



EMTİA DEĞERLEMESİ

Soner Dünder DEMİRCAN(*)

1 - GİRİŞ

Değerleme sözlük anlamı ile bir mala değer biçmeyi, bir malın, iktisadi bir kıymetin değerini belirlemeyi ifade eder. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 258. maddesi uyarınca ise değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere iktisadi kıymetlerin değerlerinin vergi matrahını doğrudan doğruya etkilemesi nedeniyle ticari işletmelere dahil iktisadi kıymetlerin değerlerinin doğru bir şekilde tespit edilmesi, gerek dönem karının hesaplanması, gerekse işletmenin mali durumunun doğru olarak yansıtılması ve dolayısıyla vergi matrahının doğru hesaplanması açısından önem taşır.

İşletmeler 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 186. maddesine göre bilanço gününde envanter çıkarırlar. Bahsi geçen madde hükmüne göre envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder. Bilanço günü, aynı Kanunun 185. maddesine göre her hesap döneminin son günüdür. İşletmeler bir hesap dönemi içerisinde kendi inisiyatifleri doğrultusunda envanter çıkarabilirler fakat dönem sonunda yani bilanço gününde envanter çıkarmak zorundadırlar.

Envanter işlemleri muhasebe dışı ve muhasebe içi envanter olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır. Muhasebe dışı envanter, iktisadi kıymetlerin muhasebe kayıtlarında yer alan değeri dikkate alınmaksızın işletmeye dahil olan mevcutların, alacak ve borçların tek tek sayılması, kontrol edilmesi ve değerlendirilmesiyle yapılır. Tespit ve değerlendirme işleminden sonra bulunan neticelerin muhasebe kayıtları

(*) Vergi Müfettişi

ile karşılaştırılarak hesapların gerçek durumu ifade eder duruma getirilmesi işlemine de muhasebe içi envanter denir.

Bilançonun aktif kalemlerinden biri olan ve hizmet işletmeleri hariç olmak üzere varlıkların önemli bir kısmını oluşturan emtia; işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi madde ve malzemeler olarak tanımlanabilir. İşletmeler yukarıda belirtildiği üzere her hesap döneminin sonunda emtia envanteri yapmakta, bu envanter sonucunda dönem sonu mal mevcudunu miktar ve değer olarak tespit etmektedir. Bu işlem sırasında işletmeler Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine uymak zorundadırlar. Bahsedildiği üzere değerlendirme vergi matrahını doğrudan etkilemekte ve emtia değerlemesi bu noktada çok büyük önem arz etmektedir. Bu hususun emtia denkliği üzerinde etkisi irdelenirse (Dönem Başı Stok + Dönem İçi Alışlar + Üretim = Satılan Malın Maliyeti + Dönem Sonu Emtia Stoku) bu denklikten satılan mal maliyetini çektiğimizde formül aşağıdaki hali alacaktır;

Satılan mal maliyeti = (Dönem Başı Stok + Dönem İçi Alışlar + Üretim) - Dönem Sonu Emtia Stoku

Bu denklikte dönem sonu mal stokunun olduğundan daha düşük değerlendirilmesi sonucunda satılan mal maliyeti aynı tutarda yüksek tespit edilecek ve dolayısıyla dönem kazancı eksik hesaplanmış olacaktır. Tam tersi durumda ise dönem kazancının daha yüksek oluşacağı tabiidir.

Bu nedenlerle emtia değerlemesi vergi hukuku, vergi idaresi ve mükellefler açısından çok büyük öneme sahiptir. İzleyen bölümlerde, satın alınan ve imal edilen emtianın değerlendirilmesi, maliyet bedelinin tespiti, stok değerlendirme yöntemleri, ve emsal bedelin emtia değerlemesindeki yeri vergi kanunları, idari düzenleme ve açıklamalar doğrultusunda ele alınacaktır.

2- EMTİA DEĞERLEMESİ

2.1- Satın Alınan Malların Değerlemesi

Emtianın hangi değerlendirme ölçüsü ile değerlendirileceği 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesi ile hüküm altına alınmış olup maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Aynı Kanunun 262. maddesinde maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. 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. Buradan hareketle emtiada, maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder.

- Satın alma bedeli, ithal edilen emtianın CIF bedeli,
- Emtianın işletmeye getirilmesine kadar yapılan depolama, taşıma ve sigorta giderleri,
- Malların alınmasında aracılık eden kişilere ödenen alış komisyonları,
- İthal edilen emtia için ödenen gümrük vergisi, damga vergisi, ve harçlar,
- İthal edilen emtia için gümrük komisyoncularına ödenen komisyonlar,
- İthalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar,
- İthal edilen emtiada akreditif giderleri,

2.1.1- Emtia Değerlemesinde Kredi Faizleri ve Kur Farklarının Durumu

238 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde 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 yapılmıştır.

Bahsi geçen tebliğe göre; 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.

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

2.1.2- Vade Farkları

Vade farkları, satın alınan mal bedelinin peşin ödenmemesi nedeniyle mükellefler tarafından malın peşin bedeline ek olarak yapılan ödemelerdir. Vade farkları malın fatura bedeline dahil olabileceği gibi faturanın bedelinden ayrı olarak ödemelerdeki gecikmeye bağlı olarak da doğabilirler. İster fatura bedeline dahil olsun, ister sonradan doğduğu için ayrıca fatura edilmiş olsun vade farkları doğrudan malın alışı ile ilgilidirler ve bu nedenle malın maliyetine eklenirler. Mal satışından sonra doğan vade farkları ise eklenecek oldukları malın maliyet bedeli sonuç hesaplarına aktarılmış olacağı için maliyete eklenmeden doğrudan gider yazılır.¹

2.1.3- İskontolar

İskonto kelime anlamı ile indirim demektir. Ticari hayatta ise, satış iskontosu yaygındır. Satış iskontosu, peşin alındığı veya belli şartlara uyulduğu takdirde mal bedelinden yapılan bir indirimdir. İşletmeler bu şekilde satış hızını arttırmış olurlar. Bu bakımdan, peşin iskontosu, miktar iskontosu, kasa iskontosu, müşteri iskontosu, vb. çeşitli iskonto şekilleri görülür. İskonto ne şekilde, hangi ad altında, hangi tarihte yapılırsa yapılsın emtianın maliyetinin tespitinde dikkate alınmalıdır.

İskonto mal alışı sırasında yapılabileceği gibi malın alındığı tarihten daha sonraki bir tarihte de yapılabilmektedir. Mal alışı sırasında peşin ödeme veya büyük miktarda mal alışı veyahut da başka bir sebeple yapılan iskonto müşterinin almış olduğu emtianın bedelini an itibarıyla belirlemektedir. Yani iskontolu tutar emtianın satın alma bedelini teşkil etmektedir.

Örnek: (A) işletmesi, (B) işletmesinden 01.12.2012 tarihinde 5.500 TL tutarında mal satın almış, fatura üzerinde ticari teamüllere uygun olarak 1.000 TL iskonto uygulanmış ve kalan tutar olan 4.500 TL'yi ve katma değer vergisini peşin olarak ödemiştir.

¹ ÖZTÜRK, Bünyamin; Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, Sayfa:176.

Bu işlem sonucunda (B) işletmesi (A) işletmesi adına aşağıdaki şekilde fatura düzenleyecektir.

Tutar	5.500-TL
İskonto	(1.000-TL)
Toplam(5.500-1.000)	4.500-TL
KDV (4.500×0,18)	810-TL
Genel Toplam(4.500+810)	5.310-TL

(A) işletmesinin yani alıcının muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

01.12.2012		
153 TİCARİ MALLAR	4.500	
191 İNDİRİLECEK KDV	810	
100 KASA		5.310
...No'lu fatura ile mal alış		

Yukarıda verilen örnekteki indirimin peşin iskontosu olarak değil de kredili satışlarda alıcının mal bedelini vadesinden önce ödemesi dolayısıyla, bu peşin ödeme karşılığında alıcıya belirli oranlarda indirim yapılması şeklinde gerçekleşen kasa iskontosu olarak gerçekleşmesi halinde ise sonradan yapılan bu iskontonun da yukarıda belirtildiği üzere emtia maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekecektir. Ancak iskonto önceki yılda alınan ve bir bölümü önceki yılda satılan bir mal ile ilgili olursa, satılan kısma isabet eden iskonto tutarının maliyet ile ilişkilendirilme imkanı kalmadığından doğrudan sonuç hesapları ile ilişkilendirilerek iskontonun sağlandığı vergilendirme dönemi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması doğru olacaktır.

2.2- Üretilen Malların Değerlemesi

Vergi Usul Kanununun 274. maddesinde, satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Aynı 275. maddesinde ise imal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedelinin hangi unsurları ihtiva edeceği aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
- Mamule isabet eden işçilik;
- Genel imal 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

Vergi Usul Kanunun 275. maddesi ile imal edilen emtianın maliyet bedeline dahil edilmesi zorunlu tutulan maliyet unsurları izleyen kısımda başlıklar halinde açıklanacak olup mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini, bu unsurları içermek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.

2.2.1- Mamulün Vücuda Getirilmesinde Sarfedilen İlk ve Hammadde Bedelleri

275. madde hükmü mamulün vücuda getirilmesi için sarfedilen iptidai maddeler ve hammaddele-
rin mamulün maliyetine dahil edilmesini zorunlu kılmıştır. Mamulün vücuda getirilmesi için sarfedilen
iptidai maddeler ve hammaddeleler, dahilden satın alma, ithal suretiyle veya işletme içinde imal edile-
rek iktisap edilmiş olabilir. Bunların mamul bünyesinde nazara alınacak maliyet bedelleri, satın alınan
veya imal edilen emtia ile ilgili esaslara göre tespit edilecektir.

2.2.2- Mamule İsabet Eden İşçilik

İşçilik maliyetleri bir mal veya hizmet üretiminde kullanılan veya bu üretime yardımcı olan emeğin
parasal olarak değeridir. İşçilik maliyetleri direk ve endirekt işçilik olmak üzere iki tür işçilikten oluşur.

Direkt işçilik, işletmenin temel üretim konusunu oluşturan ürün ya da hizmetin üretilmesinde kul-
lanılan ve üretilen ürün ya da hizmetin maliyetine doğrudan doğruya (dağıtım kriteri kullanılmadan)
yüklenabilen nitelikteki işçiliklerdir. Üretimde kullanılıp, direkt işçilik maliyetleri dışında kalan ve
üretilen ürün ya da hizmetlere doğrudan doğruya yüklenemeyen işçiliklere ise endirekt işçilik denir.²
Endirekt işçilik giderlerinin mamule isabet eden kısmının dağıtım anahtarları kullanılmak suretiyle
üretilen mallara dağıtılmaları gerekir.

2.2.3- Genel Üretim Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

Genel üretim giderlerinden mamule düşen hissenin mamulün maliyetine intikal ettirilmesini ka-
nun zorunlu tutmuştur. Genel üretim giderleri, üretimle ilgili olup, direkt ilk madde ve hammadde ile
direkt işçilik giderleri dışında kalan tüm giderler olarak tanımlanır. Genel üretim giderleri de üretilen
mamul ile arasında direkt ilişki bulunmaması nedeniyle işletmenin türüne göre enerji gideri, işçi sayısı,
makine saati gibi sağlıklı bir dağıtım anahtarı seçilerek üretilen malların maliyetlerine dağıtılmalıdır.

İşletmeden işletmeye farklılık göstermekle birlikte genel üretim giderlerine aşağıdaki örnekler verilebilir;

- Yardımcı madde ve malzemeler
- Bakım ve onarım giderleri
- Enerji ve yakıt giderleri
- Üretimde kullanılan duran varlıkların amortisman giderleri
- Üretimde kullanılan sabit kıymetlerin vergi, resim harç ve kira giderleri,
- Üretim fire ve kayıpları

2.2.4- Genel İdare Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

Genel idare giderleri, üretim ile ilişkisi olmayan ve her halükarda yapılması gereken yönetim gi-
derleri ve diğer giderlerden oluşmaktadır. Genel idare giderlerinden bazıları şu şekilde sıralanabilir;³

- İdari ünitelerin amortisman, kira, bakım, tamir, temizlik, yakıt, ve enerji giderleri,
- İdari işlerde çalışan personel ücretleri,
- Reklam ve promosyon harcamaları,
- Kırtasiye, muhabere, temsil ve dava giderleri,

² Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1524; Maliyet Muhasebesi 2004, Eskişehir Sayfa: 53

³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği; Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011, Sayfa: 1045

Kanun genel idare giderlerinden mamule düşen hissenin mamulün maliyetine katılması veyahut da mamulün maliyeti ile ilişkilendirilmeksizin genel gider olarak sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi hususunda mükelleflere seçimlik hak tanımıştır. Ancak seçimlik hakkın kullanılmasında mükellefler dönemler itibariyle genel idare giderlerinden mamule düşen hissenin tamamını ya mamulün maliyetine dahil etmeli ya da mamulün maliyetine dahil etmeyerek doğrudan gider olarak dikkate almalıdırlar.

Ancak KDVK'nun 27. maddesi uyarınca KDV matrahının tespiti açısından emsal bedelinin maliyet bedeli esasına göre tespit edildiği durumlarda maliyet bedeline genel yönetim giderlerinden pay verilmesi zorunludur.

Genel idare giderlerinden, imal edilen emtiaya hisse verilmesi tercih edildiğinde genel idare giderleri ile üretilen emtia arasında doğrudan bir ilişki bulunmadığından bu giderlerden verilecek hissenin hesaplanması aynen genel imal giderlerinden mamule hisse verilmesindeki gibi bir dağıtım anahtarı esas alınarak yapılmalıdır.

2.2.5- Ambalaj Malzemesinin Bedeli

Vergi Usul Kanununun 275. maddesinin 5 numaralı bendi uyarınca ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelinin mamulün maliyetine katılması mecburidir.

Bazı malların piyasaya ambalajlı olarak sunulması malın niteliğinden dolayı zorunluluk teşkil etmektedir. Örneğin televizyon, beyaz eşya gibi malların ambalajsız olarak müşterilere satılması halinde taşıma esnasında çizilmesi, televizyon camının kırılması gibi sıkıntılar ortaya çıkarılabileceğinden bu tür malların ambalajlı olarak piyasaya sunulması zorunluluk arz etmektedir. Benzer şekilde birçok gıda maddesinin de ambalajsız olarak satışa sunulması, gıda maddesinin bozulmasına, sağlığa uygun olmamasına ve örneğin süt, kola gibi sıvı içeceklerin sayılan bu sıkıntıların yanında taşıma güçlüğüne de yol açacağından ambalajlı olarak satılması gerekmektedir. Ayrıca bir dönem uygulanan ancak şuan vazgeçilen bir uygulama olan ekmeklerin ambalajlı olarak satılması zorunluluğundaki gibi bir kanuni düzenlemeden de kaynaklanabilmektedir.

Yukarıda belirtilen zorunluluklar dolayısıyla emtianın piyasaya ambalajlı olarak sunulmasının zorunlu olduğu durumlarda ambalaj malzemesi bedelinin emtianın maliyetine intikal ettirilmesi yasal zorunluluktur.

Bununla birlikte ambalajlamanın zorunlu olmadığı hallerde de firmaların bir pazarlama taktiği olarak ürünlerini göze hitap eden, dikkat çeken, veya ürünün daha korunaklı ve daha sağlıklı görünmesini sağlayacak şekilde ambalajlayarak piyasaya sunmaları günümüzde alışlagelmiş bir durumdur. Bu gibi ambalajlamanın zorunlu olmadığı durumlarda ambalaj malzemesinin bedeli, pazarlama, satış dağıtım gideri olarak doğrudan doğruya sonuç hesaplarına aktarılabilir. Ancak malın maliyetinin ve firmanın brüt karlılığının doğru tespit edilmesi açısından mamulün maliyeti ile ilişkilendirilmesi daha doğru olacaktır.

2.3- Manipülasyona Tabi Tutulan Malların Değerlemesi

Bazı mallar alındıkları gibi satılmaz, işlenerek kalitelere göre sınıflara ayrılarak satılırlar. Bu işlem bir imalat işlemi değildir. Dolayısıyla üretilen mallara ilişkin değerlendirme hükümleri uygulanmaz.

Ancak, alındığı gibi satılmayıp, sınıflandırma için işçilik ve benzeri bir takım giderler de yapıldığı ve sınıflar arasında fiyat farkları da olduğu için, satın alınan mala ilişkin hükümlere göre değerlemesi de söz konusu değildir.⁴ Manipülasyon işlemine tabi tutulacak mallara pamuk, tütün, tiftik, üzüm vb. örnekler verilebilir.

Bu nedenlerle manipülasyona tabi malların değerlemesi kalite farkları dikkate alınmak suretiyle malların iktisap bedeli ile buna bağlı olarak yapılan diğer giderler, sınıflandırma için yapılan işçilik, ile bu işlem sırasında kullanılan sabit kıymetlerin amortismanları, aynı sabit kıymetlerin başkaca işlerde de kullanılıyor olması halinde amortisman tutarının manipülasyon işlemine isabet eden kısmı ile bu işlem le ilgili yapılan diğer benzeri giderler manipülasyona tabi malların toplam maliyet bedelini teşkil eder. Bu şekilde tespit edilen toplam maliyet tutarının malların piyasa fiyatları dikkate alınmak suretiyle kaliteler itibarıyla mallara dağıtımı yapılır.

2.4- Stok Değerleme Yöntemleri

Makalemizin önceki bölümlerinde belirtildiği Vergi Usul Kanunun 274. maddesi gereğince işletmelerin satın aldıkları ve ürettikleri emtiaları maliyet bedeli ile değerlemesi gerekmektedir. Bu nedenle maliyet bedelinin tespiti vergileme önem arz etmektedir. Maliyet bedelinin tespitinde kullanılan stok değerlendirme yöntemleri aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

2.4.1- Fiili Maliyet Yöntemi

Vergi hukuku açısından stokların gerçek maliyetleri ile değerlendirilmesi esastır. Bu yöntemde malların satın alma bedeline Vergi Usul Kanununun 262. maddesi gereğince maliyete dahil edilmesi gereken giderler eklenerek tespit edilir. Gerçek maliyet, spesifik maliyet olarak da isimlendirilen bu yöntem gerçek gelirlerin vergilendirilmesinin esas alındığı vergi sistemimizde vergi matrahının en doğru şekilde tespitini mümkün kılan yöntemdir. Ancak bu yöntemin muteber bir şekilde uygulanabilmesi için;

- Mal sirkülasyonunun fazla olmaması,
- Her bir parti malın stok hesaplarında izlenebilmesi
- Dönem sonu stokunun hangi parti mallardan oluştuğunun bilinmesi

gerekmektedir.

Bu nedenle bu yöntem daha çok ürün çeşidi az ve ürün bedeli yüksek olan işletmelerde uygulanabilir. Ürün çeşidi çok olan, mal sirkülasyonunun çok olduğu işletmelerde uygulanması çok güç hatta bazen imkansız olabilmektedir.

Fiili maliyet yönteminde alınan veya üretilen her parti malın maliyetleri ile yapılan satışların hangi parti maldan yapıldığı takip edilmek suretiyle yapılacağından dönem sonunda kalan malın hangi parti mallardan olduğu bilinebilecektir. Dolayısıyla dönem sonu mal mevcudu fiilen gerçekleşen maliyetleri ile değerlendirilebilecektir.

⁴ ÖZTÜRK, Bünyamin; Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, Sayfa:192.

Örnek: (Z) İşletmesinin 2012 hesap dönemi emtia hareketleri aşağıdaki gibidir.

	ALIŞLAR			SATIŞLAR			DÖNEM SONU STOK		
	Birim Adet	Birim Fiyat(TL)	Tutarı (TL)	Birim Adet	Birim Fiyat(TL)	Tutarı (TL)	Birim adet	Birim Fiyat(TL)	Tutarı (TL)
DBS	10	1.000,00	10.000,00				5	1.000,00	5.000,00
1. Parti Alış	15	1.500,00	22.500,00				9	1.500,00	13.500,00
2. Parti Alış	10	1.300,00	13.000,00				6	1.300,00	7.800,00
1. Parti Satış				12	3.000,00	36.000,00			
3. Parti Alış	20	2.000,00	40.000,00				10	2.000,00	20.000,00
2. Parti Satış				13	3.500,00	45.500,00			
	55		85.500,00	25		81.500,00	30		46.300,00

1. parti mal satışının 5 adedi dönem başı stokundan, 3 adedi 1. parti mal alışından ve 4 adedi de 2. parti alışından gerçekleştirilmiştir. 2. parti mal satışının ise 3 adedi 1. parti mal alışından, 10 adedi ise 3 parti mal alışından gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla dönem sonu stok miktarı da tablodaki gibi oluşacaktır. Bu durumda dönem sonu stok miktarı olan 30 birim malın değeri 46.300,00-TL olacaktır.

2.4.2- Ortalama Maliyet Yöntemi

Bir önceki bölümde belirtildiği üzere vergilemede stokların gerçek maliyetleri ile değerlendirilmesi esas olsa da mal sirkülasyonun ve mal çeşitliliğinin çok olduğu, un, buğday gibi misli ile muayyen emtianın ticarete konu olduğu işletmelerde fiili maliyet yönetiminin uygulanabilirliği mümkün olamamaktadır.

Bu gibi fiili maliyet yönteminin uygulanamadığı işletmelerde emtia değerlemesi ortalama maliyet yöntemi ile yapılmaktadır. Ortalama maliyet yöntemi; basit ortalama maliyet, ağırlıklı ortalama maliyet ve hareketli ağırlıklı ortalama maliyet olarak üç ayrı yöntem ile uygulanmaktadır.

2.4.2.1- Basit Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde maliyet bedeli satın alınan veya üretime sevk edilen malların miktarları önemli olmaksızın her bir parti malın birim maliyetler toplamının parti toplamına bölünmesi suretiyle tespit edilir. Bu suretle bulunan basit ortalama birim maliyet dönem sonu mal miktarı ile çarpılarak dönem sonu mal miktarının maliyet bedeli hesaplanır. Bu hesaplama aşağıdaki formülle ifade edilebilir;

$$\text{Basit Ortalama Birim Maliyet} = \frac{\text{Her Bir Parti Birim Maliyetler Toplamı}}{\text{Parti Sayısı Toplamı}}$$

Bu yöntem her bir parti birim maliyet tutarlarının birbirinden çok farklı olmadığı ve satın alınan veya üretime sevk edilen her bir parti mal miktarının eşit veya eşite yakın olduğu durumlarda gerçek maliyete yakın sonuçlar vermekte ise de yıl içinde fiyatların değişken olduğu ve her bir parti mal miktarının birbirinden uzak olduğu hallerde gerçeğe çok yakın olmayan sonuçlar vereceğinden uygulanmaz.

Örnek: Fiili maliyet yönteminde verilen örneğe göre dönem sonunda stokta kalan 30 adet malın basit ortalama birim maliyete göre değeri aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

$$\text{Basit Ortalama Birim Maliyet} = \frac{1.000+1.500+1.300+2.000}{4} = 1.450,00$$

$$\text{Dönem Sonu Stok Değeri} = 1.450 \times 30 = 43.500,00$$

2.4.2.2- Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde yıl içinde satın alınan mal miktarı ile varsa dönem başı mal mevcudunun toplam maliyetlerinin, toplam mal miktarına bölünmesi ile tespit edilen ortalama birim maliyet tutarının dönem sonu mal mevcudu miktarı ile çarpımı neticesinde dönem sonu mal mevcudunun maliyet bedeli hesaplanır. Yıl içinde fiyatların değişken olduğu dönemlerde bu yöntem basit ağırlıklı yöntemle nazaran gerçek maliyete daha yakın sonuçlar verir. Aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.

$$\text{Ağırlıklı Ortalama Birim Maliyet} = \frac{\text{Dönem Başı Stok Tutarı} + \text{Dönem İçi Alış Tutarı}}{\text{Dönem Başı Stok Miktarı} + \text{Dönem İçi Alış Miktarı}}$$

Örnek: Fiili maliyet yönteminde verilen örneğe göre dönem sonunda stokta kalan 30 adet malın ağırlıklı ortalama birim maliyete göre değeri aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

$$\text{Ağırlıklı Ortalama Birim Maliyet} = \frac{10.000+22.500+13.000+40.000}{10+15+10+20} = 1.554,55$$

$$\text{Dönem Sonu Stok Değeri} = 1.554,55 \times 30 = 46.636,50$$

2.4.2.3- Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntem, işlemlerini sürekli envanter esasına göre yürüten işletmelerde, her yeni mal alımından sonra, o anda mevcut stokların ağırlıklı ortalama maliyetinin hesaplanması esasına dayanır. Dönem sonu mal mevcudu da en son hesaplanan ağırlıklı ortalama maliyetle değerlendirilir. Bu değerlendirme yöntemi, kısa vadede fiyat hareketlerinin stok değeri üzerindeki etkisini hafifletmek eğilimindedir. Her yeni alış, mevcut ortalama maliyetten farklı bir bedelle yapıldığı takdirde, hesaplanacak yeni ortalama maliyet, fiyat hareketleri yönünde değişir.⁵

⁵ ÖZTÜRK, Bünyamin; Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, Sayfa:196.

Örnek: Fiili maliyet yönteminde verilen örnekteki veriler doğrultusunda dönem sonunda stokta kalan 30 adet malın hareketli ağırlıklı ortalama birim maliyete göre değeri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

	ALIŞLAR			SATIŞLAR			ANLIK STOK DURUMU		
	Birim Adet	Birim Fiyat(TL)	Tutarı (TL)	Birim Adet	Birim Fiyat(TL)	Tutarı (TL)	Miktar	Birim Maiyet	Stok Maliyeti
DBS	10	1.000,00	10.000,00				10	1.000,00	10.000,00
1. Parti Alış	15	1.500,00	22.500,00				25	1.300,00	32.500,00
2. Parti Alış	10	1.300,00	13.000,00				35	1.300,00	45.500,00
1. Parti Satış				12	3.000,00	36.000,00	23	1.300,00	29.900,00
3. Parti Alış	20	2.000,00	40.000,00				43	1.625,58	69.900,00
2. Parti Satış				13	3.500,00	45.500,00	30	1.625,58	48.767,40
Toplam	55		85.500,00	25		81.500,00			

Tablodan fark edileceği üzere her yeni mal alımında stoktaki mallara ilave edilerek ağırlıklı ortalama birim maliyeti hesaplanmaktadır. Her satıştan sonra ise stokta kalan mal miktarı satıştan önce son tespit edilen ortalama birim maliyet ile değerlendirilmektedir. Yapılan satışların birim maliyetleri etkilemeyeceği tabidir. Bu işlem dönem sonuna kadar yapılmakta ve dönem sonu stoku son hesaplanan ağırlıklı ortalama birim maliyet ile değerlendirilmektedir.

- 1. parti mal alışından sonra stoktaki malın değerinin hesaplanması;
birim maliyet = $[(10 \times 1.000) + (15 \times 1.500)] / (10 + 15) = 1.300,00\text{-TL}$
stoktaki malın değeri = $1.300 \times (10 + 15) = 32.500,00\text{-TL}$
- 2. parti mal alışından sonra stoktaki malın değerinin hesaplanması;
birim maliyet = $(32.500 + 13.000) / (25 + 10) = 1.300,-\text{TL}$
stoktaki malın değeri = $1.300 \times (25 + 10) = 45.500,00\text{-TL}$
- 1. parti mal satışından sonra stokta kalan malın değerinin hesaplanması;
stokta kalan malın değeri = $(35 - 12) \times 1.300 = 29.900,00\text{TL}$
- 3. parti mal alışından sonra stoktaki malın değerinin hesaplanması;
birim maliyet = $(29.900 + 40.000) / (23 + 20) = 1.625,58\text{-TL}$
stoktaki malın değeri = $1.625,58 \times (23 + 20) = 69.900,00\text{-TL}$
- 2. parti mal satışından sonra stokta kalan malın değerinin hesaplanması;
Dönem Sonu Mal Stokunun Değeri = $(43 - 13) \times 1.625,58 = 48.767,40\text{-TL}$

2.4.3- İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)

Bu yöntemde satılan veya üretime gönderilen malların varsa dönem başı mal mevcudu ile dönem içinde tarih itibarıyla önce alınan mallardan olduğu ve her mal çıkışının bu sıra doğrultusunda yapıldığı kabul edilir. Dolayısıyla dönem sonu mal mevcudu tarih olarak son satın alınan mallardan oluşmaktadır.

İlk giren ilk çıkar yönteminde malzemenin kullanım sırası mantıklı ve sistematiktir. Sağlıklı bir stok kontrolü sağlar. Ancak fiyatların sürekli yükseldiği veya düştüğü dönemlerde satılan veya üretime gönderilen malların maliyetleri eski fiyata göre saptanacağından bu yöntemi kullanan işletmeler fiyatların yükseldiği dönemlerde gerçek olmayan karlar etmiş gibi gözükecekken fiyatların düştüğü dönemlerde ise mal satış karı düşük olacaktır.

Örnek: Fiili maliyet yönteminde verilen örnekteki veriler doğrultusunda dönem sonunda stokta kalan 30 adet malın değeri ilk giren ilk çıkar yöntemine göre aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

	ALIŞLAR			SATIŞLAR			ANLIK STOK DURUMU	
	Birim Adet	Birim Fiyat(TL)	Tutarı (TL)	Birim Adet	Birim Fiyat(TL)	Tutarı (TL)	Miktar	Stok Maliyeti
DBS	10	1.000,00	10.000,00				10	10.000,00
1. Parti Alış	15	1.500,00	22.500,00				25	32.500,00
2. Parti Alış	10	1.300,00	13.000,00				35	45.500,00
1. Parti Satış				12	3.000,00	36.000,00	23	32.500,00
3. Parti Alış	20	2.000,00	40.000,00				43	72.500,00
2. Parti Satış				13	3.500,00	45.500,00	30	53.000,00
Toplam	55		85.500,00	25		81.500,00		

Bu yöntemde yapılan satışların ilk giren mal stokundan yapıldığı varsayıldığından 1. parti satışın 10 birimi dönem başı stokundan, 2 birimi ise 1. parti mal alışından yapıldığı kabul edilmektedir. Bu nedenle bu satıştan sonra stokta kalan malların 13 birimi 1.500-TL birim maliyetli 1. partide alınan mallardan, 10 birimi ise 1.300,00 TL birim maliyetli 2. partide alınan mallardan oluşmaktadır. Dolayısıyla 1. mal satışından sonra stokta kalan 23 birim malın değeri $[(13 \times 1.500) + (10 \times 1.300)] = 32.500,00$ -TL olarak hesaplanmıştır.

3. parti mal alış ile stoktaki mal miktarı $(23 + 20) = 43$ birim olmuş ve malın değeri $(32.500 + 40.000) = 72.500,00$ TL'dir.

Yukarıda belirtilen varsayım ile 2. parti mal satışının tamamı 1. parti mal alışından kalan 1.500,00 TL maliyetli 13 birim maldan oluştuğu kabul edilmektedir. Bu nedenle bu satıştan sonra stokta kalan malların 10 birimi 1.300,00 TL birim maliyetli 2. partide alınan mallardan, 20 birimi ise 2.000,00 TL birim maliyetli 3. partide alınan mallardan oluşmaktadır. Dolayısıyla 2. parti mal satışından sonra stokta kalan $(43 - 13) = 30$ birim malın değeri $[(10 \times 1.300) + (20 \times 2.000)] = 53.000,00$ TL olarak hesaplanmıştır.

2.4.4- Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LIFO)

Bu yöntem ise ilk giren ilk çıkar yönteminin tam zıttı bir varsayımı kabul etmektedir. Yani son giren ilk çıkar yönteminde satılan veya üretime gönderilen malların dönem içinde tarih itibarıyla en son alınan mallardan olduğu varsayılır. Bu nedenle dönem sonu mal mevcudu dönem içinde ilk alınan mallardan ve hatta varsa dönem başı mal mevcudundaki mallardan oluşmaktadır. Dolayısıyla bu

yöntemde, fiyatların sürekli olarak yükselme eğiliminde olduğu durumlarda dönem sonu stok değeri düşük tespit edilecek, dönem kazancı da stok değerlemesindeki fark kadar eksik olacaktır. Fiyatların düşme eğiliminde olduğu dönemlerde ise tam tersi sonuçlara neden olacağı tabidir.

4008 sayılı Kanunla enflasyonun etkilerini önleyebilmek açısından getirilmiş olan bu yöntem, enflasyon düzeltilmesi ile ilgili hükümlerin yürürlüğe girmesiyle işlevini kaybetmiş olup, 5024 sayılı Kanun'la da 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Örnek: Fiili maliyet yönteminde verilen örnekteki veriler doğrultusunda dönem sonunda stokta kalan 30 adet malın değeri son giren ilk çıkar yöntemine göre aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

	ALIŞLAR			SATIŞLAR			ANLIK STOK DURUMU	
	Birim Adet	Birim Fiyat(TL)	Tutarı (TL)	Birim Adet	Birim Fiyat(TL)	Tutarı (TL)	Miktar	Stok Maliyeti(TL)
DBS	10	1.000,00	10.000,00				10	10.000,00
1. Parti Alış	15	1.500,00	22.500,00				25	32.500,00
2. Parti Alış	10	1.300,00	13.000,00				35	45.500,00
1. Parti Satış				12	3.000,00	36.000,00	23	29.500,00
3. Parti Alış	20	2.000,00	40.000,00				43	69.500,00
2. Parti Satış				13	3.500,00	45.500,00	30	43.500,00
Toplam	55		85.500,00	25		81.500,00		

Bu yöntemde yapılan satışların son giren mal stokundan yapıldığı varsayıldığından 1. parti satışın 10 birimi 2. parti mal alışından, 2 birimi ise 1. parti mal alışından oluştuğu kabul edilecektir. Dolayısıyla stokta kalan $(35-12)=23$ birim mal; 1.000,00 TL birim maliyetli 10 birim dönem başı stokundan ve 1. parti mal alışından kalan 1.500,00 TL birim maliyetli 13 birim maldan oluşmaktadır. Bu nedenle 1. parti mal satışından sonra stokta kalan malın değeri $[(10 \times 1.000) + (13 \times 1.500)] = 29.500,00$ TL olarak hesaplanmıştır.

3. parti mal alış ile stoktaki mal miktarı $(23+20)=43$ birim olmuş ve malın değeri $(29.500+40.000)=69.500,00$ TL'dir.

Yukarıda belirtilen varsayım ile 2. parti mal satışının tamamının 3. parti mal alışından olan 1.500,00 TL maliyetli 13 birim maldan oluştuğu kabul edilmektedir. Bu nedenle bu satıştan sonra stokta kalan $(43-13)=30$ birim malın; 10 birimi 1.000,00 TL birim maliyetli dönem başı stokundan, 13 birimi 1.500,00 TL birim maliyetli 1. parti mal alışından kalan mallardan ve 7 birimi 2.000,00 TL maliyetli 3. parti mal alışından kalan mallardan oluşmaktadır. Dolayısıyla 2. parti mal satışından sonra stokta kalan $(43-13)=30$ birim malın değeri $[(10 \times 1.000) + (13 \times 1.500) + (7 \times 2.000)] = 43.500,00$ TL olarak hesaplanmıştır.

2.4.5- Stok Değerleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Makalemizin önceki bölümlerinde stok değerlendirme yöntemleri bir örnek yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. (Z) işletmesinin dönem içinde yapmış olduğu satışlardan başka bir hasılatının olmadığı

ve maliyetlerinin bunlardan ibaret olduğu varsayımı altında stok değerleme yöntemlerini birbiri ile karşılaştırdığımızda aşağıdaki tablo ortaya çıkmaktadır.

Stok Maliyet Yöntemi	Satışlar (TL) (1)	DBS+Dönem İç Mal Alış (TL) (2)	Dönem Sonu Stok Değeri (TL) (3)	Satışların Maliyeti (TL) (4)=(2-3)	Dönem Kazancı (TL) (1-4)
Fiili Maliyet	81.500,00	85.500,00	46.300,00	39.200,00	42.300,00
Basit Ağırlıklı Oratama Maliyet	81.500,00	85.500,00	43.500,00	42.000,00	39.500,00
Ağırlıklı Ortalama Maliyet	81.500,00	85.500,00	46.636,50	38.863,50	42.636,50
Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet	81.500,00	85.500,00	48.767,40	36.732,60	44.767,40
FIFO	81.500,00	85.500,00	53.000,00	32.500,00	49.000,00
LIFO	81.500,00	85.500,00	43.500,00	42.000,00	39.500,00

Yukarıdaki tablodan görüleceği dönem sonu stokunun en düşük değerlendirildiği ve dolayısıyla satışların maliyetinin en yüksek hesaplandığı yöntemler LIFO ve basit ortalama maliyet olmaktadır. Bu yöntemlerin seçilmiş olması halinde (Z) işletmesinin dönem kazancı değerlemede esas olan fiili maliyet yönteminde oluşan dönem kazancından daha düşük hesaplanacaktı. (Z) işletmesi tarafından dönem sonu stokunun en yüksek değerlendirildiği ve dolayısıyla satışların maliyetinin en düşük hesaplandığı FIFO yönteminin seçilmiş olması halinde ise dönem kazancı fiili maliyet yönteminin uygulanması sonucunda oluşan dönem kazancından (49.000 - 42.300=) 6.700,00 TL daha fazla hesaplanacaktı.

Mal stoklarının değerlemesinde, stoktaki malların gerçek birim maliyetlerinin biliniyor veya tespit edilebiliyor olması halinde stoklar bu birim maliyetler ile değerlendirilmelidir. Ancak fiili maliyet yöntemi ile değerlendirme mümkün değilse ortalama maliyet ile değerlendirme yapılabilir. Daha önce de belirtildiği üzere LIFO 5024 sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanununun 274. maddesinde yapılan değişiklik ile 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulamadan kaldırılmıştır. FIFO yöntemi ise tablodan da görüleceği üzere örneğimizde fiyatlar artma eğiliminde olduğundan dönem kazancının en yüksek hesaplandığı yöntem olmuştur. Dolayısıyla fiyatların artma eğiliminde olduğu dönemlerde bu yöntemin uygulanması vergi matrahını arttıracığından vergi idaresi açısından sorun yaratmayacaktır. Ancak fiyatların düşme eğiliminde olduğu dönemlerde FIFO yöntemi dönem kazancının azalması sonucunu doğuracağından mükelleflerce fiilen bu yöntemin uygulandığının tevsik ve ispat edilmesi gerekecektir.

2.5- Emsal Bedelle Değerleme

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere emtia değerlemesine ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesi uyarınca satın alınan ve üretilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Emtia değerlemesinde esas olan emtianın maliyet bedeli ile değerlendirilmesi ise de bazı hallerde emsal bedelle değerlendirme de söz konusu olmaktadır. Vergi Usul Kanununun 267. maddesinde emsal bedeli gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması ha-

linde emsiline nazaran haiz olacağı değer şeklinde tanımlanmış olup maddenin devamında belirtildiği üzere emsal bedeli sıra ile ortama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasına göre tayin olunur.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetvel-ler ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Bununla birlikte yukarıda sayılan esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Öncelikle emsal bedelin tayininde kullanılan esaslar açıklanmaya çalışılacak sonrasında emsal bedelin uygulandığı bazı durumlara değinilecektir.

2.5.1- Ortalama Fiyat Esası

Yukarıda belirtildiği üzere emsal bedeli, 267. madde de belirlenen üç sraya göre tayin olunur. Birinci sıra ortalama fiyat esası olup bahsi geçen madde de aşağıdaki gibi hüküm altına alınmıştır;

“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.”

Örnek: (A) Ltd. Şti. oğlak ve anamal olmak üzere iki cins tiftik satmaktadır. Aralık ayında 10.000 kg. oğlak tiftik değeri olacaktır. Aralık ayında tiftik satışı bulunmamaktadır. Önceki aylarda tiftik satış miktar ve tutarları aşağıdaki gibidir.

Ay	Tiftik Türü	Miktar (Kg)	Tutar (TL)
Kasım	Anamal	4.000	14.000
Ekim	Oğlak	3.000	21.600
Eylül	Oğlak	5.000	34.000

(A) işletmesinin dönem sonu stokunu emsal bedelle değerlemesi gerektiği varsayılarak emsal bedeli aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Değerlemenin yapılacağı aralık ayında tiftik satışı olmadığından kasım ayına bakılacaktır.

Kasım ayındaki satış miktarı değeri olacak miktarın $(4.000 / 10.000) \times 100 = \%40$ %25’ten çok olmasına rağmen kasım ayında satışı yapılan tiftik türü anamal olduğu için yani değeri olacak tiftik ile aynı cins ve nevi de olmadığı için ekim ayına gidilecektir.

Ekim ayında satışı yapılan tiftik(oğlak) değeri olacak tiftik(oğlak) ile aynı cins ve nevide olup ekim ayındaki aylık satış miktarı $(3.000/10.000) \times 100 = \%30$ %25 şartını da sağladığı için ekim ayındaki ortalama satış fiyatı emsal bedelin tespitinde dikkate alınır. Buna göre dönem sonunda stokta bulunan tiftiğin emsal bedeli $21.600\text{-TL} / 3000 \text{ kg.} = 7.2 \text{ TL'dir}$. Toplam emsal bedeli ise $10.000\text{kg.} \times 7,2 = 72.000\text{-TL'dir}$.

2.5.2- Maliyet Bedeli Esası

Değerlemenin ortalama fiyat esası ile yapılamaması halinde ikinci sıra maliyet bedeli esası uygulanarak emsal bedeli belli edilir. Emsal bedeli esası Kanunda aşağıdaki gibi hüküm altına alınmıştır.

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

Yukarıda verilen örnekte ekim ayında da ortalama fiyat esasının uygulanabilmesi için gerekli şartların bulunmaması halinde eylül ayında aynı cins ve neviden satış yapılmış olmasına ve aylık satış miktarının %25’inden çok olmasına rağmen ortalama fiyat esası uygulanamayacak olup emsal bedelin tespiti için ikinci sıraya geçilecektir.

Maliyet bedeli esasının uygulanabilmesi için gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen malın maliyet bedelinin bilinmesi veyahut da çıkarılmasının mümkün olması gereklidir. Maliyet bedeli biliniyorsa bu maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 eklenerek emsal bedeli bulunur.

Ancak maliyet bedeli bilinmiyorsa takdir esasına gidilerek emsal bedeli tespit edilir.

2.5.3- Takdir Esası

Emsal bedelin ortalama fiyat esası ve maliyet bedeli esasına göre tespit edilememesi halinde aşağıda yer verilen hüküm uyarınca emsal bedeli takdir komisyonunca belli edilir.

“Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.”

Emsal bedelin ortalama fiyat esası ve maliyet bedeli esasına göre tespit edilebiliyor olması halinde takdir esası uygulanmaz.

2.5.4- Emtia Satış Bedelinin Düşüklük Göstermesi

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere emtia değerlemesine ilişkin Vergi Usul Kanunu’nun 274. maddesi uyarınca satın alınan ve üretilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Emtia değerlemesinde esas olan emtianın maliyet bedeli ile değerlendirilmesi ise de 274. maddenin devamında “Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267’nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.” denilmektedir. Madde metninden de anlaşılacağı üzere madde de öngörülen şartların gerçekleşmesi halinde satın alınan mallar ile üretilen mamuller maliyet bedeli yerine emsal bedel ile değerlendirilebilir.

Bu maddenin düzenlenmesindeki amaç, satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli oluştuktan sonra satış fiyatlarının değerlendirme gününde maliyet bedellerine nazaran %10 veya daha düşüklük gösterdiği (ekonomide depresyon halinin ortaya çıktığı veya bazı hammadde fiyatlarındaki dalgalanmaların yaşandığı) dönemlerde işletmelere stoklarını emsal bedelle değerlendirme imkanı verilerek işletmelerin fiktif (gerçekte olmayan) kazançları üzerinden vergi ödememeleri amaçlanmıştır. Başka bir ifadeyle işletmelerin kriz sırasında piyasa fiyatları düşen ticari mal, hammadde ve mamullerinin

stok maliyetlerini yeniden belirleyerek aradaki farkı gider yazmalarına ve böylece yaşanmakta olan olumsuz durumun işletmeler üzerinde bir nebze de olsa etkilerinin azaltılmasına imkan verilmiştir.⁶

Madde metninde geçen satış bedelinden işletmenin sattığı malların satış fiyatlarının değil, o tarihteki piyasa fiyatının anlaşılması gerekir. Eğer mal borsada işlem görüyorsa borsa fiyatı, borsa fiyatı yoksa piyasada oluşan alım satım fiyatı esas alınır.

Bir başka hususta değerlemenin emsal bedelle yapılması halinde emsal bedelin tespitinde ortalama fiyat esasının uygulanması, bu esasa göre emsal bedelin tespitine imkan bulunmazsa takdir esasına göre takdir komisyonu tarafından emsal bedelin tespit edilmesi gerekir. Maliyet bedeli esasının, hüküm gereğince ve hükmün koyuluş amacı ile çelişeceğinden emsal bedelin tespitinde uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Söz konusu uygulamayı bir örnekle açıklayalım;

(Z) işletmesinin 31.12.2012 tarihinde stoklarında 10.000 kg kabuklu fındık bulunmaktadır. Kabuklu fındığın kilogram maliyet bedeli 7,00 TL'dir. Fındığın borsada oluşan fiyatı ise 5,80 TL'dir. İşletmenin aralık ayındaki fındık satış bilgileri aşağıdaki gibidir.

Satış Miktarı (Kg)	Satış Fiyatı (TL)	Tutar (TL)
5.000	6,00	30.000

İşletmenin Aralık ayında yaptığı kabuklu fındık satışlarının ortalama fiyatı (6,00-TL), kabuklu fındığın maliyet bedeli olan 7,00 TL'den %10'dan daha büyük oranda düşüklük gösterdiğinden işletme değerlemeyi maliyet bedeli yerine emsal bedel ile yapabilir.

Aralık ayındaki satış miktarı $(5.000/10.000) \times 100 = \%50$ %25 şartını da sağladığı için aralık ayındaki ortalama satış fiyatı emsal bedelin tespitinde dikkate alınır. Buna göre dönem sonunda stokta bulunan kabuklu fındığın değeri, aralık ayında oluşan ortalama satış fiyatı ile değerlendirilmesi sonucunda $(10.000 \text{ Kg} \times 6,00 \text{ TL}) = 60.000 \text{ TL}$ olarak hesaplanır. Bunun sonucunda kabuklu fındığın emsal bedeli ile maliyet bedeli arasında 10.000 TL'lik fark ortaya çıkmaktadır. Bu fark kayıtlara stok değer düşüklüğü olarak intikal ettirilmek suretiyle dönem kazancı bu fark kadar azaltılmış olacaktır. Aslında yapılan dönem sonu mal mevcudunun daha düşük değerle değerlendirilmesi sonucunda satılan mal maliyetinin tespit edilen fark kadar arttırılmasıdır.

2.5.5- Kıymeti Düşen Mallar

Kıymeti düşen malların değerlemesine ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanununun 278. maddesinde yapılmış olup madde metni aşağıdaki gibidir;

“Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmıyan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.”

⁶ DEMİRELLER, Ali; (Vergi Dünyası, Sayı 357, Mayıs 2011) Acaba Emtiya Vergi Usul Kanunu'nun 274'üncü Maddesiyle Emsal Bedelle Değerleme Hakkının Getirilmesindeki Amaç ile Bu Hükmün Uygulanmasının Sonuçları Arasında Bir Farklılık Var mıdır?

Bu hükme göre, emtianın kıymeti düşen mal olarak emsal bedeli ile değerlendirilmesi için iktisadi kıymetindeki önemli azalışın yangın, deprem, su basması gibi tabi afet veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller nedeniyle olması gerekmektedir. Bununla birlikte madde de kıymetin azalış nedenleri teker teker sayılmış ve bunların sonuna “gibi” edatı eklenerek, benzeri durumlar nedeniyle emtianın değerinde önemli miktarda azalma olduğu takdirde emsal bedeli ile değerlendirilme yapılacağı belirtilmiştir.

Anılan maddede yer alan “önemli bir azalış” ifadesi iktisadi kıymetlerin piyasa değerini ve kullanılma özelliklerini normalin üzerinde kaybetmelerini ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile anılan madde fiziken mevcut ancak normal değerinin altında bir değere sahip malların değerlendirilmesini düzenlemektedir. 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 kıymet düşüklüğü veya zayı olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere Vergi Usul Kanununun 267’nci maddesinde emsal bedel ve emsal bedelin tespit şekillerine ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre, kıymeti düşen emtiada değer düşüklüğü emtianın tamamında aynı ölçüde gerçekleşmeyeceğinden, emsal bedelin ortalama fiyat esasına veya maliyet bedeline göre tespiti mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, emsal bedeli ancak “takdir esasına” göre belirlenebilmektedir. Bunun için de Vergi Usul Kanununun 72’nci maddesinde yer alan Takdir Komisyonlarına başvurulması gerekmektedir. Emtianın kısmen değer kaybetmesi veya tamamen zayı olması bu durumu değiştirmez. Malın zayı olması halinde takdir komisyonunca emsal bedel “sıfır” olarak belirlenip buna göre işlem yapılacaktır.

Takdir komisyonu tarafından emsal bedelin tespitinden sonra maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki değer kaybı 158-Stok değer düşüklüğü hesabına alınmakta ve bu tutar 654-Karşılık Giderleri hesabına kaydedilerek sonuç hesaplarına intikal ettirilmiş olacaktır. Malın zayı olması halinde ise yani takdir komisyonunun emsal bedeli “sıfır” olarak tespit etmesi durumunda emtia maliyet bedeli ile kayıtlardan çıkartılarak sonuç hesaplarına intikal ettirilmek suretiyle dönem kazancı bu tutarda azaltılmış olacaktır.

Örnek: (Z) Ticaret işletmesinin 01.12.2012 tarihinde deposunda meydana gelen su baskını sonucu değeri 5.000,00 TL olan pirinç değer düşüklüğüne uğramıştır. İşletme değer tespiti için takdir komisyonuna başvurmuş ve takdir komisyonu bu mallara 3.500,00 TL emsal bedeli takdir etmiştir.(KDV ihmal edilmiştir.)

Takdir komisyonu kararının alınması üzerine aşağıdaki kayıtlar yapılır;

15.12.2012		
157 Diğer Stoklar	5.000	
153 Ticari Mallar		5.000
654 Karşılık Giderleri	1.500	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		1.500
/		

Dönem Sonunda Aşağıdaki Kayıt Yapılır

31.12.2012		
690 Dönem Kar Veya Zararı	1.500	
654 Karşılık Giderleri		1.500
/		
Malların Zayı Olması Halinde İse Aşağıdaki Kaydın Yapılması Gerekecekti;		
15.12.2012		
689 Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar	5.900	
153 Ticari Mallar		5.000
391 Hesaplanan KDV		900

2.5.6- Maliyetlerinin Hesaplanması Mutat Olmayan Mallar

Bu grup mallar hurda, döküntü, üstüğü, deşe ve ıskarta gibi esas olarak kullanılmış ve bu kullanımdan sonra kendi amacına yönelik olarak kullanılamayan, cinsinin taşıdığı fonksiyonu kaybetmiş olduğu için aynı cinsten malların taşıdığı değeri taşımayan mallardır. Bu mallarda zaten maliyet hesaplaması mutat ve pek de mümkün değildir. Bu mallar yıl içinde satılırsa; maliyetsiz olarak gelir yazılır. Ancak yıl sonunda işletmede bulunan ıskartalar ise 267. maddeye göre belirlenecek emsal bedeli ile değerlendirilerek envanterde gösterilir.

Bu grup mallarda emsal bedelin tespitinde 267. maddenin birinci ve ikinci sıralarının sıra ile uygulanıp uygulanmadığına bakılır. Her iki sıra da uygulanamazsa üçüncü sıra takdir esası uygulanır.⁷

2.5.7- İşletmeden Çekilen Mallar

Gelir Vergisi Kanununun 41/1. maddesi ile teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerlerin gider olarak indirilmesinin kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin parantez içi hükmü gereğince aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi uyarınca, şirket tarafından ortaklarına, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere, düşük bedelle veya bedelsiz olarak satılması örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilecek ve örtülü kazanç dağıtımına konu olan bu tutar aynı Kanunun 11. maddesi hükmü uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

Bu kapsamda işletmeden yapılan çekişlerin Vergi Usul Kanununun 267. maddesi hükmüne göre emsal bedeli ile değerlendirilerek hasılat kaydedilmesi ve gelir ve kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.

Ayrıca KVK'nun 13/1. maddesi uyarınca kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel (fiyat) üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmakta ve şirketin vergi matrahına ilave yapılmaktadır.

⁷ YILMAZ, Kazım; Değerleme Ankara 2000, Sayfa:143.

2.5.8- Çalınan ve Kaybolan Mallar

İşletmeye dahil olan ticari malların çalınması veya kaybolması halinde ortaya çıkan envanter noksanlıklarının zarar yazılabileceğine dair vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Vergi Usul Kanununun 278. maddesinde yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya hut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, dese ve iskartaların emsal bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Ancak, çalınmak veya kaybolmak suretiyle zayi olan emtianın söz konusu madde hükmü çerçevesinde değerlendirilmesi ve gider yazılması mümkün bulunmamaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinde safi ticari kazancın tespitinde hasılatlardan indirilecek giderler 8 bent halinde sayılmış olup, bunlar arasında ticari işletmede mevcut varlıkta herhangi bir suretle meydana gelen eksilmelerin gider yazılacağı hususuna yer verilmemiştir.

Dolayısıyla, çalınan mal mevcudu tutarının safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirimi de mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca çalınan mallar işletme için sermayede vukua gelen bir eksilmedir ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Bu kapsamda hırsızlık olayı polis kayıtları vb. belgeler ile kanıtlanabiliyorsa, çalınan mallar maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilmelidir. Kanıtlanamaması halinde ise çalınan malın işletmedin çekiş olarak değerlendirilmesi ve emsal satış bedeli ile değerlendirilerek mali karın tespitinde kazançla ilave edilmelidir.

2.5.9- Firelerin Değerlemesi

Fire kavramına ilişkin olarak Vergi Mevzuatımızda her hangi bir düzenleme yer almamakla birlikte değerlendirme açısından fire, bir malın üretim veya tüketim aşamalarında kendiliğinden oluşan ve miktarı kesin olarak tespit edilemeyen, ancak envanter sırasında kayıtlardan ortaya çıkarılabilen bir azalmayı ifade etmek için kullanılmaktadır. Dolayısıyla, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içerisinde, ticari ve teknik icaplara uygun olarak uğradığı kayıpları fire olarak kabul etmek gerekmektedir. Bu bağlamda, ticari emtialar fiziksel özellikleri gereği buharlaşma, erime, kuruma, çekme, ya da sızma, dökülme gibi nedenlerle miktarsal azalmaya maruz kalabilmektedirler. Ayrıca emtianın stok, nakil ve satış aşamalarında kırılma, çürüme, yırtılma gibi nedenlerle kısmi fiziksel kayba veya değer kaybına uğraması mümkündür. Yine ticari emtianın bulunduğu koşullar, depo edilme biçimi ve sınai mal üretiminde kullanılan teknik ve üretim koşulları gibi pek çok nedenle de fire oluşabilmektedir.

Vergi uygulaması bakımından fireler, normal ve anormal olarak ikiye ayrılır. Normal fireler, işin gereği olarak ortaya çıkan, önceden miktarı öngörülebilene, bilinen ve beklenen firelerdir. Çoğu zaman bu fireleri tamamen önlemek olanaksızdır. Ancak en aşağı düzeye indirmek için çalışılır. Örneğin fayans toptan satışlarında fire oranı %0,2; perakende satışlarında ise %3'tür.⁸

⁸ ÖZTÜRK, Bünyamin; a.g.e. sayfa 221

Uygulamada normal fire oranlarını belirleme yetkisi ve görevi 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanununun 12/b maddesi gereğince Odalara aittir.⁹ Bu yetkiye istinaden odalarca tespit edilen fire oranlarına <http://sanayi.tobb.org.tr/fire1.php> adresinden ulaşılabilmektedir.

Anormal fireler ise, işin normal gereklerinden olmayan, önceden öngörülemeyen ve beklenmeyen olayların oluşturduğu firelerdir. Bunların kontrol edilebilmeleri olanaklıdır.¹⁰

Fire durumu kendiliğinden meydana gelen bir azalmayı ifade ettiği için envanter işlemlerinde (ölçme, tartma, sayma vb.) değerlendirme imkanı bulunmamaktadır. Zira fireye isabet eden kısmın hasılatı da olmayacağından bu kısma isabet eden tutar emtia maliyeti içinde maliyeti artırıcı bir unsur olarak yer almaktadır.¹¹ Ancak anormal firelerin vergi hukuku açısından kanunen kabul edilmesi takdir komisyonları tarafından tespitine bağlıdır.

Ayrıca, üretime giren ilk madde ve malzemelerde üretim sırasında fireler ortaya çıktığı gibi hurda, üretim artığı, tali ürün vb. kalemler de ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, taş kömüründen kok kömürü elde edilmesi sırasında oluşan katran, ham benzol ve naftalin yan ürünen, marangoz atölyelerinde ağaçların işlenmesi aşamasında ortaya çıkan tahta parçaları üretim artığı, bu aşamada oluşan toz ise firelerdir. Yine dokuma tesislerindeki tarak artıkları vb. ile konfeksiyon işletmelerindeki kumaş kırpıntıları ise hurda, ıskarta, deşe veya döküntü olarak adlandırılmakta olup, bunların “fire” kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır. Bu tip üretim artıklarının Vergi Usul Kanununun 278 ve 267. maddesi kapsamında emsal bedel ile değerlendirilmesi gerekecektir.

3- SONUÇ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde ticari kazancın tarifi yapılmış olup aynı Kanunun 38 ve 39. maddelerinde ticari kazancın ne şekilde tespit edileceği düzenlenmiştir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun da 6. maddesinde safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Belirtilen kanun hükümleri gereğince ticari kazanç teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce; işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir; işletmeden çekilen değerler ise bu farka ilave olunur. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu’nun değerlemeye ait hükümlerine uyulur. Öz sermayenin tanımı ise Vergi Usul Kanununun 192. maddesinde bilançonun aktif toplamı ve borç toplamı arasındaki fark şeklinde yapılmıştır. Bu itibarla makalemizin konusunu teşkil ve bilançonun aktif kalemlerinden biri olan emtianın değerlemesi vergi matrahının doğru tayin edilmesi ve işletmelerin mali durumunun sağlıklı yansıtılması açısından büyük öneme sahiptir.

⁹ TAŞPINAR, İlhan; Vergi Usul Kanunu Açısından Stokların Değerlemesi; Vergi Raporu Dergisi sayı:135-aralık 2010

¹⁰ ÖZTÜRK, Bünyamin; a.g.e. sayfa 221

¹¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği; Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011, sayfa 1060,