

EMTİA DEĞERLEMESİ

Özge ÇELİK MAMA^(*) Murat GÖKKAYA^(**)

1 - GİRİŞ

Bir işletmenin gerek üreterek gerekse satın alarak satışa hazır bulundurduğu iktisadi kıymetlere emtia denilmektedir.

Vergi Usul Kanunu (VUK. md. 258'e göre değerlendirme, **"vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir"**. Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre VUK'un 261. maddesinde sıralanan değerlendirme esaslarından; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ve emsal bedeli ve ücretinden uygun olanı ile yapılır.

Emtialar VUK md. 274 uyarınca maliyet bedelleriyle değerlendirilir. Maliyet bedeli, VUK md 262'de **"iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum**

giderlerin toplamını ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır. Her ne kadar VUK'un 274. maddesinde emtiaların maliyet bedeliyle değerlendirileceği hüküm altına alınmış olsa da yine aynı madde hükmüne göre, maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük göstermişse emsal bedeli (ortalama fiyat esası veya takdir esası. ile değerlendirilmesinin uygun olacağı hükmü mevcuttur.

Bir işletmede emtia satın alındığında değerlendirme hükümlerine uygun olarak maliyet bedeli tespit edilmeli ve yasal defterlere kaydedilmelidir. Ancak burada emtianın maliyet bedeline hangi unsurların dahil olduğu sorusu ortaya çıkar. Diğer yandan, işletme emtiayı kendi bünyesinde de imal ediyor olabilir. Bu durumda imalat aşamasında birçok gider kalemi ortaya çıkmış olacak ve imal edilen emtianın maliyetinin tespiti daha da güçleşecektir. Son olarak değerlendirme gününde stokta bulunan emtianın maliyetinin tespiti için de değer düşüklüğü, fire, çalınma, kaybolma gibi özel durumlar ortaya çıkabilir. Çalışmamızın

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

^(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

amacı tüm bu konuları vergi kanunları ışığında açıklamak olacaktır.

2- EMTİA STOKLARININ DEĞERLEMESİ

Emtia değerlendirme işleminin işletme açısından ne denli önemli olduğunu anlamak için gelir tablosunu incelemek yeterli olacaktır. Bir işletmenin bir hesap dönemi içinde gerçekleştirdiği faaliyetler sonucunda elde ettiği kar/zarar sonuçlarını Gelir Tablosu göstermektedir. İşletmenin elde ettiği Brüt Satış Karı veya Zararı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

A-Brüt Satışlar	xxx
B-Satış İndirimleri	- xx
Net Satışlar	xxx
C-Satışların Maliyeti	-xxx
Brüt Satış Karı veya Zararı	xxx

Brüt Satış Karı hesaplanırken Net Satışlardan düşülen Satışların Maliyeti, işletmenin ilgili hesap döneminde yaptığı satışlara konu mal ve hizmetlerin işletme açısından arz ettiği maliyet tutarındır. Aralıklı envanter yöntemini kullanan işletmelerde dönem sonunda satışların maliyeti hesaplanırken aşağıdaki formül kullanılır.

$$\text{Satılan Malın Maliyeti} = \text{Dönem Başı Stok} + \text{Dönem İçi Net Alışlar}^1 - \text{Dönem Sonu Stok}$$

Emtia değerlemesi de bu noktada işletmenin kar/zarar sonuç hesaplarını doğrudan etkileyerek dönem matrahını belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır.

2.1- Genel Olarak Emtia Değerlemesi

VUK'un 274. maddesine göre; *"Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği halde mükellef, maliyet bedeli yerine 267nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir."*

İşletme dönem içinde mal alışı yaptığında, aldığı emtiayı maliyet bedeliyle kaydeder. Maliyet bedeline VUK md. 262'de yapılan tanıma göre;

- Satın alma bedeli,
- Satın alınan malın işletmeye getirilmesi için yapılan nakliye ve sigorta giderleri,
- Satın alınan malın işletme stoklarına dahil olana kadar oluşan kur farkları ve diğer finansman giderleri,

-Emtia alışı sırasında ödenmişse alış komisyonları dahil edilmelidir.

VUK'un 238 sıra nolu Genel Tebliği'ne göre emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete dahil edilmesi zorunludur. Emtianın işletme stoklarına girmesinden sonra oluşacak kur farklarının ise ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi ihtiyaridir.

İthal edilerek yurtdışından temin edilen malların kaydedilmesinde ise yukarıda sayılanlardan satın alma bedeli olarak CIF bedeli ve bunun yanında; ithalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar, gümrük vergisi, gümrük komisyonu, akreditifile ilgili finansman giderleri, emtianın işletme stoğuna girdiği tarihe kadar oluşan kur

¹ Dönem İçi Net Alışlar = Dönem İçi Alışlar - (Alış İadeleri + Alış İskontoları)

farkları maliyet bedeline dahil edilerek ilgili kayıtlara aktarılır. İthal edilen emtianın CIF bedeli; mal bedeli ile alıcı tarafından ödenen navlun ve sigorta taşıma sigorta bedelini içeren ve gümrük giriş beyannamesinde yer alan bedeldir.

Dönem içinde maliyet bedeliyle kaydedilen emtiadan yapılan satışlar ve diğer işlemler stokta bulunan emtianın değerlemesini zorunlu kılar. Emtianın değerlemesinde temel amaç, işletme için gerçek maliyet değerinin saptanmasıdır. Gerçek maliyet bedeli, fiili maliyet yöntemiyle; değerlendirme gününde mevcut emtianın hangi maliyet bedeli ile satın alındığının saptanması ve gerçek maliyetleri üzerinden değerlemeye tabi tutulmasıyla tespit edilir. Ancak alım-satım ve imalat işlemlerinin karmaşık olması her zaman fiili maliyet yönteminin kullanılmasına imkan tanımaz. Bu yüzden farklı stok değerlendirme yöntemleri kullanılmaktadır. Vergi matrahının tespiti bakımından VUK'a göre; fiili maliyet yöntemi, ortalama maliyet yöntemi (ağırlıklı, hareketli, basit ve ilk giren ilk çıkar yöntemi (FIFO, kullanılabilir. Enflasyon muhasebesinin uygulamasıyla, nominal fiyat farklarından faydalanarak vergiden kaçınma aracı olarak kullanılan son giren ilk çıkar (LİFO, yönteminin uygulaması kaldırılmıştır. Bu yöntemler kısaca şu şekilde açıklanabilir:

-Fiili maliyet yöntemi, stokların gerçek maliyet bedeliyle değerlemesi yöntemidir. Bu yöntemde malların fiilen satın alındıkları bedellerle, maliyete dahil edilmesi gereken giderler tespit edilerek fiili maliyet bulunur. Söz konusu yöntemin uygulanması her durumda çok kolay değildir. Çünkü bu yöntemin uygulanabilmesi için her bir malın stok hesaplarında izlenebilmesi dolayısıyla mal sirkülasyonunun fazla olmaması gerekir. Bu değerlendirme yöntemi, yüksek bedelli ve az sayıda alınıp satılabilen mallarda uygulanabilir. Örneğin, oto alım satımı yapan bir işletmede

sezonlara göre alış ve satış fiyatları sürekli değişebilir. Sırasıyla 10.000,00YTL - 11.000,00 YTL - 9.000,00 YTL'ye fabrikadan aldığı aynı cins ve marka otolardan sonuncu aldığı otoyu 12.000,00 YTL'ye satması durumunda; satışın maliyetini 9.000,00 YTL olarak belirlemek ve karı buna göre hesaplamak çok zor olmayacaktır. Ancak madden işletmelerinden paketlenmemiş kömür alıp depolayan ve satışlarını buradan yapan bir işletmede, satışa konu kömürün hangi parti kömürden olduğunu belirlemek pek mümkün değildir. Dolayısıyla yapılan satışın maliyeti, farklı stok değerlendirme yöntemleriyle gerçeğe en yakın şekilde ancak tahmin edilebilir.

-Ortalama maliyet yöntemi, fiili maliyetin saptanamaması durumunda kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntem, basit ortalama maliyet, basit ağırlıklı ortalama maliyet ve hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi olarak uygulanabilir. Yöntemlerin uygulamasına ilişkin tek örnek üzerinde çözümleme yapmak daha anlaşılır olacaktır. Paketlenmemiş kömürleri alarak depolayan ve buradan satış yapan işletmenin dönem başı stoklarının, dönem içi alış ve satışlarının ve dönem sonu stoklarının aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım;

DBS	30 Ton	100,00 YTL	3.000,00 YTL
28 Ocak (Alış)	10 Ton	120,00 YTL	1.200,00 YTL
15 Mart (Satış)	20 Ton	100,00 YTL	2.000,00 YTL
4 Mayıs (Satış)	10 Ton	100,00 YTL	4.000,00 YTL
14 Mayıs (Alış)	50 Ton	80,00 YTL	4.000,00 YTL
DSS	10 Ton	***	***

Basit ortalama maliyet yönteminde dönem sonundaki mal mevcudu, dönem başı stok ve dönem içi alış birim maliyetlerin basit aritmetik ortalaması ile değerlendirilir. Örneğimizde, dönem başı stok ve dönem içi alış birim maliyetlerin toplamı 300,00 YTL (100,00 + 120,00 + 80,00)'dir.

Bunların aritmetik ortalaması ise 100,00 YTL (300,00 / 3) olacaktır. Kullandığımız yöntemle göre 1 Ton kömürün maliyeti 100,00 YTL olduğundan dönem sonu stokların maliyeti 1.000,00 YTL (10 x 100,00) olacaktır.

Basit ağırlıklı ortalama maliyetin tespiti için, dönem başında mevcut mallarla, dönem içinde alınanların toplam tutarı, bunların toplam miktarına bölünür ve birim miktarın ortalama maliyeti bulunur. Toplam tutar 8.200,00 YTL (3.000,00 +1.200,00 + 4.000,00) olup, bunların toplam miktarı 90Ton olduğuna göre birim maliyeti yaklaşık 91,11 YTL (8.200,00 / 90) olarak bulunur. Buradan dönemsonu stok maliyeti 911,10 YTL (91,11 x 10) olarak hesaplanır.

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ise işlemlerini sürekli envanter esasına göre yürüten işletmelerde, her yeni mal alımından sonra, o anda mevcut stokların ağırlıklı ortalama maliyetinin hesaplanması esasına dayanır. Örneğimizde, 28 Ocak tarihli mal alışından sonra birim maliyet 105,00 YTL (4.200,00 / 40) olarak bulunur. Daha sonra 14 Mayıs tarihli alışla yeniden basit ağırlıklı maliyet hesaplaması yapmak gerekecektir. Yapılacak hesaplama; alış-satış hareketleri dikkate alındığında daha önce bulduğumuz 105,00 YTL birim maliyetli 10 Ton kömür stoğu bulunduğu varsayımıyla yapılacaktır. Dolayısıyla birim maliyet 84,17 YTL (5.050,00 /60. olarak bulunur. Dönemsonu stok maliyeti hareketli ortalama maliyet yöntemi kullanıldığında ise 841,70 YTL hesaplanır.

-İlk giren ilk çıkar (FIFO. yöntemi, satılan veya üretime verilen malların stoğa ilk girenlerden olduğunu varsayan değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemle, çıkışlar en eski tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile, hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise en yeni tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bu yöntem fiyatlar genel seviyesinin

düşme eğiliminde olduğu dönemlerde işletmeleri kısmi olarak fiktif kar oluşumundan korumaktadır.

2.2- İmal Edilen Emtia Değerlemesi

İmal edilen emtianın maliyet bedeline VUK'un 275. maddesine göre; ***mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli, mamule isabet eden işçilik, genel imal giderlerinden mamule düşen hisse (bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir), ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli*** unsurları dahildir. İşletme imal ettiği emtianın maliyet bedelini yukarıda sayılan unsurları ihtiva etmesi şartıyla dilediği usulde tespit edebilir.

İmal edilen emtianın maliyetine dahil unsurlardan mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan hammadde, doğrudan doğadan alınarak üretimde girdi olarak kullanılan maddelerdir. Sarf olunan iptidailer ise doğadan alındıktan sonra diğer bir işletme tarafından belli bir işlemde geçirilir ve girdi olarak kullanıma hazır hale getirilir. Bu ayırım muhasebe açısından ilkmadde ve malzeme, yarımamul, mamul ayrımını ifade etmemektedir. Örneğin un, buğdayın öğütülmesi sonucu elde edildiğinden doğadan alınıp işlenmiş ve hammadde olmaktan çıkmıştır. Ancak bir fırın işletmesi için un, ilk madde ve malzemedir. Diğer taraftan bir un fabrikası için ise mamul haline gelmiştir.

Emtianın maliyetine isabet eden işçilik, emtianın üretildiği bölümde çalışan işçilere ödenen ücret ve diğer ödemelerin toplamından oluşan direkt işçilik giderleri ile genel idare gideri olarak kabul edilen ve emtianın maliyetine eklenmesi ihtiyari olan dolaylı işçilik giderleri toplamından oluşur. Üretilen mamül maliyetine eklenecek olan ücretler yalnızca net ücret toplamından değil, net

ücrete ilaveten kesilen vergiler, sosyal güvenlik primleri ve diğer yasal yükümlülüklerin işçi ve işveren hisseleri ile işçileri istihdam etmek için yapılan ve ücret hesapları dışındaki hesaplarda izlenebilen yemek ve barınma masrafları toplamından oluşur. İşletmede istihdam edilmiş hizmet erbabına ödenen kıdem tazminatları ise mamul maliyetine dahil edilemez.

Genel imal giderleri, emtianın üretilmesinde kullanılan ancak ilk madde ve malzeme ve işçilik giderlerinin dışında olan ve genel nitelikte olan üretim unsurlarıdır. İmalat işlemi için kullanılan yardımcı malzemeler, üretim bölümünün tamir ve bakımı için yapılan giderler ve bu bölümdeki üretim üniteleri için ayrılmış amortisman giderleri ve kiralar genel imal giderleri niteliğindedir. Genel imal giderleri tek bir mamulün üretimini ilgilendirmiyorsa emtianın maliyetine düşen hissesinin nasıl hesaplanacağı konusunda bir açıklık olmamakla birlikte uygun bir yöntemin kullanılması gerektiği tabiidir. İşletmenin faaliyetlerinin sürdürülmesi için zorunlu olan genel idare giderleri de uygun oranda taksim edilerek emtianın maliyetine dahil edilebilir. Genel idare giderleri, işletmenin faaliyetlerinin idare edildiği ünitelerde yapılan ücret ödemeleri, aydınlatma, kira, temizlik kırtasiye giderleri gibi giderlerdir. Mükellefler genel idare giderlerini dilerlerse maliyete dahil etmek yerine gider olarak kaydedebilirler.

İmal edilen emtia, imalat aşamasının sonunda ambalajlanarak mamul haline getiriliyorsa; katlanan ambalajlama giderleri de emtianın maliyetine dahil edilir. Her ne kadar kanun metninde **“ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan”** ifadesiyle ambalajlamanın zaruri olması gerektiği belirtilse de, bu durumun tespiti çok zor olduğundan tüm ambalajlama giderlerinin maliyete dahil edilmesi uygundur. Örneğin, doğal

kaynak suyunu şişeleleyen ve tüketime hazır hale getiren işletmede, suyun ambalajı olan pet şişenin zaruri olduğu konusunda tereddüt yoktur. Ancak kağıda sarılı küp şeker üreten bir işletmede, bu kağıt ambalajların zaruri olmadığı iddia edilebilir. Kanımızca her iki durumda da ambalaj giderlerinin maliyete dahil edilmesi yerinde olacaktır.

İmalat işleminde, kullanılan girdiler belli aşamalardan geçerek mamul haline gelirler. Ancak bu dönüşüm işlemi sırasında çoğunlukla hurda, döküntü gibi artıklar ortaya çıkar. Ortaya çıkan bu maddelerin satılması, kullanılması halinde ortaya çıkacak kar/zararın tespiti bakımından değerlendirme işlemine tabi tutulmaları gerekmektedir. Nitekim VUK'un 278. maddesinde **“maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.”** hükmü ile bu maddelerin VUK'un 267. maddesinde düzenlenen emsal bedel ölçüsüne göre değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Zirai mahsullere ilişkin VUK'un 276. maddesinde, **“Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275 inci maddede yazılı unsurlara mütenazir olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır.”** hükmü yer almaktadır. Madde metninden de anlaşılacağı üzere zirai mahsullerin maliyetine ilk madde ve malzeme, işçilik, genel imal ve idare giderleri ile ambalaj malzemesinin giderleri dahildir. Zirai işletmede üretilen mahsullerin, aynı mükellefe ait ticari işletmeye nakledilmesi halinde VUK md. 267'de düzenlenmiş emsal bedel ölçüsüne göre değerlendirilmesi ve ticari işletmeye bu değerle alınması gerekmektedir.

Zira= işletmelere dahil hayvanların değerlemesine ilişkin VUK'un 277. maddesinde **“Zirai**

işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli, yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak. için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.” hükmü yer almaktadır. Buna göre satın almak suretiyle temin edilen hayvanların maliyet bedeli; satın alma bedeli, satın alınan hayvanın işletmeye getirilmesi için yapılan nakliye ve sigorta giderleri ve yine dövizle alınmışsa işletmeye gelene kadar oluşan kur farkları dahil edilerek tespit edilir. Hayvanlar işletme bünyesinde üretiliyor ise, doğumundan ürün vereceği döneme kadar yapılan giderlerin maliyete dahil edilmesi gerekir. Sadece bir çeşit mahsul istihsal eden zirai işletmelerde maliyet bedeli, geçen yıldan devreden ve ilgili yılda istihsal edilen mahsul için yapılan bütün masraflar ile geçen seneden devreden mahsul değeri toplamının bir mahsul birimine isabet eden miktarını bulmak suretiyle tespit edilecektir.

3- ÖZELLİK ARZ EDEN BAZI DURUMLAR

Vergi kanunlarının öngördüğü bazı durumlarda, emtia değerlemesinde, asıl değerlendirme ölçüsü olan maliyet bedeli yerine emsal bedeli uygulanmaktadır. Bu özellikli durumlar şunlardır;

a) Değeri Düşen Emtiaların Değerlemesi

Emtianın değerinde farklı nedenlerle düşüşler meydana gelebilir. Bu hususa ilişkin hükümler VUK'un 274. ve 278. olmak üzere iki ayrı maddede düzenlenmiştir.

VUK'nun 274. maddesine göre satın alınan ve imal edilen emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği durumlarda emsal bedeli ile değerlendirilebilir.

VUK'nun 278. maddesinde yer alan hüküm ise şöyledir: *“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”.*

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere emtianın kıymeti düşen mal olarak kabul edilebilmesi için, değer düşüklüğünün;

-Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden meydana gelmiş olması,

-Emtianın bozulması, çürümesi, kırılması, çatlaması, paslanması gibi haller sonucunda ortaya çıkmış olması,

-Meydana gelen değer kaybının önemli olması gerekmektedir.

Her iki madde metninde de (VUK Md. 274 ve Md. 278. kıymet kaybına uğrayan emtia emsal bedeli ile değerlendirilir. O halde emsal bedelin ne şekilde tespit edileceğinin açıklanması yerinde olacaktır. VUK'nun 267. maddesi emsal bedeli ölçüsünün tespitine yönelik madde hükmü aşağıdaki gibidir;

“Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan ve bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

Birinci sıra (Ortalama Fiyat Esası): Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ‘Ortalama Satış Fiyatı’ ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için,

aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın satış miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra (Maliyet Bedeli Esası): Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra (Takdir Esası): Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır.

Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir. Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatla ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur."

Görüldüğü gibi madde hükmünde üç sıra halinde emsal bedel ve ücretin tespit edilmesi anlatılmıştır. Kıymeti düşen emtialarda ikinci sıranın (maliyet bedeli esasının. uygulanması mümkün değildir. Bu durumda emsal bedeli, ortalama satış fiyatı veya takdir esasına göre belirlenebilir. Birinci sıraya(ortalama satış esasına. göre emsal bedeli

daha çok işletmede üretilen ve sürekli satışa konu olan hurda ve döküntüler ile üstüğü, deşe ve iskartalar için söz konusu olabilir. Çünkü afetler veya bozulma, çürüme, kırılma, çatlama ve paslanma gibi olaylar nadiren ortaya çıktığından %25 oranındaki asgari satış miktarına ulaşılması her zaman mümkün olmaz. Ortalama satış esasının uygulanamaması durumunda emsal bedelin tespiti, üçüncü sıradaki takdir esasına göre olacaktır. Bu itibarla, emtiadaki kıymet kaybı dolayısıyla emsal bedeli tespiti için takdir komisyonuna başvurulması gerekir. Değer düşüklüğünün vergi kanunları açısından gider veya maliyet olarak kabul edilebilmesi için takdir komisyonu kararı gerekmektedir. Ancak, 267. maddede belirtilen **"...Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer."** hükmü uyarınca kaza mercileri ve zirai kazanç tespitine ilişkin kararnamelerde belirtilen değerler emsal bedeli yerine geçmektedir.

Örnek: (A) işletmesinin 31.12.2007 tarihinde stoklarında 200 ton buğday vardır. Buğdayın kilogram maliyet bedeli 0,55 YTL'dir. Buğdayın ticaret borsasında yılın son işlem gününde oluşan fiyatı ise 0,49 YTL'dir.

İşletmenin Ekim, Kasım, Aralık aylarındaki buğday satışlarına ilişkin bilgiler şöyledir:

Aylar	Satış Miktarı(kg)	Satış Fiyatı	Tutar(YTL)
Eki.08	37000	0,50	18500
Kas.08	40000	0,52	20800
Ara.08	45000	0,53	23850

İşletmenin Aralık 2008 buğday satışlarının ortalama fiyatı 0,53 YTL olmasına karşın, ticaret

borsasında değerlendirme gününde oluşan fiyatı 0,49 YTL olup, bu fiyat 0,55 YTL olan maliyet bedelinden % 10 daha büyük oranda düşük olduğundan işletme isterse emsal bedeli ile değerlendirme yapabilir.

Emsal bedelinin tespit edilmesinde öncelikle birinci sıra olan ortalama satış fiyatı esasının uygulanıp uygulanmayacağına bakılır. Örneğimizde değerlendirme gününden önceki üç aylık sürede yer alan ayların hiçbirinde emsal bedeli tespit edilecek miktarın $(200 \text{ Ton} \times 1.000 = 200.000) \text{ kg. } \%25'i \text{ oranında } (200.000 \text{ kg} \times \%25 = 50.000)$ satış yapılmamıştır. Görüleceği üzere Aralık, Kasım ve Ekim aylarının satış miktarları bu tutarın altındadır. Bu nedenle ortalama satış fiyatı esasına göre emsal bedel tespit edilemez. Maliyet bedeli esas da 274. maddede uygulama dışında bırakıldığından emsal bedelinin takdir esasına göre, yani takdir komisyonunca yapılması gerekir. Takdir komisyonunca takdir edilecek bedel 0,49 YTL olan piyasa fiyatı olabileceği gibi, bundan daha yüksek ya da daha düşük olabilir. İşletme isterse maliyet bedeli olan 0,55 YTL'den, isterse takdir komisyonunca takdir edilen bedelle değerlendirme yapabilir.

Örnekte Ekim ayı satışlarının 55000 kg, ortalama satış fiyatının ise yine 0,50 YTL olduğunu varsayarak, işletmenin tespit edeceği emsal bedeli 0,50 YTL olur. Bu bedel değerlendirme gününün satış fiyatından daha yüksektir. Ancak bu durum uygulamaya etki etmemektedir. İşletme buğdayı isterse 0,55 YTL olan maliyet bedeli ile, isterse de emsal bedeli olan 0,50 YTL ile değerleyebilir. Piyasa bedelinden yüksek olan emsal bedeli ile değerlendirme yapılması, fiyatların düştüğü dönemde malları maliyet bedelinin altında bir fiyatla satmak durumunda kalacak işletmeleri rahatlatmaya yönelik amaca ters düşmektedir.

Ortalama satış fiyatının piyasada oluşan satış fiyatından daha düşük olması da mümkündür. Bu durumda da değerlemeye esas olan düşük olan bu bedel esas alınabilmektedir. Emsal bedeli piyasa bedelinden daha düşük olsa dahi değerlemeye esas alınamaz.

b) İşletmeden Çekilen Malların Değerlemesi

İşletmede, alım satım konu olan mallardan bir kısmı işletme sahibi tarafından şahsi tüketim veya kullanıma konu olabilir. Vergi hukukumuz böyle bu tarz tüketim veya kullanımı işletmece yapılan normal bir satış olarak kabul etmektedir. İşletme sahipleri tarafından bu şekilde işletmeden çekilen mallarla ilgili düzenleme GVK'nun 41/1 inci maddesi ile yapılmıştır.

Söz konusu maddeye göre teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerlerin (aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur. gider olarak indirilmesi kabul olunmaz. Görüldüğü gibi emtianın teşebbüs sahibi ile eş ve çocuklarıncı işletmeden çekilmesi halinde, söz konusu mallar satışa konu olmuş gibi, işletmenin dönem kazancına ilave edilmelidir. Madde uyarınca işletmeden çekilen bu mallar emsal bedeli ile değerlendirilecektir.

c) Çalınan ve Kaybolan Malların Değerlemesi

İşletmeye dahil malların çalınması veya kaybolması durumunda ortaya çıkacak envanter noksanları zarar olarak kabul edilmez. Bu kayıplar, sermayedeki azalma olarak değerlendirilir. Sermayede meydana gelen azalmalar ise Gelir Vergisi Kanunu 88/3 uyarınca zarar olarak addolunmaz.

Hırsızlığa konu kıymet gider olarak dikkate alınamaz. Hırsızlık konusu malın sigortalı

olması halinde sigorta primlerinin GVK'nın 40/l. Maddesi hükmü uyarınca gider yazılacağı tartışmasızdır.

Kaybolan mallar sermayede meydana gelen azalma olarak değerlendirilerek, maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilir. Ancak, kaybolma olayının polis raporu ve benzeri belgelerle kanıtlanamaması durumunda bu işlem yapılamaz. Bu gibi durumlarda kaybolan mallar işletmeden çekiş olarak değerlendirilir.

Kaybolan malların sigortalı olması ve sigorta şirketinden tazminat alınması durumunda ise VUK md. 330 hükmü gereğince emtiada meydana gelen zaiyat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerinden fazla olursa, bu fazlalık kara alınır.

4- SONUÇ

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi emtialar aslen maliyet bedeliyle değerlendirilir. Önemli olan husus, stokların gerçekten işletme için arz ettiği maliyet tutarını doğru saptayabilmektir. Bunun için de en uygun değerlendirme yöntemiyle yukarıda açıklanan esaslara uygun değerlendirme yapmak gerekmektedir.

KAYNAKÇA

1. Serdal DAĞDEMİR: "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2. Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların. Değerlemesi", **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2008.
2. Gündoğan DURAK: "Emtia Değerlemesi", **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2007.
3. Ramazan IRMAK: "Emtia Değerlemesinin Vergi Matrahına Etkisi", **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2006, Sayı 168.
4. Bünyamin ÖZTÜRK: "Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter

ve Değerleme İşlemleri", **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Kasım 2006, 4. Baskı.

5. Hasan ALTUNCU, Zafer KÜTÜK: "Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi", Vergi Denetmenleri Derneği, Ocak 2008.

6. Beyanname Düzenleme Klavuzu, **Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını**, İstanbul, 2004

7. Gelir Vergisi Kanunu.

8. Vergi Usul Kanunu.