(Makale), Murat ÇAKMAK-İsmail PAMUK, Vergi Raporu, Sayı 79, VDD Yayınları,

-Değeri Düşen Malların Değerlemesi(Makale), Nazmi KARYAĞDI, Vergi Dünyası, Sayı 292, HUD Yayınları,