



EMTİA DEĞERLEMESİ

Erhan ÜSTÜN^(*)

1 - GİRİŞ

Emtia, işletmenin ticaretini yapmak üzere, satın aldığı ya da imalatını yaptığı kıymetler şeklinde tanımlanabilir. Bu tanıma göre; hammadde, yardımcı maddeler ile malzemeler ve üretilen yarı ve tam mamuller de emtia kapsamında değerlendirilebilir. Emtia değerlendirme uygulaması ise işletme maliyetlerinin gerçek değerinin tespiti için önem arz eden bir husus olup, maliyet kaleminin gerçek durumu ortaya koyması bakımından dönem kar/zararını önemli ölçüde etkileyebilmektedir. Zira emtialar ticari veya sınai bir işletmenin en önemli maliyet unsurudur. Bu nedenle işletmelerin kar/zarar durumu genellikle emtia satışları sonucunda oluşan satılan malın maliyetine göre değişebilmektedir. Dolayısıyla işletmelerin mali ve ticari durumunun net olarak ortaya konabilmesi için mali tablolarının mümkün olduğun-

ca gerçeği yansıtması gerekmektedir. Mali tabloların gerçeği yansıtması da dönem sonu değerlendirme işlemlerinin ne derece doğru yapıldığına bağlıdır¹. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden “sosyal sorumluluk” ilkesi uyarınca mali tabloların gerçek durumu yansıtabilmesi için mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde en doğru değerlendirme işlemlerinin de yapılması gerektiği tabiidir.

Öte yandan son yıllarda yaşanan uluslararası şirketlerin sayısındaki artış ile birlikte sermayenin küreselleşmesi, sermaye piyasalarındaki gelişme ile finansal derinliğin artması, şeffaflık gibi olguların ön plana çıkmasıyla birlikte, doğru, açık, gerçeği yansıtan ve güvenilir finansal bilgilere olan ihtiyaç artmıştır. Uluslararası şirketler, yatırım yapmayı düşündüğü ülkelerdeki muhasebe sisteminin kendisine uygun olup olmadığını sorgulamakta ve finansal tabloların işletmelerin gerçek durumunu yansıtip yansıtmadığından emin olmak istemektedirler.

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹BAŞAR Serkan, “Kriz Dönemlerinde Stok Değerlemesi”, Lebib Yalkın, Sayı:61, 2009, s.68

Bu ihtiyaçlar 2000’li yıllarda uluslararası çerçevede muhasebe alanında, uluslararası muhasebe standartlarının (IAS, IFRS) tüm dünyada genel kabulünü gerektirmiştir. Bu değişim çerçevesinde, ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu oluşturulmuş ve kurul standartları mevzuat olarak yayınlamaya başlamıştır.

Standartlar, açıklanacak finansal bilgilerin, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve gerçeği yansıtan niteliksel özelliklere sahip olması gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu çerçevede, finansal bilgilerin kullanıcılara bu temel nitelikleri içerecek şekilde ulaşabilmesi için iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesi önemli bir olgudur².

Bilançonun aktifinde; dönen varlıklar hesap grubu içerisinde yer alan stoklar kalemi başta olmak üzere işletmeler iktisadi kıymetlerini 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) uyarınca ilgili dönemlerde, belirlenen yöntemlere göre değerlemek zorundadırlar. Değerleme hususu doğrudan vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili olduğu için, Vergi Usul Kanunu’nun ilgili maddelerinde değerlendirme ölçüleri ve hangi iktisadi kıymetin hangi ölçü ile değerlendirileceği açıkça belirtilmiş olup bu konuda mükelleflere inisiyatif kullanma ve tercihte bulunma hakkı tanınmamıştır.

Ayrıca Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ” ile 2 no.lu Türkiye Muhasebe Standardı yürürlüğe konmuştur. Söz konusu düzenleme stoklarla ilgili muhasebe işlemleri, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesi, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesi, stok

maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, bunun nasıl saptanacağı ve gidere dönüşeceği ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında bilgi vermektedir.

Bu çalışmada öncelikle Vergi Usul Kanunu, sonrasında Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde emtia değerlemesine ilişkin usul ve esaslar ele alınacak ve etraflıca açıklanmaya çalışılacaktır.

2- VERGİ USUL KANUNU’NA GÖRE EMTİA DEĞERLEMESİ

2.1- Emtia Tanımı

2 no.lu Türkiye Muhasebe Standardına göre stoklar; işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

Öte yandan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) 15 no.lu hesap grubu açıklamasına göre stok; işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği ilk madde ve malzeme, yan mamul, mamul ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi, normal faaliyet döneminde satılacak veya işleme girecek varlıklardır.

2.2- Emtia Değerleme Ölçüsü

İşletmelerin satın aldıkları ya da imal ettikleri emtiaları (stokları) hangi yöntem ile değerleyeceklerine ilişkin yasal düzenleme 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 274. maddesinde şöyle düzenlenmiştir: “*Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir.*” Anılan maddenin devamında ise maliyet bedeli dışında bir değerlendirme usulünün hangi gerekçe ile

²BOYAR Ender, GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar, “Finansal Tablo ve Dipnotlarda Stoklarla İlgili Açıklanması Gereken Hususlar”, Muhasebe ve Finans, Sayı:42, 2009, s.194

kullanılabileceği şöyle açıklanmıştır. Buna göre; emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine (267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere) emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275. maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir. VUK'un 275. maddesinde imal edilen emtianın maliyet bedelinin hangi unsurlardan oluştuğu hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemeye göre;

"İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1.Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan 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 hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);

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

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarı ki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler."

2.3- İmal Edilen Emtianın Maliyet

Bedelini Oluşturan Unsurlar

2.3.1- Mamulün Vücuda Getirilmesinde Sarf Olunan İptidai ve Ham Maddelerin Bedeli

Tam veya yarı mamulün üretiminde doğrudan kullanılan maddelerin bedeli, maliyet bedelini oluşturan ilk unsurdur. Üretimde kullanılan bu maddeler tabiattan elde edildiği şekliyle üretim sürecine dahil edildiğinde ham madde, aynı veya başka işletmelerce belirli bir ameliyeden geçirildikten sonra üretime dahil edildiğinde ise

iptidai (ilk) madde olarak adlandırılır. Buna göre, işlenmiş deri üretimi için büyük veya küçükbaş hayvanların derileri hammadde iken, ayakkabı üretimi için ise işlenmiş deri ilk madde niteliğindedir. Mamulün meydana getirilmesi için harcanan ilk maddeler ve hammaddeler, satın alma suretiyle, ithal veya işletme içinde imal edilerek iktisap edilmiş olabilir. İmalathanede üretilen bir ara mamul, birden fazla mamulün üretiminde kullanılıyorsa kullanım nispetlerine göre kendi maliyetlerinden mamule pay verilir.

2.3.2- Mamule İsalet Eden İşçilik

Mamullerin üretiminde doğrudan veya dolaylı olarak çalıştırılan işçilere ödenen ücretler, maliyet bedeline girmesi gereken unsurlardan biridir. Örneğin ayakkabı üretiminde, derinin ve tabanın kesilmesi, dikilmesi vb. şekillerde doğrudan üretime katılan işçilerin ücretleri gibi, söz konusu işçilerin çalışmasından sorumlu ustabaşı vb. kişilerin ücretleri de maliyet bedeline dahildir. Bunun haricinde, üretim mahallinin temizlenmesi gibi hizmetleri yapan işçilere yapılan ödemelerin, genel imal giderleri kapsamında değerlendirilerek maliyete dahil edilmesi gerekir.

Öte yandan dolaylı işçilik gideri olarak tanımlanan işletmenin sadece üretim bölümünde çalışmayıp ancak üretim sürecine bir şekilde dahil olan işçiliklerin de yine üretime düşen payı hesaplanarak maliyete dahil edilecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus şudur; bir mamulün imaline ilişkin üretim bandında çalışan personelin işçiliği direkt işçilik olup, ilgili mamulün maliyetine tamamı aktarılır. İmalathane müdürü, makine mühendisi gibi personellerin işçilikleri ise endirekt (dolaylı) işçilik olup, birden fazla mamulün üretilmesinde rol oynadıkları için, her mamule belli oranlarda pay verilerek aktarılır.

İmalathanenin temizliğini yapan personel ay-

nı zamanda idari bölümün de temizliği ile ilgileniyorsa, çalıştığı gün veya saat sayısı gibi bir format belirlenerek önce dolaylı işçiliğe sonrada direkt işçiliğe pay verilmelidir. Aynı şekilde işletmenin yemekhanesi ortak ise diğer ifadeyle hem üretim de çalışanlar hem de idari personel aynı yemekhaneden yararlanıyorsa, kişi sayısına bağlı olarak hem genel idare giderlerine hem de üretilen mamule pay verilmelidir.

Yapılan açıklamalarda da yer aldığı üzere, direkt ve dolaylı genel üretim giderlerinden mamule pay verilmesi zorunludur. Ancak genel idare giderlerinden mamule pay verilmesi ise ihtiyaridir.

2.3.3- Genel İmal Giderlerinden

Mamule Düşen Hisse

Mamullerin üretiminde kullanılan ilk madde ve malzeme ve işçilik yanında, doğrudan herhangi bir mamulün üretimine dahil edilemeyen ve genel nitelikte olan üretim unsurları da söz konusu olabilir. Örneğin, üretim yapılan binanın veya fabrikanın ısıtma, aydınlatma, elektrik, temizlik giderleri, üretimde kullanılan makine ve tesisatın amortismanları ile bakım ve onarım giderleri, üretimde kullanılan diğer yardımcı madde ve malzeme vb. giderler bu kapsamdadır. Burada söz konusu giderler, doğrudan üretimle ilgili olmakla birlikte üretilen mamuller ile doğrudan ilişkilendirilememeleri nedeniyle "genel" olarak sınıflandırılmaktadır. Bu kapsamda belli oranlarda ilgili olduğu mamul ve maddelere pay verilecek olan genel üretim giderlerinin başlıcaları şunlardır;

- Üretimde kullanılan yardımcı malzemeler,
- Üretim bölümü tamir ve bakım giderleri,
- İşletme malzemesi bedelleri, alet, edevat, temizlik malzemeleri gibi giderler,
- Üretim bölümü amortismanları veya finansal kiralama bedelleri,

- Üretim yerinin temizleme, aydınlatma, su ve ısıtma giderleri,
- Üretim yeri emlak vergileri,
- Üretim fire ve kayıpları.

Genel imal giderlerinden mamule düşen hissenin maliyet bedeline gireceği açık olmakla birlikte, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda söz konusu hissenin nasıl hesaplanacağına dair herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Buna göre işletmeler, makul ve geçerli yöntemler kullanmak suretiyle mamullere düşen hisseleri hesaplayacaklardır.

2.3.4- Genel İdare Giderlerinden

Mamule Düşen Hisse

Üretimle doğrudan ilişkili olmayan, işletmenin faaliyetlerinin idame ettirilmesi için her halükarda katlanması gereken yönetim giderleri ve diğer giderler genel idare giderleri olarak değerlendirilebilir. Örneğin, işletmenin idaresinde veya büro işlerinde çalışan personele ödenen ücretler, idare binasının ısıtma, aydınlatma, temizlik gibi giderleri ile burada kullanılan iktisadi kıymetlerin amortismanları vb. bu tür giderlerdendir. Genel idare giderlerinden bazılarını şu şekilde sıralanabilir;

- İdari birimlerin amortisman, kira, bakım, tamir, temizlik, yakıt ve enerji giderleri,
- İdari personelin ücretleri,
- Reklam ve promosyon harcamaları,
- Kırtasiye, temsil ve dava giderleri,
- Anonim şirketlerde ihraç edilen tahvil faizleri,
- Anonim şirketlerde genel kurul ve yönetim kurulu toplantı giderleri.

İşletmelerin genel idare giderlerinden mamullerin maliyetine hisse vermeleri mecburi olmayıp, isteğe bağlıdır. Ancak KDV Kanunun 27/4 maddesince yapılacak emsal bedel tespitlerinde genel idare giderlerinden maliyete pay verilmesi zorunlu tutulmuştur.

Yapılacak seçim, genel idare giderlerinin tümünü kapsar ve hesap dönemi boyunca mükellefin bu yönetimi uygulaması gerekmektedir. Yasal düzenlemede farklı hesap dönemlerinde farklı tercihlerin yapılamayacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak tercih edilen uygulamanın tutarlılık ilkesi gereğince izleyen dönemlerde de devam ettirilmesinin yerinde olacağı açıktır.

2.3.5- Ambalajlı Olarak Piyasaya Arzedilmesi Zaruri Olan Mamullerde Ambalaj Malzemesinin Bedeli

İşletmelerce piyasaya arzedilen mamullerin ambalajları da maliyet bedeline giren unsurlardan biridir. Söz konusu düzenleme açıkça *“ambalajlı olarak piyasaya arzedilmesi zorunlu olan”* şeklinde ifade etmekte ise de, hangi ambalajın zaruri olduğunu tespit etmek her zaman mümkün olmayabilir. Bu nedenle, mamullerin ambalajlarının zorunlu olup olmadığına bakılmaksızın maliyet bedeline dahil edilmesi genel kabul görmüş bir uygulama olduğu bilinmektedir³.

Satışla yok olan ambalaj malzemelerinin (örneğin çikolata paketlerinin jelatini gibi) bedelleri, maliyetin bir unsuru olarak dikkate alınacaktır. Ancak satışla yok olmayan, depozito karşılığı müşteriye verilen ve satıştan sonra geri gelen ambalaj malzemelerinin bedelleri maliyet unsuru olarak dikkate alınmamalı, depozitolar ayrı bir hesapta izlenmelidir.

2.4- Diğer Hususlar

Yukarıda açıklanan hususların dışında da işletmeler ticari faaliyetleri nedeniyle başka gider

unsurları ile de karşılaşabilmektedirler. Bu hususlardan başlıcaları aşağıda açıklanmıştır.

2.4.1- Faiz, Komisyon Giderleri ve Kur Farkları

238 Sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan “B-Dönem Sonu Stoklarının Değerlemesi İle İlgili Hususlar” başlığı altında yer alan hüküm şöyledir;

“Yıl içinde işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla temin edilen krediler ve benzeri kaynaklar için ödenen faiz ve komisyon giderleri ile ithal edilen emtiaya bağlı olarak ortaya çıkan kur farklarının dönem sonundaki stok maliyetiyle ilgilendirilip ilgilendirilmeyeceği hususunda gerekli açıklamalar aşağıda yapılmıştır;

Vergi Usul Kanununun 274. maddesinde, satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 262. maddesinde ise, “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya hut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm uyarınca, giderin maliyet bedeline intikal ettirilebilmesi için iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ile bunlara benzer ek diğer giderlerden olması gerekmektedir.

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

³ DAĞDEMİR Serdal, “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS-2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi”, Yaklaşım, Sayı: 183, 2008, s.108

İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.”

2.4.2- Vade Farkları

Vadeli emtia alımına ilişkin vade farkları emtia alım esnasında olabileceği gibi daha sonrasında ilgili ödemenin gecikmesi nedeniyle de ortaya çıkabilmektedir. Vade farkları aslında finansman giderleri hükmünde değerlendirildiğinden, emtia alımı sırasında ortaya çıkan vade farkları satıcı firma tarafından ilgili faturaya yansıtılacağından emtia maliyetinin bir unsuru olacaktır. Ancak bu şekilde olmayan, söz konusu ticari borcun geç ödenmesinden kaynaklı olan ve ayrıca fatura edilen vade farkları ise istenilirse doğrudan gider yazılabilir istenilirse malın maliyetine dahil edilebilir.

2.4.3- Alış İskontoları ve Primler

Emtia alımı sırasında fiyattan bir indirim yapılması ve faturada gösterilmesi halinde yapılan iskontolar malın stoklara dahil olmasından önce yapıldığı için malın maliyetini azaltan bir unsur olarak değerlendirilecektir.

Emtia alımına ilişkin fatura düzenlendikten ve emtianın alıcının stoklarına dahil edilmesinden sonra prim, iskonto ve diğer adlarla yapılan indirimler dönem geliri sayılacaktır.

Bu hususta 26 Seri No’lu KDV Kanunu Genel Tebliğinde ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Zikredilen Tebliğe göre; malın teslimine ve hizmetin yapılmasına ilişkin olarak düzenlenecek faturalarda, ticari teamüllere uygun olarak ayrıca

gösterilen iskontolar, katma değer vergisi matrahına dahil olmayacaktır. Diğer bir anlatımla faturanın düzenlenmesini gerekli kılan işlem ve bu işleme bağlı olarak yapılan iskontonun aynı faturada yer alması şartına bağlı olarak iskonto, katma değer vergisi matrahına dahil edilmeyecektir.

Diğer yandan, fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemeler ise katma değer vergisine tabi olacaktır. Zira, bu tür bir iskonto doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın ya da çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla yapılan iş ana firmaya karşı verilen bir hizmettir. Çünkü ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firma sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir ki (belli bir hizmeti vermiştir ki) ek ödemeye (iskontoya) hak kazanmıştır. Bu nedenle, yukarıda belirtilen şekilde uygulanan ve Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 4. maddesi çerçevesinde “hizmet” kapsamına giren bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanunun 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır.

İlgili Genel Tebliğ uyarınca; belli dönemler itibarıyla veya dönem sonlarında emtiayı satan firma tarafından hesaplanan iskontoların satışa konu edilen emtia ile ilgili olmadığı, ilgili işletmelerin aralarında yaşanan ticari ilişkide gösterdikleri hassasiyet ve çabanın bir karşılığı olarak kabul edildiği açıklanmıştır.

Yukarıda yapılan bütün açıklamalar ışığında satın alınan emtiada maliyet bedeline genel olarak şu unsurların intikal ettirilmesi gerektiği açıktır;

- Satın alma bedeli,
- Nakliye ve sigorta giderleri,

- Komisyonlar,
- İthal edilen emtianın CIF bedeli,
- Gümrükte ödenen vergiler,
- İthal edilen emtianın gümrükten çekilip işyerine getirilinceye kadar yapılan nakliye, komisyon ve benzeri giderler,
- İthalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar.

2.5- Emtia Değerleme Yöntemleri

Emtia değerleme yöntemlerini; “Gerçek Maliyet”, “Emsal Bedel”, “Ortalama Maliyet” ve “İlk Giren İlk Çıkar (FIFO)” olmak üzere 4 ana başlık altında gruplayabilmek mümkündür.

2.5.1- Gerçek Maliyet

Bu yöntem için “has maliyet”, “spesifik maliyet” ve “fiili maliyet” yöntemi de denmektedir. İşletmede üretilen mamulün ya da satılan malın hangi alıma ilişkin olduğu kesin olarak tespit edilebiliyorsa gerçek maliyet bedeli ile değerlendirilebilir. Envanter gününde de kalan stokların hangi alıma ilişkin olduğu kesin olarak bilinebileceğinden, söz konusu alımın birim maliyet bedeli ile değerlemek mümkün olabilecektir. Yöntemin uygulanabilirliği ancak stokta kalan emtianın hangi fiyattan alındığı veya hangi fiyattan imal edildiğinin bilinmesi halinde mümkün olabilmektedir.

Bu yöntemin büyük birim malların (otomobil, tekne, sanayi makinesi, gemi v.b.) yılda iki, üç sefer halinde üretildiği ya da alındığı işletmelerde uygulanması daha kolay olabilecektir. Bu yöntemde satın alınan ya da imal edilen emtianın dönem sonu stok değeri hesaplanırken, o emtia için yapılan tüm harcamalar dikkate alınmalıdır. Söz konusu harcamalar; fatura bedeli, nakliye, sigorta, yükleme, vergi, resim, hammadde bedeli, işçilik vs. gibi harcamaları kapsamaktadır.

Örnek: Güz AŞ.’nin 2011 hesap dönemine ilişkin emtia alış ve satış bilgileri aşağıdaki gibidir:

Stok Cinsi	Dönem Başı Stok (Kg)	Dönem Başı Birim Maliyet (TL)	Satışlar (Kg)	Kalan (Kg)
(A) Malı	7.500	1,50	5.500	2.000
Stok Cinsi	Alışlar (Kg)	Birim Maliyet (TL)	Satışlar (Kg)	Kalan (Kg)
(A) Malı	4.000	1,75	3.000	1.000
(B) Malı	5.000	1,00	3.500	1.500

Yukarıda tabloda görüldüğü üzere, dönem başına devrederek gelen A malının değerlemesi, dönem içinde alınan A malı ile farklı olarak değerlendirilecektir. Şöyle ki;

Stok Cinsi	Kalan Miktar (Kg)	Birim Maliyet (TL)	Stok Değeri
(A) Malı (Dönem Başı Stok)	2.000	1,50	5.500
(A) Malı	1.000	1,75	3.000
(B) Malı	1.500	1,00	3.500

2.5.2- Emsal Bedel

VUK'un 267. maddesi uyarınca emsal bedeli ve emsal ücreti; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

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 miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

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.

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.

Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zira-i 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.

2.5.3- Ortalama Maliyet

Sık defalar ve değişik fiyatlarla misli mal alım ticaretiyle uğraşan işletmelerde ortalama maliyet yöntemi kullanılabilir. Ortalama maliyet yöntemlerinden en çok kullanılanları "Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi", "Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi" ve "Basit Aritmetik Ortalama Maliyet Yöntemi"dir.

2.5.3.1- Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi:

Bu yönetime göre ortalama birim maliyet; değerlendirme ya da maliyet hesaplama döneminde varsa dönem başı emtia mevcudu ile dönem içinde kullanıma ya da satışa hazır hale getirilen stok tutarları toplamı, aynı dönemdeki emtia birim miktarları toplamına bölünmesiyle hesaplanır. Hesaplama aşağıdaki şekilde formüle edilebilir.

$$\text{Ortalama Birim Maliyet} = \frac{\text{Stok Tutarları Toplamı}}{\text{Birim Miktarları Toplamı}}$$

Örnek: HAR işletmesinin dönem başı stok ve dönem sonu stokları ile dönem içi emtia alım bilgileri şöyledir:

MAKALELER

Alış Tarihi	Miktar	Birim Fiyat (TL)	Toplam Tutar (TL)
Dönem Başı Stok	3.000	1,75	5.250
13.02.2010	10.000	2,50	25.000
07.09.2010	8.000	3,00	24.000
12.12.2010	7.000	3,50	24.500
TOPLAM	28.000		78.750

İşletmenin dönem sonu stok miktarının 6.000 olduğu varsayıldığında ağırlıklı ortalama maliyet aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Ağırlıklı Ortalama Maliyet	: 78.750 / 28.000=2,8125-TL
Dönem Sonu Stok Değeri	: 6.000 x 2,8125=16.875-TL

2.5.3.2- Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yönteme göre ortalama birim maliyet, değerlendirme ya da maliyet hesaplama döneminde alınan en son emtia alışın toplam tutarı ile bir önceki aşamada stok maliyeti tutarının; en son emtia alıştaki birim miktarı ile bir önceki aşamada stok birim miktarının toplamına bölünerek hesaplanır. Bu yöntemin uygulanabilirliği ancak işletmelerin kayıtlarını sürekli envantere göre oluşturmaları halinde mümkün olabilecektir. Hesaplama aşağıdaki şekilde formüle edilebilir.

$$\text{Ortalama Birim Maliyet} = \frac{\text{En Son Alış Tutarı Toplamı} + \text{Bir Önceki Aşamada Stok Maliyeti Tutarı}}{\text{En Son Alış Birim Miktarı} + \text{Bir Önceki Aşamada Stok Birim Miktarı}}$$

Örnek:

Mal Alım Bilgileri				Mal Satım Bilgileri			Statik Stok Durumu			Stok Değerlemesi
Tarih	Birim Miktar	Birim Fiyat	Tutar (TL)	Birim Miktar	Birim Fiyat	Tutar (TL)	Birim Miktar	Birim Fiyat	Tutar (TL)	
D.B.S.	50	1.800	90.000	-	-	-	50	1.800	90.000	90.000/50=1.800
18.03.2010	150	2.000	300.000	-	-	-	200	1.950	390.000	(300.000+90.000)/(150+50)=1.950
11.05.2010	-	-	-	100	1.950	195.000	100	1.950	195.000	-
30.08.2010	100	2.250	225.000	-	-	-	200	2.100	420.000	(225.000+195.000)/(100+100)=2.100
25.09.2010	-	-	-	120	2.100	252.000	80	2.100	168.000	-
30.11.2010	120	2.500	300.000	-	-	-	200	2.340	468.000	(300.000+168.000)/(80+120)=2.340

Tabloda görüldüğü üzere, her yeni emtia alış stoka ilave edilmekte, toplam emtia stoku harmanlanmak suretiyle, ortalama maliyet her seferde yeniden hesaplanmaktadır. Dönem sonu stok değeri $200 \times 2.340 = 468.000$ -TL olacaktır.

2.5.3.3- Basit Aritmetik Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yönteme göre ortalama birim maliyet; değerlendirme ya da maliyet hesaplama dönemi sonunda hesap dönemindeki her bir emtia alışının birim fiyatlarının toplamı, hesap dönemine ait emtia alış sayısına bölünerek hesaplanır. Hesaplama aşağıdaki şekilde formüle edilir.

$$\text{Ortalama Birim Maliyet} = \frac{\text{Her Bir Emtia Alışının Birim Fiyatları Toplamı}}{\text{Toplam Emtia Alış Sayısı}}$$

Örnek: UNİ AŞ.'nin dönem başı stok ve dönem sonu stokları ile dönem içi emtia alım bilgileri şöyledir:

Alış Tarihi	Miktar	Birim Fiyat (TL)	Toplam Tutar (TL)
Dönem Başı Stok	3.000	1,75	5.250
13.02.2011	10.000	2,50	25.000
07.09.2010	8.000	3,00	24.000
12.12.2010	7.000	3,50	24.500
TOPLAM	28.000	10,75	

Dönem sonu stok miktarının 6.000 olduğu varsayıldığında basit aritmetik ortalama maliyet yöntemine göre dönem sonu stok değeri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Basit Aritmetik Ortalama Maliyet	: 10,75/4=2,6875
Dönem Sonu Stok Değeri	: 6.000x2,6875=16.125-TL

2.5.3.4- İlk Giren İlk Çıkar (First In First Out - FIFO)

Bu yöntemde üretime verilen hammaddenin ya da satılan ticari malların maliyetleri, varsa öncelikle bir önceki hesap döneminden devreden emtia maliyetinden başlanılır, ardından dönem içindeki ilk alışın maliyetinden devam ederek, en son alıştaki birim maliyetine doğru emtia çıkışları değerlendirilerek hesaplanır. Yönteme göre hesaplama süreci aşağıdaki şekilde yapılır;

- Satışı yapılan emtia miktarını eğer varsa devreden emtia miktarı karşılıyorsa, satışa ilişkin stok maliyetinin tamamı bu bedel üzerinden,
- Eğer varsa ama devreden emtia miktarı karşılamıyorsa artı olarak, dönem içinde yapılan alımların en eskiden daha yeni olana doğru tarih sırasına göre satış miktarını karşılayabilecek miktara ulaşana kadar ilgili alışların bedelleri üzerinden, satış yapılan emtianın maliyeti hesaplanır.

Daha sonraki emtia satışlarında, stokta bakiye kalan en eski emtia alış miktarı ve birim fiyatı ile maliyet değerlemesi yukarıdaki gibi yapılmaya devam edilir. Dönem sonunda kalan stok ise, en eski emtia alışından başlanarak en son emtia alımının miktarı ve birim fiyatına doğru sıralama yapılarak değerlendirilir.

Örnek:

Mal Alım Bilgileri				Mal Satım Bilgileri			Statik Stok Durumu			Satışların Maliyet Kaynağı
Tarih	Birim	Birim	Tutar (TL)	Birim	Birim	Tutar (TL)	Birim	Birim	Tutar (TL)	
	Miktar	Fiyat		Miktar	Fiyat		Miktar	Fiyat		
DBS	50	1.800	90.000	-	-	-	50	1.800	90.000	-
18.03.2010	150	2.000	300.000	-	-	-	150	2.000	300.000	-
11.05.2010	-	-	-	100	1.950	195.000	50	1.800	90.000	1.Sıra
-	-	-	-	-	-	-	50	2.000	100.000	2.Sıra
30.08.2010	100	2.250	225.000	-	-	-	100	2.250	225.000	-
25.09.2010	-	-	-	120	2.100	252.000	100	2.000	200.000	2.Sıra
-	-	-	-	-	-	-	20	2.250	45.000	5.Sıra
30.11.2010	120	2.500	300.000	-	-	-	120	2.500	300.000	-

Yukarıda tabloda yer alan verilere göre dönem sonu stok miktarı 200 adettir. Dönem sonu stok değeri aşağıdaki tabloda hesaplandığı üzere 480.000-TL'dir.

Tarih	Miktar	Birim Maliyet	Stok Tutarı
30.08.2010	80	2.250	180.000
30.11.2010	120	2.500	300.000
Toplam	200	4.750	480.000

2.6- Vergi Usul Kanunu Açısından Emtia Değerlemesinde Özellik Arz Eden Haller

Ticari hayatın akışı içerisinde, işletmeler bazen mutad olmayan bir takım özel durumlarla karşı karşıya kalabilmektedirler. Aşağıda detaylıca açıklanacağı üzere özellik arz eden bu hallerin farklı hükümlere ve uygulamalara tabi olması da olağandır.

2.6.1- Piyasa Fiyatı Düşen Mallar

VUK'un 274. maddesi uyarınca; emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine (267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere) emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275. maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir. Bu düzenlemede dikkat edilmesi gereken nokta, söz konusu satış tutarındaki düşüklük tespit edilirken satışı yapan işletmenin değil, emtianın genel piyasadaki satış fiyatının düşüklüğünün esas alınmasıdır. Aksi takdirde sadece işletmenin kendi satış fiyatlarının düştüğünü iddia ederek böyle bir uygulamaya gitmesi muvazaalı bir işlem sayılabilecek ve eleştiri konusu yapılabilecektir. Bu nedenle satış fiyatındaki düşüklük tüm piyasaya yansımış olmalı ve bu fiyat düşüşü ispat niteliğinde olacak belgelerle de desteklenebilmelidir.

Yukarıda bahsedilen satış bedelinin maliyet bedelinin % 10 veya daha fazla oranda altında olması işletmeler açısından çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Örneğin bir işletme pazarlama stratejisi nedeniyle bazı ürünlerinde büyük oranda indirim yaparak diğer ürünlerini daha karlı satmayı amaçlayabilir ya da piyasada geçerliliği kalmamış veya stokta bekletilme maliyeti yüksek olan emti-

aların maliyet bedelinin altında satışını söz konusu edebilir. Ancak bu tür düşük bedelli satışlara söz konusu maddenin uygulanması mümkün değildir. Çünkü buradaki satış fiyatlarının düşüklüğü işletmenin kendi kararları veya şartları nedeniyle yine kendisinin fiyatları düşürmesinden kaynaklanmaktadır. Oysa söz konusu maddenin amacı daha çok ekonomik kriz nedeniyle talebin azalması ve bu nedenle genel piyasa satış fiyatının düşüklük göstermesi durumunda işletmelerin değerlendirme uygulamasında gerçek duruma uygun davranabilmelerini sağlamaktır⁴.

Yasal düzenleme hükmü olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 274. maddesine göre emtiaların maliyet bedeli yerine emsal bedel ile değerlendirilmesi; *“emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde”* ifadesi ile fiyatlarda oluşabilecek bir dalgalanma şartına bağlanmıştır. Anılan koşulun gerçekleşmesi nedeniyle maliyet bedeli yerine emsal bedel ile değerlendirme yapılması söz konusu olacaksa uyulması gereken bazı usuller söz konusudur. Öncelikle emsal bedel ve emsal ücret uygulamasında sırasıyla *ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası, takdir esası* ölçüleri sırasıyla uygulanmalıdır. Ancak *“267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere”* ifadesi ile emtianın emsal bedel ile değerlendirilmesinde maliyet bedeli esasının uygulanmayacağı belirtilmiştir. Bu durumda emtianın emsal bedel ile değerlendirilmesinde öncelikle ortalama fiyat esası sonrasında da takdir esası uygulanmalıdır.

Ortalama fiyat esasının uygulama esasları ilgili yasal düzenlemede şöyle ifade edilmiştir;

“Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlendirilenin 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 miktarına nazaran % 25’ten az olmaması şarttır.” Buradan da anlaşılacağı üzere bir emtianın ortalama fiyat esasına göre değerlendirilmesi için bu emtianın önceki aylarda belli bir oranda satışının gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle işletmelerin stoklarında bulunan hammaddelerin genel olarak doğrudan satış söz konusu olmadığından bu yöntemin hammadde çok ticari mal ve mamuller için uygulanabileceği ifade edilebilir.

Örneğin bir işletmede dönem sonunda hem ticari mal, hem hammadde, hem de mamul bulunması ve bu emtiaların dönem sonu satış fiyatlarının genel piyasada maliyet bedeline oranla % 10’dan fazla düşüklük göstermesi halinde aşağıdaki şekilde uygulama yapılması gerekecektir.

Dönem sonu itibari ile işletmenin stoklarında bulunan emtiaların değeri aşağıdaki gibidir;

A Ticari Malı	: 1.000.000,00 TL
B Mamulü	: 2.000.000,00 TL
C Hammaddesi	: 3.000.000,00 TL

Ticari mala ilişkin uygulama aşağıda verilmiştir.

Stok Cinsi	Stok Miktarı	Stok Maliyeti
A	100.000 kg	1.000.000,00-TL

⁴ BAŞAR Serkan, a.g.m., s.68

Aralık ayı ticari mal satış miktar ve tutarları:

Miktar	Tutar
10.000 kg	70.000,00-TL
20.000 kg	150.000,00-TL
20.000 kg	190.000,00-TL

Toplam miktar 50.000 kg, toplam tutar 410.000,00-TL, ortalama fiyat ise 8,20-TL'dir

Yukarıdaki tabloya bakıldığında 10,00-TL/Kg birim maliyetli A ticari malının Aralık ayında toplam 50.000 kg ve 410.000,00-TL tutarında satıldığı ve satışlarının ortalama birim tutarının 8,20-TL olduğu görülmektedir. 8,20-TL/kg, alış maliyeti olan 10-TL/kg'nin % 10'nundan fazla düşüklük şartına uymaktadır.

Ayrıca Aralık ayı satış miktarı da 50.000 kg olduğu için stokta kalan A ticari malının % 50'sine denk gelmekte ve böylece aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şartı da gerçekleştirilmiş olmaktadır.

İşletme stoklarında bulunan 100.000 kg A ticari malını 8,20-TL/kg birim fiyatı ile değerleyebilecektir. Bu durumda A ticari malının dönem sonu değeri $100.000 \times 8,20 = 820.000,00$ -TL olabilecektir.

Burada ortaya çıkan maliyet bedeli ile emsal bedel arasındaki 180.000,00-TL tutarındaki farkın vergi kanunları açısından stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılarak dönem vergi matrahından indirilebilecektir. Böyle bir durumun ortaya çıkması sonucunda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olabilecektir;

/	
654 Karşılık Giderleri	180.000,00
158 Stok Değer Düş. Karş.	180.000,00
/	

Mamul stoka ilişkin uygulama aşağıda verilmiştir.

Stok Cinsi	Stok Miktarı	Stok Maliyeti
B	400.000 kg	2.000.000,00-TL

Aralık ayı ticari mal satış miktar ve tutarları:

Miktar	Tutar
20.000 kg	80.000,00-TL
20.000 kg	75.000,00-TL
30.000 kg	125.000,00-TL

Toplam miktar 70.000 kg, toplam tutar 280.000,00-TL, ortalama fiyat ise 4,00-TL'dir

Yukarıdaki duruma bakıldığında 5,00-TL/kg birim maliyetli B mamulünün Aralık ayında toplam 70.000 kg ve 280.000,00-TL tutarında satıldığı ve satışların ortalama birim tutarının 4,00-TL olduğu görülmektedir. 4,00-TL/kg alış maliyeti 5,00-TL/kg'nin %10'nundan fazla düşüklük şartlarına uymaktadır.

Ancak Aralık ayı satış miktarı olan 70.000 kg dönem sonu stok değerlemesine konu olacak 400.000 kg B mamulünün % 25'inden az olduğu için bu mamuller için ortalama fiyat esasına göre değerlendirme yapılamaz. Bu nedenle söz konusu mamuller için diğer sıradaki emsal bedel tespit yöntemi olan takdir esasının uygulanması gerekmektedir.

Emtialar için takdir esasının uygulanabilmesi ise anılan Kanun maddesinde de belirtildiği üzere diğer esasların uygulanamaması halinde söz konusu olabilir. Yukarıdaki örnekte de yer aldığı üzere satış yapılmış ancak aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olması ya da değerlendirme yapılacak ürüne ait bir satış verisi yok ise ortalama fiyat esasını kullanılamayacağından bu tür emtialar için takdir esasına başvurulması gerekir.

Takdir esasında mükelleflerin değerlendirme yapılacak emtiaların emsal bedelinin tespiti için takdir komisyonuna başvurusu söz konusudur. Takdir sırasında değerlendirme yapılacak emtianın emsal bedeli takdir komisyonu tarafından araştırılarak, mükelleften ya da ilgili oda ve mesleki kuruluşlardan bilgi alarak veya bilirkişi raporlarına dayanarak tespit edilir.

Daha önce de belirtildiği gibi emtiaların emsal bedel ile değerlendirilmesi uygulamada çok rastlanan bir durum değildir. Emtiaların emsal bedelle değerlendirilmesi için gerekli şartlar daha çok ekonomik kriz dönemlerinde ortaya çıkmaktadır. Ayrıca emsal bedel ile değerlendirme sırasında satış

fiyatlarının % 10'dan fazla oranda düştüğünün belirlenme şekli ve ispatı konuları oldukça önemlidir. Bu nedenlerle işletmelerin emtialarını emsal bedel ile değerlemeye karar vermeden önce bu konuda profesyonel bir danışmandan yardım almaları hatta gerekirse vergi idaresine yazılı başvuru yaparak konu hakkında görüş talep etmeleri daha doğru olacaktır. Zira bu uygulamada dikkat edilmesi gereken iki husus bulunmaktadır. Birincisi emsal bedeli ile değerlendirme yapabilmek için öncelikle emtianın piyasa fiyatının usulüne göre tespit edilmiş olan maliyet bedeline kıyasla en az %10 daha düşük bir bedelde oluşmasıdır. İkincisi ise böyle bir durumda değerlemenin piyasa fiyatı ile değil emsal bedeli ile yapılacağı hususudur. Emsal bedelinin piyasa fiyatının altında ya da üstünde olmasının bir önemi yoktur.

Ayrıca işletmelerin stoklarında bulunan hammaddelerin genel olarak doğrudan satışı söz konusu olmadığından ortalama fiyat esasını yönteminin hammaddeyi ziyade ticari mal ve mamuller için uygulanabileceği söylenebilir.

2.6.2- Kıymeti (Değeri) Düşen Mallar

Kıymeti düşen malların değerlemesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 278. maddesinde düzenlemiştir. Buna göre; yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia emsal bedeli ile değerlendirilir.

Yasal düzenlemede yer alan yangın, deprem, su basması, bozulma, kırılma, çürüme gibi nedenlerle işletmenin stoklarında yer alan emtianın değerini kısmen veya tamamen kaybetmesi durumunda, artık maliyet bedeliyle değil, emsal bedeliyle değerlendirilmesi gerekir. Bu durumda olan emtialar için maliyet bedeli esasının kullanılması

anlamli olmayacağı için, emsal bedelinin, ortalama satış fiyatı veya takdir esası kullanılarak tespit edilmesi gerekecektir. Tabii ki, firmaların sürekli olarak yukarıda sayılan nedenlerle değerini kısmen veya tamamen yitirmiş malları satmayacağı düşünöldüğünde, bu gibi durumlarda genel olarak emsal bedelinin takdir esasına göre belirleneceğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Takdir, söz konusu emtianın maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak, yıpranma dereceleri dikkate alınmak ve kıymetin takdirine yönelik olarak kullanılabilecek diğer unsurlar esas alınmak suretiyle yapılacaktır. Malların tamamen yok olması ve dolayısıyla komisyon tarafından görölmesi ve değer tespiti yapılması mümkün olmayan hallerde, söz konusu malların işletme stoklarına alındıktan sonra, tamamen yok olduğunun resmi makamlardan alınan belgelerle belgelendirilmesi halinde, değerinin komisyonca sıfır olarak takdir edilmesi mümkün olabilecektir.

Takdir komisyonu dışında başka bir kurum ya da kuruluşa (belediye, oda, bilirkişi vb.) emsal bedel ve zarar tespiti yaptırılmaz. Emtianın tamamen değer kaybına uğramış olması da bu durumu değıştirmeyecektir, çünkü böyle bir durumda takdir komisyonu değerin tamamen kayboldüğünü, diğer bir ifadeyle emsal bedelinin sıfır olduğunu takdir edecektir.

Vergi Usul Kanununca esas olan yapılan takdir işleminin takdir komisyonunca yapılmasıdır. Ancak Vergi Usul Kanunu 267. maddesinde 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.”* hükmünce yargı organlarının bilirkişiler aracılığıyla biçtikleri değerler de takdir komisyonu kararları gibi emsal bedel olarak muteberdir. Ancak stoklarında meydana gelen bir azalmanın takdir edilmesi talebinde bulunan işletmelerin; değer düşüklüğüne yol açan olayı, stokunda iddia ettiğı kadar malının bulunduğunu ve değer düşüklüğüne neden olan olayın ilgili Kanun maddesinde sayılan olaylardan kaynaklandığını ispatlaması gerekir.

Emsal bedeli VUK’a uygun şekilde tespit edilen emtianın maliyet bedeli ile takdir edilen emsal bedel arasındaki fark için karşılık ayrılması veya değer düşüklüğü kesinse doğrudan zarar kaydedilmesi gerekecektir. Ancak VUK’un 330. maddesinde kıymetlerinde zayıat meydana gelen emtia ve zirai mahsöl ve hayvanlar için bunların değerinden daha fazla tutarda sigorta tazminatı elde edilmesi durumunda, söz konusu farkın işletme tarafından kar olarak kaydedileceğı de belirtilmiştir.

Örnek: HAM AŞ.’de yapılan dönem sonu envanter işlemlerinde kusurlu (ayıplı) olması sebebiyle değeri düşen 800.000-TL tutarındaki emtianın değer düşüklüğünün tespiti için şirket, takdir komisyonuna başvurmuştur. Takdir komisyonu ise 120.000-TL değer belirlemiştir. Bu duruma ilişkin muhasebe kayıtları şöyle olacaktır;

		/
157 Diğer Stoklar	800.000,00	
Değeri Düşen Mallar		
	153 Ticari Mallar	800.000,00
		/

654 Karşılık Giderleri	680.000,00
------------------------	------------

158 Stok Değer Düş. Karş.	680.000,00
---------------------------	------------

Dönem sonu işlemleri yapılırken 654 numaralı hesap dönem kar ve zararı hesabına aktarılarak kapanacak, 157 ve 158 numaralı hesaplar ise bilançoda yer alacaktır.

Konuya ilişkin KDV uygulaması bakımından 60 numaralı KDV Sirkülerinde düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre; malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayı olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayı olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir. Örneğin; üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin, yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin daha düşük bir fiyatla satılması halinde, bunlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

2.6.3- Üretim Sürecinde Ortaya Çıkan Fire ve Zayıatlar

Üretim sürecinde, girdi unsuru olarak kullanılan ilk madde ve malzemelerin nihai olarak mamulün maliyetine yansımayan kayıp kısmı fire olarak kabul edilmektedir. Söz konusu fire, işletmenin envanterinde bulunan girdilerin özelliği gereği buharlaşma, çürüme gibi nedenlerle kullanılamaz hale gelmesi biçiminde olabileceği gibi imalat sırasında ürünün işlenmesi sırasında ortaya çıkabilen talaş, döküntü, kırıntı gibi biçimlerde de olabilir. İlk durumda anlatılan normal fire için yapılabilecek bir şey yoktur. Çünkü bu gibi ilk madde ve malzemenin doğal yapısı gereği kaybolması halinde gerçekleşen kayıp zaten mamul maliyetine kendiliğinden yansımış olacaktır. Ancak arızı firede; üretim anında ortaya çıkan belli bir ekonomik değeri bulunan döküntü, talaş gibi artıkların VUK'un 278. maddesinin *"maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir."* hükmü uyarınca emsal bedel ile değerlendirilerek, fire verilen ilk madde ve malzemenin bedelinden düşülerek kalan tutarın imal edilen emtianın maliyetine eklenmesi doğru olacaktır.

İmalat safhasında belli nispette kayıpların olması doğaldır ve bunlar normal fire olarak kabul edilmektedir. Normal fire ve zayıatlar için emsal bedel tespitine gerek bulunmamaktadır. Uygulamada normal fire oranlarını belirleme yetkisi ve görevi Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar'a aittir. Odalarca kendiliğinden yayınlanmış ya da işletmelerin talepleri üzerine bildirilmiş normal fire oranları veya daha düşük bir oranda gerçekleşen firelerin maliyet bedeline eklenmesinde herhangi bir sakınca yoktur. Söz konusu oranların üzerinde bir oranda firenin ortaya çıkması halinde ise eğer fazladan meydana gelen firenin gereği açıklanabiliyor ve belgelendirilebiliyorsa takdir komisyonuna başvurularak gider olarak yazılabilmesi mümkün olabilecektir. Ancak aksi halde maliyet bedeline eklenmeyerek kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul etmek gerekecektir.

Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayı

olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir. Örneğin; akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dahilindeki kayıplar, balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşuncaya kadar geçen süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan balık ölümleri, tavuk çiftliklerinde, üretimin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar, hazır giyim eşyası dikiminde veya ayakkabı yapımında üretim sürecindeki kesme, biçme, dikme gibi işlemlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar fire olarak değerlendirilmekte olup, bunlara ilişkin olarak yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir.

2.6.4- Kaybolan veya Çalınan Mallar

Emtianın çalınması veya kaybolması, zayi olma nedeni olarak dikkate alınmamalıdır. Diğer ifadeyle "çalınma veya kaybolma" ile "zayi olma" kavramlarının vergisel çerçevede birbirlerinden farklı anlamlar taşıdığı unutulmamalıdır. Çalınan veya kaybolan emtia için zayi olduğu düşüncesi ile işlem tesis edilemez. Zira bir malın zayi olduğundan bahsedebilmek için zayi olmanın ticari faaliyetin doğal akışı içerisinde meydana gelmesi gerekir. Oysa çalınma ve kaybolma ticari faaliyetin normal icapları ile ilgili değildir. Bu nedenle çalınma ve kaybolma halinde, malların zayi olduğundan hareketle VUK'un 278. maddesi çerçevesinde işlem yapılması mümkün değildir. Çalınan veya kaybolan malların gider-

leştirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle çalınan veya kaybolan mallar, maliyet bedeli üzerinden şirket sahibinin cari hesabına veya kanunen kabul edilmeyen gider hesabına alınmak suretiyle muhasebeleştirilmelidir. Her ne sebeple olursa olsun kaybolan veya çalınan malların maliyetinin dönem sonunda stokların değerlemesinde maliyet bedeline eklenmesi veya gider yazılmak sureti ile vergi matrahını etkilemesi söz konusu olamaz. Çünkü Türk vergi kanunları emtianın zayı olmasını kazancın elde edilmesiyle ilgili bir gider olarak kabul etmemekte, zayi olan mallar sermayede meydana gelen azalma olarak değerlendirilmektedir.

Kaybolan, çalınan mallar sermayede meydana gelen azalma olarak değerlendirildiğinden söz konusu emtia maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul kaydedilir. Ancak kaybolma, çalınma olayı polis raporu ve benzeri belgelerle kanıtlanamazsa bu işlem yapılmaz. Bu halde kaybolan, çalınan emtia ortaklar tarafından işletmeden çekilen değer kabul edilir ve mali karın tespitinde ticari kazançla ilave edilir.

2.6.5- Sigorta Tazminatı Uygulaması

VUK'un 330. maddesi uyarınca; emtia ve ziraat 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. Diğer yandan kıymetlerinde zayıat meydana gelen emtia ve ziraat mahsul ve hayvanlar için bunların değerinden daha az tutarda sigorta tazminatı elde edilmesi durumunda ise zarar yazılabileceği yönünde hüküm bulunmamaktadır.

Örnek: FUA Ltd. Şti.nin 500.000-TL tutarındaki sigortalı emtiası çalınmış, sigorta şirketi em-

tiadaki değer azalışını 400.000-TL olarak tespit ederek, şirkete ödemede bulunmuştur (KDV dikkate alınmamıştır).

-----/-----	
102 Bankalar	400.000,00
689 Diğer Olağandışı Gid. Zararlar	100.000,00
- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
153 Ticari Mallar	500.000,00
-----/-----	

Sigorta şirketi 600.000 TL ödemede bulunmuş olması durumunda ise aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir (KDV dikkate alınmamıştır).

-----/-----	
102 Bankalar	600.000,00
153 Ticari Mallar	500.000,00
679 Diğer Olağandışı Gel. Karlar	100.000,00
-----/-----	

Yukarıdaki örnekte fark olumlu olduğu için bu fark kar olarak dönem sonu işlemlerinde sonuç hesaplarına aktarılacaktır.

2.6.6- Zayi Olan Mallara İlişkin KDV

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Bu hükme ilişkin olarak 60 numaralı KDV Sirkülerinde önemli düzenleme ve açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, KDV sisteminde alış belgelerinde gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanmaktadır. 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir katma değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesinin, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracığı; bu nedenle, Kanunun 30/c maddesi uyarınca, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV'nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Öte yandan aynı bentte, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olan mallar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirimine olanak tanınmaktadır. Örneğin; sel felaketi nedeniyle bir şirketin deposunda yer alan malların zayi olması veya Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilen yerde olması koşuluyla, yangın nedeniyle malların kullanılamaz duruma gelmesi halinde bu mallara ilişkin yüklenilen vergi-

ler indirim konusu yapılabilecektir. Buna karşılık Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilmediği sürece, yangın sonucu zayı olan mal nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Örneğin, ithal edilen malların depolandığı antrepolarda çıkan yangın sonrasında Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilmediği takdirde, zayı olan malların ithalinde ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde, kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen malların zayı olan mal olarak değerlendirileceği, KDV Kanununun 30/c maddesine göre mükelleflerce bu malların iktisabında yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir. Bu çerçevede; imalatla kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatla veya ambalajlamada kullanılabilme vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri, son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri, Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar, hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar, kullanım ömrünü tamamladığı

için imha edilen araç lastikleri için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan hareket edildiğinde KDVK'nın 30/c maddesinin uygulanmasında zayı olma kavramına, bir malın artık herhangi bir ekonomik değer taşıması anlamı yüklendiği anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle eğer bir mal ekonomik bir değer ifade etmiyorsa o mal zayı olmuştur ve söz konusu malın iktisabında yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

3- TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN EMTİA DEĞERLEMESİ

Türkiye muhasebe standartları açısından stoklara ilişkin düzenlemeler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ olan 2 no.lu Türkiye Muhasebe Standardı ile yürürlüğe konmuştur. Söz konusu düzenlemenin amacı; stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır.

Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu; stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Söz konusu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir⁵.

Standartta göre stoklar; işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satıl-

⁵ Bu Bölüm Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğde Düzenlenen 2 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı Esas Alınarak Hazırlanmıştır.

mak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar. Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar.

Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

Gerçeğe uygun değer ise; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Söz konusu standart aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır:

- a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri,
- b) Finansal araçlar,
- c) Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler.

Öte yandan bu standart aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılmaz:

- a) Belirli sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değeri ile ölçüldükleri dikkatle alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundur-

dukları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılır.

b) Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan araçların elinde bulundurdıkları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır.

(a) bendinde sözü edilen stoklar üretimin belli dönemlerinde net gerçekleşebilir değerleri ile ölçülürler. Örneğin; tarımsal ürünlerin hasat edildiği ya da madenlerin çıkarıldığı ve satışın devlet garantisi veya vadeli işlem sözleşmesi altında garanti altına alındığı, ya da bir aktif piyasa olduğu ve satamama riskinin çok düşük olduğu durumlar. Bu stoklar standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir.

Aracılar, kendileri ya da başkaları için mal alan ya da satan kişilerdir. (b) bendinde sözü edilen stoklar, yakın gelecekte satma amacı ya da fiyatlardaki iniş çıkışlardan kar elde etme ya da aracılık karı doğurmak amacıyla edinilir. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri çıkarılarak değerlendirildiklerinden, bu standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir.

İlgili standarda göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir.

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir.

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mal, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri

içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite; planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece

stoklar yüksek maliyetten değeri düşmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır. Buna göre, düşük kapasite veya atıl kapasite ile çalışılması durumunda, sabit genel giderlerin tamamı stok maliyetine dağıtılmayacak, dağıtılmayan giderler ise ilgili olduğu dönemde doğrudan sonuç hesaplarına aktarılacaktır.

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak ürünler” veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleştirilebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez.

Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarımı, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir⁶:

⁶BOYAR Ender, GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar, “TMS – 2 Stoklar Standardında, Diğer Maliyetler Bölümünün, Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesinde Ele Alınması”, Dayanışma, Sayı:101, 2008, s.41

a)Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,

b)Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,

c)Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri,

d)Satış giderleri.

Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşullar "TMS-23 Borçlanma Maliyetleri" standardında belirlenmiştir. Buna göre stokların satın alınması sırasında katlanılan faiz giderleri ve kur farkları maliyete eklenmez, dönem gideri olarak dikkate alınır. Ancak özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse stok maliyetine verilebilir.

Öte yandan "TMS-23 Borçlanma Maliyetleri" standardına göre, bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderler, "temel yöntem" çerçevesinde, borçlanmanın niteliğine ve yöntemine bakılmaksızın, oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilirler. Ancak 'alternatif yöntem'e göre, bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkisi kurulabilen borçlanma maliyetleri, söz konusu varlığın maliyetinin bir unsuru olarak aktifleştirilir. Bunun için, kavramsal çerçeveye uygun olarak bu tür maliyetlerin güvenilebilir bir biçimde ölçülebilmesi ve gele-

cekteki ekonomik yararlarından işletmenin faydalanabilmesinin muhtemel olması gerekir. Buna göre, özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan faiz vb. borçlanma giderleri istenirse stok maliyetine verilebilir. Örneğin, özel sipariş üzerine üretilen makine ve teçhizat dolayısıyla katlanılan finansman giderleri bunların maliyetine eklenebilecektir⁷.

Hizmet sunan işletmelerde stok maliyetine ilişkin düzenleme ise şöyledir; *"Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez."*

Anılan standart kapsamında hizmetlerin de stoklanabileceği uygulaması söz konusu olabilecektir. Standartta göre verilen hizmete ilişkin hasılat gelir tablosuna alınmamışsa bu hizmet bilançoda stoklar arasında gösterilmelidir. Hizmet stok maliyeti hizmeti sunan işçilerin ücretleri ve diğer maliyet unsurlarından oluşur.

Stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları

⁷ DAĞDEMİR Serdal, a.g.m., s.114

yarı mamul olarak tanımlanabilir.

Canlı varlıkların hasatından elde edilen tarımsal ürünlerin maliyeti; işletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle değerlendirir. Bu standardın uygulanması açısından stokun maliyeti bu değerdir.

3.1- Maliyetin Ölçümü İle İlgili Teknikler

Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir.

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır.

3.2- Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Gerçek parti maliyet yöntemi; normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir.

Uygulamada gerçek parti yönteminin yanı sıra “fiili”, “spesifik” ve “has” maliyet gibi adlarla

da anılan bu yöntemde, her birim malzeme o birime ait alış maliyeti üzerinden fiyatlandırılır. Bunun için farklı birim maliyetine sahip malzeme birimlerinin ayırt edilebilmesini sağlayacak bir düzen kurulmuş olması gerekir. Diğer taraftan sayılmasında zorluk olacak malzemelere ait farklı birim maliyetli stokların her biri, depolarda ayrı ayrı yerlerde stoklanabilir. Bu sayede tüketilen ve kalan malzemenin hangi partiye ait olduğunu saptamak ve bunların o birim maliyet üzerinden fiyatlandırmasını yapmak mümkün olur.

Maliyetin özel olarak belirlenmesi; maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir.

Gerçek parti maliyet yöntemi başlığı altında belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.

Örneğin, aynı stoklar işletmenin farklı bölümlerinde farklı kullanım alanına sahip olabilir. Ancak, stokların coğrafi konumlarındaki bir farklılık (veya buna bağlı olarak vergi kurallarındaki farklılık), tek başına, aynı stok kalemi için farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanımını haklı çıkaracak yeterlilikte değildir.

FIFO yönteminde (formülünde); ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır.

FIFO yöntemi, ilk madde ve malzemelerin ilk alınış sırasından başlanarak, üretime verildiği ya da tüketildiği varsayımına dayanan bir yöntemdir. Stokun fiziki olarak üretime verilmesi ya da tüketilmesinin bu sıraya uyma şartı yoktur. Burada yöntemin esası, maliyet belirleme için geçerli olan itibari bir durumdur. FIFO yönteminin dönemsel uygulaması da söz konusudur. FIFO yönteminin dönemsel uygulamasında üretime verilen her bir partinin maliyeti, ayrı olarak bilinemez, çünkü döneme ait tüketimler toplu olarak hesaplanır. Yöntemde, dönem içi uygulama ile dönem sonu uygulama aynı sonucu verir.

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir.

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, farklı birim maliyetlerle girişi yapılan stok partilerinin üretime karışık olarak verildiği varsayılır. Yöntemde çıkış anında mevcut olan ilk madde ve malzeme stoklarının, toplam maliyet değeri, toplam miktara bölünerek birim ağırlıklı ortalama tüketilen ilk madde ve malzeme miktarı, hesaplanan ortalama birim maliyetle çarpılır. Her yeni mal alışından sonra, yeni birim maliyet hesaplanır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminin dönemsel uygulamasında ise, çıkışı yapılan her bir

parti için birim maliyet hesaplanması yerine, dönemin tamamı için tek bir maliyet hesaplanır.

3.3- Net Gerçekleşebilir Değer ve Kıymeti Düşen Mallar

Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

Bu ifadeyi, söz konusu stokun tamamlanmış bir vaziyette elden çıkarılması halinde işletmenin eline geçecek olan net tutar olarak da ifade etmek mümkündür. Tabii ki net gerçekleşebilir değer tespitinde hesaplama anında mevcut, güvenilir kanıtlara göre hesaplama yapılması gerekir.

Normal şartlarda, kar amacı güden bir işletmenin stoklarının net gerçekleşebilir değeri, bunun maliyetinden daha yüksek olacaktır. Dolayısıyla stokların değerlemesinde asıl olarak maliyeti esas alınır. Ancak çeşitli nedenlerle stokların elden çıkarılmasından sağlanacak bedelin, maliyetinin altına düşmesi durumunda net gerçekleşebilir değeri ile değerlendirilmesi mümkün olacaktır.

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir.

Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların

maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur.

Stokların elde etme maliyetleri; belirtilen istisnalar hariç, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleşebilir değerlerin hesaplanmasında stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran işletmelerde bu tür her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur.

Net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahminler, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde, dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır.

Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerlerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması

veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya koşullu borçlar, "TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" standardında yer alan hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur.

Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin maliyet ve maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir.

Her finansal tablo dönemi itibarıyla, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır). Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur.

İşletmelerdeki stokların çeşitli afetler dolayısıyla veya faaliyetler sırasında meydana gelen olaylardan dolayı zarar görmesi ve bunun neticesinde

kısmen veya tamamen değerini kaybetmesi gibi bir durumla karşılaşılabilir. Bu gibi durumlarda, söz konusu malların elden çıkarılması neticesinde elde edilecek net tutarın, malın maliyetinden daha düşük olması gibi bir sonuç ortaya çıkabilecektir. Yine benzer şekilde satış fiyatlarının düşmesi, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması gibi durumlarda da stok maliyetinin, bunların elden çıkarılmasından sağlanacak tutardan daha yüksek olması söz konusu olabilir.

TMS-2 Standardına göre mali tablolarda stoklar, kullanılmaları veya satılmaları sonucunda elde edilecek tutarlardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Bu durumda, stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirilmesi kuralıyla uyumlu olarak, stokların değerinin net gerçekleşebilir değere indirilmesi gerekir.

Net gerçekleşebilir değer kim tarafından tespit edileceğine yönelik olarak TMS-2’de herhangi bir kişi, kurum veya kuruluş gösterilmediğinden, işletme tarafından yapılacak değerlemeler büyük önem kazanmaktadır. Bu çerçevede, net gerçekleşebilir değer tespiti, hesaplama sırasında mevcut bulunan güvenilir kanıtlara dayanılması gerekmektedir. Yine bu değer tespiti stokların elde tutuluş amaçları dikkate alınır. Örneğin belirli bazı stokların satışı taahhüt edilmiş ve fiyat sözleşme ile belirlenmişse, net gerçekleşebilir değer tespiti bu fiyat kullanılmalıdır.

İşletme tarafından, stokun değerinin maliyetinin altına düştüğünün tespit edilmesi durumunda net gerçekleşebilir değer hesaplanır ve “değer düşüklüğü karşılığı” ayrılmak suretiyle stokun maliyeti indirilir. İşletmenin, her finansal tablo dönemi itibarıyla net gerçekleşebilir değeri gözden geçirmesi ve gerekiyorsa stokun yeni tespit edilen net gerçekleşebilir değerinin yansıtılmasını sağlayacak şekilde ek değer düşüklüğü karşılığı ayrılması veya daha önceki dönemlerde ayrılan karşılıkların

tamamen veya kısmen iptal edilmesi gerekir.

Değeri düşen malların indirilmiş oldukları tutarlar, söz konusu malların elden çıkarıldığı dönemde (satılan mal maliyeti olarak) giderleştirilirken, stokların net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesine yönelik olarak ayrılan karşılıklar, kaybın gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilir. Sonraki dönemlerde net gerçekleşebilir değerde meydana gelen değişiklik dolayısıyla önceden ayrılmış olan karşılığın kısmen veya tamamen iptali gereken hallerde ise, söz konusu iptal işleminin ilgili dönemde satış maliyetini azaltacak şekilde gelir kaydedilmesi gerekir.

3.4- Gider Olarak Kaydetme

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.

İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür.

3.5- Satılan Malın Maliyeti

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tu-

tarlarından oluşur. İşletmeye özgü bazı özel durumlarda dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dahil edilmesini gerektirebilir.

SMM=Stok Maliyetine Giren Unsurlar+(Stok Maliyetine Dağıtılmayıp) Doğrudan Gider Kaydedilen Dağıtılmamış Genel Üretim Maliyetleri+Üretim Maliyetleri İle İlgili Fire Ve Kayıplar Gibi Anormal Üretim Giderleri Tutarları+İşletmeye Özgü Bazı Özel Durumlarda Dağıtım Maliyetleri Gibi Başka Tutarlar

4- SONUÇ

Stok değerlendirme uygulaması stokların gerçek değerinin tespiti için önem arz etmektedir. Çünkü stoklar kaleminin gerçeği yansıtan durumu işletmenin dönem kar/zararını önemli ölçüde etkileyebilmektir. Zira emtialar ticari veya sınai bir işletmenin en önemli maliyet unsurudur. Bu sebeple işletmelerin kar/zarar durumu genellikle emtia satışları sonucunda oluşan maliyet durumuna göre değişebilmektedir. Dolayısıyla işletmelerin mali ve ticari durumunun net olarak ortaya konabilmesi için mali tablolarının mümkün olduğunca gerçeğe yakın değerleri içermesi gerekmektedir. Mali tabloların gerçeği yansıtması da dönem sonu değerlendirme işlemlerinin ne derece doğru yapıldığına bağlıdır. Zaten muhasebe ilkelerinden “sosyal sorumluluk” ilkesi uyarınca da mali tabloların gerçek durumu yansıtabilmesi için mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde en doğru değerlendirme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

Bu kapsamda; genel itibariyle gerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu gerekse TMS-2 Standardına göre esas olan emtia veya stokun “maliyet bedeli-maliyet” ile değerlendirilmesidir. Maliyetin nelerden oluştuğuna bakıldığında da çok ciddi farklılıkların olmadığı söylenebilir.

Söz konusu iktisadi kıymetlerin değerlemesine ilişkin asıl farklılık çeşitli nedenlerle değer-

de düşüklük meydana geldiğinde ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumda 213 sayılı Vergi Usul Kanununa uyarınca emsal bedeline göre değerlendirilmesi gerekmekte olup, emsal bedelin tespitine yönelik esaslar belirlenmiş bulunmaktadır. TMS-2’ye göre ise, bu gibi durumlarda stokun net gerçekleştirilebilir değer maliyetin altına düştüğü durumlara münhasır olmak üzere işletme tarafından çeşitli tahminlere göre hesaplanan net gerçekleştirilebilir değer ile değerlendirilmesi gerekecektir. Tabii ki net gerçekleştirilebilir değer işletmelerce TMS-2’de belirlenen ilke ve esaslara göre dikkate alınması gerektiği açıktır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 Standardına göre yapılan değerlemeler neticesinde ortaya bir farklılık çıkması halinde ticari ve mali kar birbirinden farklı olabilecektir. Bunun geçici bir fark olması durumunda TMS-12 Gelir Vergileri standardına göre ertelenmiş vergi borcu veya varlığı ortaya çıkabileceği gibi, kalıcı bir farklılık durumunda ise ticari kardan mali kara geçişi sağlayacak şekilde birtakım hesaplamaların yapılması gerekecektir.

KAYNAKÇA

- BAŞAR Serkan, “Kriz Dönemlerinde Stok Değerlemesi”, Lebib Yalkın, Sayı:61, 2009
- BOYAR Ender, GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar, “Finansal Tablo ve Dipnotlarda Stoklarla İlgili Açıklanması Gereken Hususlar”, Muhasebe ve Finans, Sayı:42, 2009
- BOYAR Ender, GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar, “TMS – 2 Stoklar Standardında, Diğer Maliyetler Bölümünün, Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesinde Ele Alınması”, Dayanışma, Sayı:101, 2008
- DAĞDEMİR Serdal, “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS-2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi”, Yaklaşım, Sayı: 183, 2008