

İMAL EDİLEN EMTİANIN DEĞERLEMESİ

Bülent SEZGİN (*)

1 - GİRİŞ

Emtia; Arapça, satılacak mallar veya şeyler anlamına gelen bir kelimedir. Bir işletmenin gerek üreterek gerek satın alarak satışa hazır bulundurduğu iktisadi kıymetlere emtia denmektedir. Ancak satışa hazır durumda olmamakla birlikte üretimde kullanılmak üzere alınan ham ve yardımcı maddeler ile malzemeler ve üretilen yarı mamul ve mamuller (VUK'nun 275 inci maddesinde geçen "mamul ve yarı mamul dahil" ibaresi uyarınca) de emtia kapsamında değerlendirilir.

Bazen emtia yerine mal kelimesinin kullanıldığı da olmaktadır. Ancak Vergi Usul Kanununda kullanılan emtia ve mal kavramları arasında kesin bir ayrım bulunmamaktadır. Ancak mal kelimesinin VUK'nun 328 inci maddesinin başlığında olduğu gibi amortisman tabi iktisadi kıymet-

leri de kapsadığı görülürken emtia sadece işletmenin ticaretini yapmak üzere satın aldığı veya üretimini yaptığı kıymetleri kapsamaktadır.¹

Vergi hukukunda vergi matrahının doğru bir şekilde hesaplanması açısından emtia stoklarının değerlendirilmesi büyük önem taşır.²

Çalışmamızın takip eden bölümlerinde imal edilen emtianın değerlendirilmesi hususu ayrıntılı olarak incelenecektir.

2- İMAL EDİLEN EMTİANIN DEĞERLEMESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 274'üncü maddesinde, satın alınan ya da imal edilen ayrımlına gidilmeksizin, emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu doğrultuda, anılan Kanununun 275 inci maddesi hükmüne göre imal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

*Vergi Denetmeni

¹ Mehmet Ali Özyer, "Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması", 3.Baskı, İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği, Aralık 2004, s.445.

² Kâzım Metin ve Hüseyin Yalçın, "İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme" İstanbul: Kılavuz Yayınları, 1996, s.197.

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve hammaddelerin bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik,
- Genel imalat giderlerinden mamule düşen hisse,
- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse, (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)

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

Mükellefler bu unsurları kapsamı şartıyla mamul ve yarı mamul malların maliyetlerini diledikleri yöntemle tespit edebilirler. Örneğin; isterse her bir mamule isabet eden maliyeti ayrı ayrı tespit edebilir veya dilerse bu unsurları içeren bir başka maliyet yöntemi kullanabilirler. Unutulmaması gereken nokta, imal edilen mamullerde VUK'nun değerlendirme ölçüsü olarak maliyet bedelini esas aldığıdır. Kanun maddesiyle ulaşılması amaçlanan maliyet bedeli gerçek maliyet bedelidir.

Bu noktada VUK'nun üretilen mamullerin değerlendirilmesinde öngördüğü esasların temel maliyet muhasebesi ilkeleri ile uyum içinde olduğunu da belirtmemiz gerekmektedir. Maliyet muhasebesinde işletme bünyesinde yapılan bir harcamanın maliyetlerle ilişkilendirilmesinde esas kural, o yükün normal ve mutlak üretim faaliyetleri ile ilgili olmasıdır. Anlaşılacağı üzere imalatla ilgili olmayan veya olağanüstü nitelik taşıyan bir yükün maliyetle ilişkilendirilmesi, maliyet muhasebesi açısından mümkün görülmemektedir. Bu tür yükler artık maliyet dışı gider niteliğinde sayılmalıdır.³

Maddede belirtilen maliyet unsurlarını ayrıntılı olarak incelemeye başlamadan evvel belirtilmesi gereken bir başka nokta, Kanunda maliyet unsurlarının üretilen mamuller arasında dağıtımına ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamış olduğudur. Yani işletmeler üretmiş oldukları mamullerin bünyesinde kullanılan ve VUK'nun 275 inci maddesinde belirtilen maliyet unsurlarının çeşitli mamuller arasında dağıtılmasında kullanılacak kriterleri kendileri belirleyebileceklerdir. Fakat bu, mükelleflerin işletmelerinde üretmiş oldukları mamullerin bir kısmının gerçek maliyetlerinden düşük, bir kısmının ise yüksek tespit edilmesini doğuran dağıtım anahtarlarını kullanabilecekleri anlamına gelmez. Madde ile kastedilen, gerçek maliyetin tespitinde değişik dağıtım anahtarlarının herhangi birinin kullanılabileceği ve değişik dağıtım anahtarları arasında yapılacak tercihin işletmelere bırakılmış olduğudur.⁴

Bütün bu açıklamalardan sonra, imal edilen emtianın değerlemesinde maliyet bedelini ihtiva eden unsurları tek tek ele almak ve bunları başlıklar halinde incelemek yararlı olacaktır.

2.1- Mamulün Vücuda Getirilmesinde Sarfolunan İptidai (İlk) ve Hammaddelerin Bedelleri

Mamulün vücuda getirilmesi için sarfedilen iptidai ve hammaddeler, dahilden satın alma yahut ithal suretiyle veya işletme içinde imal edilerek iktisap edilmiş olabilir.⁵

Bunların mamul bünyesinde nazara alınacak maliyet bedelleri, satın alınan veya imal edilen emtia ile ilgili esaslara göre tespit edilecektir.

³ Denetim İlke ve Esasları 1.Cilt, 3.Baskı, İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği, Temmuz 2004, s.249.

⁴ Denetim, s.258.

⁵ Yılmaz Özbalcı, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Ankara: Oluş Yayıncılık, Ağustos 2003, s.607.

İmalathanede üretilen bir ara mamul, birden fazla mamulün üretiminde kullanılıyorsa kullanım oranında kendi maliyetlerinden pay verilir.⁶

İptidai (ilk) madde terimi, daha önce bazı işlemlerden geçmiş olan ancak üretilen mamul bakımından bir girdi (in-put) niteliğinde bulunan maddeleri ifade etmektedir. Mesela kumaş dokunması sırasında kullanılan iplik ilk (iptidai) maddedir. Çünkü pamuk bir işleme tabi tutulmakta ve ortaya çıkan iplik başka bir ürünün elde edilmesi için kullanılmaktadır. Benzer şekilde makarna üretmek için kullanılan un da ilk maddedir.

Hammadde ise hiçbir işlemde geçmemiş bulunan girdileri ifade etmektedir. Yukarıdaki örneğe dönersek makarna üretmek için gerekli olan unun hammadde buğday olmaktadır.

275 inci maddede mamulün meydana getirilmesi için "sarf olunan" ifadesi kullanılan girdinin (ilk ve ham maddenin) mutlaka mamulün bünyesinde yer alması bile maliyete intikal ettirileceği anlamına gelmektedir.⁷

2.2- Mamule İsalet Eden İşçilik

İmal edilen malların bünyesine giren insan emeği karşılığı olarak ödenen bedel ve bu nitelelikteki giderler, işçilik bedelidir.⁸

Bir imalathanede genel üretim ve genel yönetim mahiyetinde olmak üzere iki tür işçilik bulunmaktadır. Muhasebe, yemekhane ve servis şö-

förlerinin yaptığı işçilik genel yönetim iken; fabrika personelinin yaptığı genel üretim işçiliğidir.

Genel üretim işçilikleri de direkt ve indirekt olmak üzere ikiye ayrılır. Bir mamulün imaline ilişkin üretim bandında çalışan personelin işçiliği direkt işçilik iken; imalathane müdürü, laboratuvar personeli, makine mühendisi, fork-lift kullanıcıları, imalathane temizlik sorumluları gibi personellerin işçilikleri ise indirekt işçiliktir. Direkt işçiliklerden ilgili mamule tam pay verilirken, indirekt işçiliklerden mamule, başka mamullerin de üretilmesi durumunda, belli oranda pay verilir.

İmalathanenin temizliğini yapan personel aynı zamanda idari bölümün de temizliğini yapıyorsa; çalıştıkları gün ve saat sayısı gibi bir anahtarla bağlı olarak indirekt işçiliğe pay verilmeli, oradan da ikinci bir dağıtım anahtarıyla mamule pay verilmelidir. Benzer şekilde yemekhaneden hem imalathane personeli hem de idari personel faydalanıyorsa, kişi sayısına göre ilk önce imalathaneye pay verilmeli ardından da ilgili mamule pay verilmelidir.

Direkt ve indirekt genel üretim giderlerinden mamule pay verilmesi VUK'nun 275 inci maddesinin ikinci bendi uyarınca zorunlu iken; genel idare ücretlerinden mamule pay verilmesi dördüncü bent uyarınca ihtiyaridir.⁹

Öte yandan, işçi ve teknik personel ücretleri; asli ücretle birlikte, buna ilişkin sigorta primi işveren hissesi, çocuk zammı, fazla mesai, fazla mesai zammı, ikramiye, prim, ücretli izin, genel

⁶ Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2007. İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2007, s.914.

⁷ Özyer, s.453.

⁸ Denetim, s.261.

⁹ BDK, s.914.

tatil, hafta tatili ücretleri ve diğer tali ödemelerin hepsini kapsar.¹⁰

Öte yandan direkt ve endirekt işçilik giderleri içinde önemli bir kalem olarak "Boş işçilikler" yer almaktadır. Bu nedenle bu kavramında tanımlanması gerekmektedir. Boş işçilikler, deprem, yangın, su basması vb. doğal afetlerle, üretim azlığı, malzeme eksikliği, organizasyon hataları, makine teçhizat arızaları, yardımcı hizmet veya aletlerin yetersiz olması ve atıl kapasite gibi nedenler dolayısıyla bir mamulün üretimde kullanılmayan işçilik bedellerini ifade eder. Bu tip giderlerin bir kısmı işletme bünyesinde devam eden bir üretim faaliyetine bağlı olarak oluşabileceği gibi atıl kapasite ve organizasyon hataları vb. durumlarda üretim faaliyeti ile ilgili olmamaktadır. Görüşümüz, Vergi Hukukumuzla göre yapılması gerekenin, üretimle doğrudan ilgili boş işçilik giderlerinin VUK'nun 275 inci maddesi gereğince imalat maliyetlerine, üretim ile ilgisi olmayan boş işçilik giderlerinin ise doğrudan kâr-zarar hesaplarına atılması yönündedir.¹¹

2.3- Genel İmal Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

Üretilen malların maliyet bedelini oluşturan önemli gider unsurlarından birisi, tespiti ve dağı-

tımında özellik arz eden genel imal giderlerinden mamule düşen paydır.

Genel imal giderlerinin tespiti ve bunların imal edilen mamulün bünyesine aktarılması konusu imalat muhasebesinin en önemli konularından birisini oluşturmaktadır.¹²

Genel imal giderleri, doğrudan malzeme ve işçilik dışında kalan, üretilen mamullerle doğrudan ilişkilendirilemeyen, fakat imalat için yapılan giderleri ifade etmektedir.¹³

Bir genelleme yapacak olursak genel üretim giderlerini "Direkt olarak üretim konusu mal ve hizmetlerin maliyetlerine giren ilk madde ve malzeme ile işçilik giderleri dışında, anılan mal ve hizmetlerin üretimi için yapılan, ancak dağıtım yoluyla maliyetlere yansıtılabilecek gider ve harcamaların tümü" olarak tanımlayabiliriz.¹⁴

Bu tür giderler üretilen mallardan sadece birisiyle ilgili iseler onun, birden fazla malla ilgili iseler belirlenecek anahtarlar kullanılmak suretiyle imal edilen emtianın maliyetine katılır.¹⁵

Bir giderin genel imalat gideri sayılabilmesi için şu özellikleri taşıması gerekir:¹⁶

- İmalat maliyetiyle ilgili bir gider olmalı,
- Çeşit ve değer açısından doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla maliyetlere yansıtılabilmelidir.

¹⁰ Özbacı, s.607.

¹¹ Yavuz Gürkan, "Sanayi İşletmelerinde Çalışmayan Kısım Giderleri ve VUK'na Göre Maliyetlere Katılması", Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 1990, s.27.

¹² Metin ve Yalçın, "İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme" İstanbul: Kılavuz Yayınları, 1996, s.248.

¹³ Özyer, s.453.

¹⁴ Denetim, s.263.

¹⁵ Özyer, s.453.

¹⁶ Metin ve Yalçın, s.250.

Genel üretim giderlerini oluşturan maliyet unsurlarını üç ana guruba ayırmak mümkündür. Bu maliyet gurupları ve bünyelerindeki unsurlar aşağıda verilmiştir:¹⁷

1- Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:

- İşletme malzemeleri (alet, edevat, yakıtlar, bakım malzemesi vs.)

- Madeni maddeler (çelik, bakır, kurşun, pirinç vs.)

- Elektrik malzemeleri

- Kırtasiye malzemeleri

- Giyecek ve yiyecek malzemeleri

2- Endirekt İşçilik Giderleri:

- Yardımcı işçilik

- Üretim primleri

- Fazla çalışma ücretleri

- Sosyal Ödemeler

- Boş işçilik

3- Diğer Endirekt Giderler:

- Tamir ve bakım giderleri (üretimle ilgili bina makine vs. için)

- Amortismanlar (üretimle ilgili)

- Vergi, resim ve harçlar

- Dışarıya yaptırılan işler (Araştırma-Geliştirme, telif, tercüme vb.)

- Sigorta giderleri

- Çalışılmayan kısım giderleri

- Finansman giderleri (doğrudan üretimle ilgili olanlar)

Ayrıca, varsa, laboratuvar giderleri, iskarta ve malzeme kayıpları, üretim ünitelerindeki sabit kıymet iktisabında kullanılan kredilerin doğrudan zarar yazılan finansman giderleri ve benzeri giderler de genel imal gideri niteliğindedir.¹⁸

Yukarıda üç ana başlık altında özetlemeye çalıştığımız genel üretim giderlerinin temel özelliği; bu giderler ile üretilen mamuller arasında doğrudan ilişki kurulamaması, birbirinden çok farklı nitelikte giderlerden oluşması ve bir kısmının kesin tutarının ancak dönemsel olarak belirlenebilmesidir.¹⁹

Genel imal giderlerinin tamamı mamullerin maliyetine aktarılmaz. Bir kısım imalat ve stok maliyetlerine verilirken bir kısım satışların maliyetine, bir kısım sonuç hesaplarına aktarılacaktır. Giderler ilk önce muhasebe sistemi uygulamasına göre tahakkuk ve kayıtları gider yerleri itibarıyla yapılmaktadır. Yardımcı hizmet ve üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtılması gerekir. Vergi yasalarında ve muhasebe sistemi uygulamasında dağıtım ölçülerine ilişkin düzenlemeler mevcut değildir.²⁰

Bu özelliklerinden dolayı maliyet muhasebesi ve işletmecilik açısından bu giderlerin tahmini tutarları dikkate alınarak maliyet tespiti yapılır. Vergi hukukumuzda bu dağıtım yönteminin veya başka dağıtım yönteminin kullanılamayacağına ilişkin bir hüküm yoktur. İşletmeler gider dağıtımında herhangi bir imalat giderleri dağıtım yönteminde vergi hukuku yönünden doğru hesaplamayı yapabilmek için yıl sonlarında fiili duruma göre maliyetteki sapmalar düzeltilmelidir. Tahmini genel imalat gideri, gerçek genel imalat giderinden fazla ise satılan mal maliyeti ile mamul kaydedilmiş demektir. Aksi halde satılan mal maliyeti ve stok değerleri eksik tespit edilmiş olur. Her iki durumda da vergi hukuku yönünden doğ-

¹⁷ Denetim, s.263.

¹⁸ Özbalcı, s.608.

¹⁹ Denetim, s.264.

²⁰ Metin ve Yalçın, s.251.

ru değerleme yapılmamıştır. Bu durumda yapılacak işlemler mamulün satılmış veya stokta olmasına göre değişiklik gösterir. Yıl içinde üretilen mamullerin hepsi satılmışsa, fark kâr-zarar hesabına devredilmek suretiyle kapatılır. Üretilen mamullerin bir kısmı satılmış diğer kısmı mamul ya da yarı mamul stoklarında ise, farkın, satılan mamule isabet eden bölümü kâr-zarar hesabına alınır; diğer bölümü ise mamul ve yarı mamul stoklarına paylaştırılmak suretiyle fark hesabı kapatılır. Üretilen mamul veya yarı mamul tamamı ile stoklarda bulunuyorsa, fark hesabı bu stoklar arasında paylaştırılarak düzeltmeye gidilir.²¹

Üretim tesislerine ilişkin normal amortismanların maliyet bedeline gireceği tereddütsüz olmasına rağmen bazı durumlarda ayrılan fevkalade amortismanların maliyetle ilişkilendirilip ilişkilendirilemeyeceği belirsizdir. Vergi Usul Kanununun 317'nci maddesine göre fevkalade amortisman ayrılmasını gerektiren haller üç bent olarak sayılmıştır. Bunlardan, cebri çalışma nedeniyle ayrılan fevkalade amortismanla üretim arasında bir illiyet kurmak mümkündür. Ancak ilk iki bentte sayılan tabii afetler ve teknolojik gelişmeler nedeniyle kullanılamaz hale gelen iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanların üretimle ilgisi bulunmamaktadır. Azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrılması halinde normal amortisman tutarını aşan kısmın maliyete mi dahil edileceği yoksa genel gider mi kaydedileceği teoride tartışılmakla beraber vergi idaresinden bu konuda verilmiş bir görüş bulunmamaktadır. Teoride, azalan bakiyeye göre ayrılan amortismanlardan normal amortismanı aşan kısmın doğru-

dan gider kaydedilmesi kabul görmektedir. Azalan bakiyeli amortisman, işletmelerin yatırımlarını teşvik etmek amacıyla getirilmiş bir düzenlemedir. Bu yöntemle göre ayrılan amortismanların ilgili sabit kıymetin üretime sağladığı teknik katkıyla bir ilgisi bulunmamaktadır. Maliyet hesapları açısından önemli olan, üretime katılan sabit değerlerin maliyetlerinin bu değerlerin, üretimde kullanıldıkları sürece ve kullanıldıkları oranda maliyetler yüklenmesidir. Bu açıdan yaklaşıldığında üretimde kullanılan sabit kıymetlerin çalışılmayan döneme isabet eden amortismanlarının da maliyete dahil edilmesi gerekir. Nitekim vergi idaresi, sezonluk üretim yapan işletmenin üretim sezonu dışındaki süreye isabet eden üretim tesisi amortismanının genel idare gideri olarak değerlendirilerek maliyete dahil edilmesinin ihtiyari olduğu yönünde görüş bildirmiştir.²²

2.4- Genel İdare Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

İmal edilen emtianın maliyet unsurlarını oluşturan gider unsurlarından birisi de genel idare giderlerinden verilen paydır. Vergi Usul Kanununun 275/4 maddesi uyarınca mükellefler imal ettikleri emtiaların maliyet bedelini tespit ederken isterlerse genel idare giderlerinden emtianın maliyetine pay verebilirler. Bu tür giderlerden pay verilmesi ihtiyari kılınmıştır.²³

Genel idare giderleri, önceki bölümde belirtilen genel üretim giderleri dışında kalan genel nitelikte giderlerdir. Bir başka tanıma göre genel idare giderleri, bir işletme ya da teşebbüs politi-

²¹ Denetim, s.264.

²² Özyer, s.454.

²³ Metin ve Yalçın, s.254-255.

kasının saptanışına veya bunların tamamının yönetimine ilişkin giderlerdir.²⁴

Örnek olarak belirtmek gerekirse idarî ünitelerdeki sabit kıymet amortismanı, kira, bakım, tamir, temizlik, yakıt ve enerji giderleri, idarî işlerde çalışan personel ücretleri, belli bir kıymet iktisabı ile doğrudan ilgili olmayan banka faizleri ve her türlü banka giderleri, reklâm ve tanıtma giderleri, temsil giderleri, kırtasiye, muhabere giderleri, döviz kredisi ile ilgili kur farklarından doğrudan zarar yazılanlar, (üretim makineleri alınmasında kullanılan kredilerle ilgili olanlar genel imal giderleridir) anonim şirketlerde ihraç edilen tahvil faizleri, genel kurul giderleri ve benzeri giderler, genel idare gideri niteliğindedir. Genel idare giderleri ya sadece tek bir mamulle, yahut birden fazlası ile ilgili olabilir ve duruma göre doğrudan doğruya veya dağıtım suretiyle maliyete dahil edilir.²⁵

Bunların dışında teminat mektubu giderleri, kur farkı giderleri, kredi faiz giderleri, vade farkı giderleri, dava giderleri, bağış ve yardımlar, finansal kiralama giderleri, idari personelin kullandığı araçlara ait giderler, kültür ve eğitim giderleri ile satış veya dönem hasılatına bağlı olarak hesaplanan franchising, royalty, lisans gibi ödemeler de genel idare gideri kapsamında değerlendirilmektedir.

Kuşkusuz genel idare giderleri bu gider ve harcamalarla sınırlı değildir. Uygulamada faaliyet türlerine göre çok çeşitli giderler ortaya çıkabilmektedir. Ancak bu giderlerin temel özelliği üretime bağlı olmadan her hal ve kârda yapılması gereken türden olmalarıdır.²⁶

Vergi Usul Kanununda, genel idare giderlerinden maliyete pay verip vermeme hususunda mükellefler serbest bırakılmışlardır. Dileyenler genel idare giderlerini maliyete katarlar. Dileyen mükellefler bunları doğrudan zarar yazarlar. Ancak yapılacak seçim, genel idare giderlerinin tümünü kapsar. Bu giderlerden bir kısmının maliyete katılıp, diğerlerinin zarar yazılması şeklindeki bir uygulama mümkün değildir. Öte yandan, maliyete katma veya doğrudan zarar yazma seçimi hesap dönemi boyunca mükellefi bağlar. Aynı hesap döneminin, örneğin ilk ve ikinci altı aylık dönemlerde farklı esaslar uygulanmaz. Bunun için, seçimdeki bütünlük, mamuller itibariyle de aranır. Birden fazla mamul yapılan hallerde, bunlardan bir kısmına, genel idare giderlerinden pay verip diğerlerine vermeme yoluna gidilemez.²⁷

Öte yandan, katma değer vergisi uygulamasında, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat hizmet gibi paradan başka değerler olması veya bedelin emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde, matrah olarak emsal bedeli esas alınmakta olup, emsal bedelinin tayininde VUK'nun 267'nci maddesinde yer alan (ikinci sıra) maliyet bedeli esasının kullanılması durumunda, genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin, ilgili mamulün maliyet bedeline katılması Katma Değer Vergisi Kanununun 27'nci maddesinin 4'üncü bendi hükmü dolayısıyla zorunludur.²⁸

²⁴ Denetim, s.265.

²⁵ Özbalcı, s.608.

²⁶ Özyer, s.456.

²⁷ Özbalcı, s.608-609.

²⁸ Denetim, s.266.

**2.5- Ambalajlı Olarak Piyasaya Arzedilmesi
Zaruri Olan Mamullerde Ambalaj
Malzemesinin Bedeli**

Ambalaj, emtia ve mamullerin tüketime (pazara) hazır hale gelmesini sağlamak için kullanılan ve bunlarla birlikte müşterilere teslim edilen maddelerdir.²⁹

Gerek ürünlerin bozulmasını önlemek gerek pazarlama stratejileri nedeniyle çağımızda ürünler genellikle ambalajlı olarak satışa sunulmaktadır. Özellikle hipermarketlerde meyve ve sebzelerin bile ambalajlandığını görmek mümkündür.³⁰

Ambalaj kavramı içerisine, mamulle birlikte kesin olarak teslim edilen ambalajla birlikte geri (iade) alınan ambalaj da girer. Mamulle birlikte teslim edilen ambalaj değeri, içindekinin satış bedeline dahil olan ya da ayrıca fatura edilen ambalajdır. Geri alınan ambalaj ise, müşterilere geçici olarak verilen ve prensip itibari ile teşebbüse geri verilmesi gereken ambalajlardır. Bu nevi ambalajın değeri satılan emtia ve mamullerin ticari maliyetinin bir unsuru değildir.³¹

İmal edilen emtianın maliyet bedeli hesaplanırken piyasaya ambalajlı olarak arz edilmesi zaruri olan malların bünyesine giren ambalaj malzemelerinin bedeli maliyete eklenmelidir. İmal edilen emtia tamamlanmış mal olarak ortaya çıkarken ambalaj malzemesi kullanılıyor ise mal-

zemenin bedeli imal edilen malın bünyesine verilmelidir. Bu tür malzeme kullanımları çoğu kez ambalaj gideri olarak tanımlanmaktadır. Bu tür kullanımları gider olarak tanımlamak çoğu kez hatalıdır. Bu malzemeler işletmeler için ayrı birer stok değerindedir. Bu tür ambalaj malzemelerine örnek olarak ilaç kutuları, çimento torbaları, sigara paketleri, kalem kutuları gibi örnekler verilebilir. Bu tür ambalaj malzemeleri işletmeye geri dönmez.

Malla birlikte verilen ve işletmeye dönen ambalaj malzemeleri ise aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulması gerekir. Bunların amortismanları ise genel imal gideri olarak mamulün maliyetine katılır. Bu tür ambalaj malzemelerine örnek olarak, bira fiçileri, yağ fiçileri, meşrubat kasaları vb. verilebilir.

Ambalaj malzemesinin ekonomik ömrü bir yılın altında ve fakat birkaç kez kullanılıyor ise bu kez malzemelerin bedeli işletme için genel imal gideri niteliğindedir ve mamulün maliyetine dağıtım yoluyla katılır.³²

3- SONUÇ

Değerleme, kelime anlamı olarak değer biçme, bir varlığın değerini belirlemeyi ifade etmektedir.³³ Değer ise bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut ölçü, bir şeyin para ile ölçülebilen karşılığı ve kıymetidir.³⁴

²⁹ Denetim, s.267.

³⁰ Özyer, s.455.

³¹ Denetim, s.267.

³² Metin ve Yalçın, s.257-258.

³³ Burhan Sargın ve Erkan Özkan, "Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme Esasları", Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2008, Sayı:111, s.13.

³⁴ Gürcü Güngör, "Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme Esasları", Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2007, Sayı:99, s.7.

İşletme, muhasebe ve vergi hukuku kapsamında değerlendirme, ekonomik değeri olan bir varlığın belli bir andaki parasal karşılığının ifade edilmesidir. Değerleme ile bir taraftan işletmelerin finansal tablolarında yer alan varlıkların gerçek değerleri ile gösterilmeleri sağlanırken diğer taraftan işletmelerin gerçek gelirleri üzerinden vergilendirilmeleri sağlanmaktadır.

Vergi hukukumuzda değerlendirme, "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti" şeklinde tanımlanmıştır. Bu doğrultuda iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur. Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Temamen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir.

İmal edilen emtianın değerlemesi işletme dönem kârının belirlenmesi bakımından önemlidir. Emtianın değerlemesine ilişkin teorik planda birbirinden farklı sonuçlar veren değerlendirme yöntemleri bulunmaktadır. Vergi hukukumuzda ise doğrudan işaret edilmiş bir yöntem bulunmakla beraber, konunun sınırları belli ölçülerde çizilmiş ve mükelleflerin inisiyatifine bırakılmaksızın aynı faaliyet konusu ile iştigal eden mükelleflerin aynı şekilde değerlendirme yapmaları sağlanarak vergilemede eşitlik ilkesine uyum sağlanmıştır.

KAYNAKLAR

Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2007. İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2007.

Denetim İlke ve Esasları 1.Cilt, 3.Baskı, İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği, Temmuz 2004.

Güngör Gürcü, "Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme Esasları", Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2007, Sayı:99.

Gürkan Yavuz, "Sanayi İşletmelerinde Çalışmayan Kısım Giderleri ve VUK'na Göre Maliyetlere Katılması", Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 1990.

Metin Kâzım ve Yalçın Hüseyin, "İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme" İstanbul: Kılavuz Yayınları, 1996.

Özbalcı Yılmaz, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Ankara: Oluş Yayıncılık, Ağustos 2003.

Özyer Mehmet Ali, "Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması", 3.Baskı, İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği, Aralık 2004.

Sargın Burhan ve Özkan Erkan, "Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme Esasları", Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2008, Sayı:111.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu

238 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

26 sıra no'lu Katma Değer Vergisi Kanunu

Genel Tebliği