

VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN STOKLARIN DEĞERLEMESİ

Murat GÖKKAYA (*)

1 - GİRİŞ

Stok hesap grubunda aktifleştirilen varlıkları; işletme tarafından üretimde kullanılacak ilk madde malzeme ile yarı mamuller, üretim faaliyetinin tamamlanmasıyla ortaya çıkan mamuller, satmak üzere edinilen ticari mallar ve bu sınıflandırmaya dahil olmayan ürün, artık, hurda gibi diğer varlıklar olarak sıralayabiliriz.

Stokların[1] değerlemesi, onların değerlemenin yapılacağı günde sahip olduğu kıymetin saptanması anlamına gelmektedir. Bilindiği üzere, stokların değerlemesine ilişkin hükümler 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) "Değerleme" başlıklı üçüncü kitabında yer almaktadır.

Stokların Vergi Usul Kanunu'na göre değerlemesi ile aslen üç soruya cevap aranmaktadır. Bunlardan ilki, işletmeye alınan ve işletme bünyesinde imal edilen stokların Vergi Usul Kanunu açısından hangi değerle aktifleştirilmesi gerektiğidir. İkincisi, işletmeden çıkarılan veya imalata sevk edilen stokların hangi değerle bilançodan çıkarılması gerektiğidir. Aranan cevaplardan sonuncusu ise değerleme gününde mevcut stokların değerinde ortaya çıkan değişmelerin bilanço değerlerine olan etkileri ile gelir/gider olarak dikkate alınıp alınmayacağına ilişkindir.

Makalemizde, Vergi Usul Kanunu açısından stokların değerlemesiyle ilgili işlemler açıklanmaya çalışılacaktır. Bu kapsamda öncelikle stok değerlemesinin vergi matrahına etkisi üzerinde durulacak, daha sonra işletmeye dahil olan ve ambardan çıkan stokların değerlemesi ile envanter işlemlerinde değerlemeye ilişkin bilgiler verilecektir.

2- STOKLARIN DEĞERLEMESİNİN VERGİ MATRAHINA ETKİSİ

Bir ticari işletmenin belli bir dönemde gerçekleştirdiği faaliyetler sonucu elde edeceği kar, katlandığı

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

[1] Her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nda "stok" yerine "emtia" terimi kullanılmış olsa da; emtianın ticari mal anlamında kullanımının yaygın olması ve çalışmamızda stok hesap grubuna dahil tüm kalemlerin değerlemesine ilişkin açıklamaların yapılacak olması nedeniyle "stok" teriminin kullanılması uygun görülmüştür.

giderleri dikkate almadığımız durumda; satış hasılatı ile bu satışların maliyeti arasındaki farka eşittir. Öyleyse satışların maliyeti, doğrudan dönem karını ve dolayısıyla vergi matrahını belirlemektedir.

Stokların değerlemesinin vergi matrahı üzerindeki etkisini görebilmek için, satışların maliyeti tablosunu detaylı bir şekilde görmek daha yararlı olacaktır.[2]

Satışların Maliyeti Tablosu[3]
Üretim Maliyeti
A- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
B- Direkt İşçilik Giderleri
C- Genel Üretim Giderleri
D- Yarı Mamul Kullanımı
1- Dönem Başı Stok (+)
2- Dönem Sonu Stok (-)
Üretilen Mamul Maliyeti
E- Mamul Stoklarında Değişim
1- Dönem Başı Stok (+)
2- Dönem Sonu Stok (-)
F- İç Tüketim (-)
I- Satılan Mamul Maliyeti
Ticari Faaliyet
A- Dönem Başı Ticari Mallar Stoku (+)
B- Dönem İçi Alışlar (+)
C- Dönem Sonu Ticari Mallar (-)
II- Satılan Ticari Mallar Maliyeti
III- Satılan Hizmet Maliyeti
Satışların Maliyeti (I + II+ III)

Satışların maliyeti ile vergi matrahı arasındaki ilişkiyi ortaya koyduktan sonra, satışların maliyeti tablosunu da esas alarak, Vergi Usul Kanunu hükümlerine paralel olarak stokların değerlemesine ilişkin detaylı açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

3- ALINAN STOKLARIN DEĞERLEMESİ

Bu başlık altındaki açıklamalar sadece satılmak üzere alınan ticari mallara ilişkin değildir. Bununla birlikte imalata sevk edilmek üzere alınan malzemeler de alınan stoklar kapsamında değerlendirilir. VUK'un 274. maddesine göre stoklar maliyet bedeliyle değerlenir. Olağan dışı durumlar dışında stokların değerlemesi için farklı bir değerleme ölçüsüne ihtiyaç duyulmamaktadır. Öyleyse açıklanması gereken asıl husus, maliyet bedelinin tayini konusunda ortaya çıkmaktadır. Maliyet bedeli VUK'un 262. maddesinde, *"iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı"* olarak tanımlanmıştır. Stok türleri ve edinilme şekilleri itibariyle maliyet bedelinin tespiti özellik arz etmektedir. Bahse konu açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

3.1- Maliyet Bedeline Dahil Olan Unsurlar

Alınan stokların edinilmesi ve değerinin artırılması için yapılan ödemelerle bunlara ilişkin giderler stokların maliyetini teşkil etmektedir. Konuya ilişkin detaylı açıklamalara geçilmeden önce basitçe, alınan malların işletme stoklarına dahil olması anına kadar yapılan ödemelerin tamamının maliyet bedeline dahil olduğunu belirtmek

[2] VUK'a uygun değerleme işleminin mali tablolara yansıtılmaması durumunda, bu etki satışların maliyeti tablosunda net olarak görülmeyebilir. Ancak her halukarda beyannamede yapılan düzeltme ile mali kara ulaşılacağından, vergi matrahının tespitinde belirleyici olacaktır. Buradaki amacımız, değerleme işlemi ile vergi matrahının tayini arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır.

[3] 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ, IV Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması, EK: Tablo 5 (26.12.1992 tarih ve Mük. 21447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır).

isteriz. Çünkü daha sonra ortaya çıkacak giderler, stokların edinilmesi ile ilgili olmadığı gibi stokların değerinde bir artış da meydana getirmez.[4]

3.1.1- Yurtiçinden Alınan Stokların Maliyet Bedeli

Yurtiçinden alınan stokların maliyet bedellerini aşağıdaki unsurlar ihtiva eder;

- Malın satın alma bedeli,
- Malın belirlenen yere getirilmesine kadar ödenen; nakliye, yükleme, boşaltma, hamaliye giderleri ile sigorta giderleri,
- Malın alışı sırasında ortaya çıkan komisyon giderleri,
- Stok alışı ile doğrudan ilgili kredi faizleri ve vade farkları ile malın işletme stoklarına girinceye kadar ortaya çıkan kur farkları.

3.1.2- İthal Edilen Stokların Maliyet Bedeli

İthal edilen stokların maliyet bedellerinin tespiti özelik arz edecektir. İthal edilen stokların maliyet bedeline dahil edilmesi gereken unsurlar ayrıca aşağıda sayılmıştır;

- CIF (Cost İnsurance Freight - Malın yurtiçine getirilmesine kadar ödenen mal bedeli, sigorta giderleri, navlun giderleri) bedeli,
- Malın gümrükten belirlenen yere getirilmesine kadar ödenen; nakliye, yükleme, boşaltma, hamaliye giderleri ile sigorta giderleri,
- Gümrük vergisi, gümrük komisyonu ve benzeri giderler,
- Malın alışı sırasında ortaya çıkan komisyon giderleri,
- Stok alışı ile doğrudan ilgili kredi faizleri ve vade farkları ile malın işletme stoklarına girinceye kadar ortaya çıkan kur farkları,
- İthalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar,
- Akreditifle ilgili finansman giderleri.

3.2- Alınan Stokların Maliyet Bedeline İlişkin Diğer Hususlar

238 Seri No'lu VUK Genel Tebliği[5] ile alınan malların işletme stoklarına girdiği tarihe kadar ortaya çıkan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesinin zorunlu olduğu, stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesinin ihtiyari olduğu belirtilmiştir.

Alınan stokların maliyet bedeline vade farklarının da dahil edilmesi gerektiği yukarı belirtilmişti. Ancak ilgili vade farkları, mal satıldıktan sonra ortaya çıkmışsa doğrudan gider yazma dışında bir seçenek kalmayacaktır. Bunun dışında, mal bedelinin vadesinde ödenmemesinden dolayı sonradan ortaya çıkan finansman giderleri ise maliyete intikal ettirilmez. Zira bu giderler stokların edinilmesi ile ilgili değil, temerrüde düşülmesi nedeniyle ortaya çıkmış ceza mahiyetindedir.

3.3- Diğer Stokların Değerlemesi

Olağan durumlarda tüm stokların maliyet bedeli ile değerleneceğini belirtmiştik. Vergide adalet ilkesi gereğince bazı durumlarda ortaya çıkan değer düşüklüklerinin dikkate alınması gerekmektedir. Normalde ticari faaliyetin gereği olarak ortaya çıkan değer düşüklükleri Vergi Usul Kanunu açısından kabul edilir niteliktedir. Buna üretim sırasında ortaya çıkan artıklar, ambarda bekleyen mallardan çürüyenler örnek olarak gösterilebilir. Ancak doğal afet nedeniyle zarar gören

[4] Yılmaz ÖZBALCI; "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, 2007, s.644, 645

[5] 02.03.1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mallar için bir istisna öngörülmüştür. Ticari faaliyetin bir gereği olarak ortaya çıkmasa da, doğal afetten zarar gören mallar için emsal bedelle değerleme imkanı vardır. Bahse konu malların dönem içinde satılması durumunda, emsal bedelle değerleme işlemine lüzum kalmayacaktır. Bunun nedeni, dönem içinde emsal bedelle değerlendikten sonra satılan mallar için ayrılmış olan karşılıklar sonuç hesaplarına yansımadan ortadan kalkacak olmasıdır. Ancak bu mallardan, doğal afet sonucu zarar görenler için durum farklıdır. Doğal afetin etkileri sona ermeden gerekli hasar tespitlerinin yapılması gerektiğinden, dönem içinde emsal bedelle değerleme işlemi yapılmalıdır.

Bu bölümde öncelikle emsal bedel ölçüsüne göre değerlemeye ilişkin esaslar, ardından doğal afet sonucu kıymeti düşen mallarla ilgili değerleme işlemleri açıklanacaktır.

3.3.1- Emsal Bedel

VUK'un 267. maddesinde emsal bedel; *"gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir"* olarak tanımlanmıştır. Aynı madde hükmünde emsal bedelin sıra ile "ortalama fiyat", "maliyet bedeli" veyahut "takdir esası"na göre belirleneceği hüküm altına alınmıştır. VUK'un 267. maddesi hükmüne göre bu değerleme esasları sırası ile aşağıdaki gibidir;

*"Birinci sıra: (**Ortalama fiyat esası**) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.*

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

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

Aynı madde hükmüne göre, kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurların emsal bedel yerine geçeceği belirtilmiştir.

3.3.2- Doğal Afetler Sonucunda Zarar Gören Mallar

VUK'un 278. maddesinde; *"Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden ... iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ... emsal bedeli ile"* değerleneceği belirtilmiştir. Madde metnine göre ortaya çıkan değer kayıplarının önemli sayılabilecek büyüklükte olması gerekmektedir. Aksi takdirde emsal bedel ile değerleme yoluna gidilemeyecektir.

Yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler sonucu altyapı yatırımları ve sosyal hayat olumsuz etkilendiği gibi, işletmeler de bu durumdan zarar görebilirler. Ortaya çıkan zararın, işletmenin elinde bulunmayan nedenlerden doğması, emsal bedelle değerleme hakkını doğurmaktadır. Emsal bedelin belirlenmesinde birinci ve

ikinci sıranın uygulanma imkanı bulunmamaktadır. Zarar derecesinin her mal için farklı olması nedeniyle, ortalama fiyat esasının uygulama imkanı yoktur. Zira bu esasın uygulanabilmesi için değerlemeye esas malların aynı cins ve neviden olması gerekmektedir. İkinci sıra olan maliyet bedeli esası da, hasar gören malların bilanço günündeki değeri ile maliyet bedeli arasındaki bağ kopmuş olduğundan uygulanamayacaktır.[6] Sonuç olarak emsal bedelin üçüncü sıradaki takdir esasına göre belirlenmesi gerekmektedir.

Doğal afet sonucu zarar gören stoklar için öncelikle yetkili mercilerce düzenlenecek hasar tespit zaptının tutulmuş olması gerekir. Tutulan hasar tespit zaptında, doğal afetin neden olduğu zararın büyüklüğü, hasar verdiği bölümler ve malzemelere ilişkin bilgiler yer alacaktır. Mükellefler tarafından bu zapt ile değerleme günü beklenmeden bağlı olunan vergi dairesine başvurularak, hasar gören stokların emsal bedelinin takdir edilmesinin talep edilmesi gerekmektedir.[7] Takdir komisyonu tarafından takdir edilen bedel, emsal bedel olarak değerlemede dikkate alınabilecek ve değer düşüklüğü için karşılık ayırma imkanı doğacaktır.

3.3.3- Alış Nakliyesi Sırasında Hasar Gören veya Kaybolan Malların Değerlemesi

Vergi matrahının tespitinde indirimi kabul edilen giderler, ticari faaliyet sonucunda ortaya çıkmış olmalıdır. Basiretli davranma yükümlülüğü bulunan tacirin alış sırasında doğabilecek zararlara ilişkin sigortalama ile güvence sağlaması gerekmektedir.

Sayılan haller arasında nakliye sırasında hasar görme veya kaybolma durumu bulunmamaktadır. Dolayısıyla uğranılan zarar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olacaktır.

3.4- Stokların Çıkışı Durumunda Değerleme ve Değerleme Yöntemleri

Yukarıda da detaylı olarak açıklandığı üzere stoklar maliyet bedeliyle değerlenir. Maliyet bedeliyle değerlenen stokların üretime sevk veya satış amacıyla ambardan çıkış kayıtları da maliyet bedeliyle gerçekleştirilmelidir. Ancak faaliyet hacminin büyük olması, mal çeşitliliğinin fazla olması veya diğer nedenlerle; stoktan çıkışı yapılan malın, hangi partiden olduğunun tespiti her zaman mümkün olamayabilir. Bu durumda çeşitli yöntemler kullanılarak, ambardan çıkarılan stokun maliyet bedeline tahmini yöntemlerle ulaşılmaya çalışılır. Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerinde stok çıkışlarında maliyet bedeline hangi yöntemle ulaşılacağına ilişkin belirleme yapılmamıştır.[8] Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi ile uyumlu "TMS 2 - Stoklar[9]" standardının 25. paragrafında, gerçek parti maliyet yöntemi uygulanamıyorsa ilk giren ilk çıkar yöntemi (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yönteminden birinin uygulanabileceği belirtilmiştir. Gerçek parti maliyet yönteminin uygulanamadığı durumlarda Vergi Usul Kanunu açısından bir belirleme yapmak yanlış olacaktır. Ör-

[6] Mehmet Akif ÖZMEN; "Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi", Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Mart 2009, Ankara, s. 1017

[7] Mehmet Akif ÖZMEN; a.g.e. s.1017

[8] VUK'un 274. maddesinin 5024 Sayılı Kanun'un 1. maddesiyle değişmeden önceki şeklinde (01.01.2004 tarihinden önce yürürlükte bulunan); son giren ilk çıkar yönteminin de kullanılabileceği belirtilmekteydi. Ancak yeni düzenleme ile yöntemin seçimi maliyet bedelini göstermesi şartıyla mükelleflere bırakılmıştır.

[9] 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

neğin, toptan sebze ticareti yapan bir işletmenin stoklarını ortalama ağırlıklı maliyet yerine ilk giren ilk çıkar yöntemine göre değerlemesi daha doğru sonuçlar verir.

3.4.1- Gerçek Parti Maliyet Yöntemi (Fiili Maliyet Yöntemi)

Yöntem, tahmini verilere dayanmaz. Maliyet bedeliyle işletme stoklarına dahil olan mal aynı bedelle işletme stoklarından çıkarılır. Böylece mal alış satış arasındaki ilişki ve elde edilen kar tam olarak hesaplanabilir. VUK'un değerleme hükümlerine en uygun olan yöntem de budur. Ancak her zaman bu yöntemin uygulanması mümkün olmayabilir. Ticari hayatın gelişmesi ve karmaşık hale gelmesi, her bir parti stokun takibini güçleştirmektedir. Dolayısıyla bu yöntem, stok hareketleri çok karmaşık olmayan işletmelerde uygulanabilir.

3.4.2- İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi

Stoktan çıkarılan malların, ambara en eski tarihle girişi yapılan mallar olduğunu varsayan değerleme yöntemidir. Stok hareketlerinin belli bir sistem içinde izlenmesi ile karmaşık işlemlere ihtiyaç duymaz. İşletme stoklarına alınan malların bozulma ihtimali, modasının geçmesi, ambarda uzun süre bekletilmesinin sakıncalı olması gibi unsurlar düşünüldüğünde gerçekçi bir yöntemdir. Gerçek parti maliyet yönetiminin uygulanamadığı durumlarda "TMS 2- Stoklar" standardına ve Vergi Usul Kanunu'nun değerleme hükümlerine uygun bir değerleme yöntemidir.

3.4.3- Ortalama Maliyet Yöntemi

Gerçek parti maliyet yönteminin uygulanamadığı durumlarda uygulanabilecek yöntemlerden bir tanesi de ortalama maliyet yöntemidir. Bu yöntemde, stoktan çıkış yapılırken o ana kadar yapılan girişlerin ortalaması alınarak çıkışın değeri hesaplanır.[10] Basit ortalama maliyet, basit ağırlıklı ortalama maliyet ve hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi olarak uygulanabilir.

Konuya bir örnek yardımıyla açıklık getirilebilir. Üreticilerden aldığı kavrulmuş iç fındıkları herhangi bir işleme tabi tutmadan satan ticari işletmenin dönem başı stok miktarı, mal alışları ve dönem sonu stok miktarının aşağıdaki gibi olması halinde, dönem sonunda ambarda bulunan kavrulmuş iç fındıkların değeri aşağıdaki yöntemlerden biriyle bulunabilir.

Tarih	Miktar	Değer (Ton)	Tutar
Dönem Başı Stok	5 Ton	10.000,00 TL	50.000,00 TL
15.03.2009 (Alış)	1 Ton	11.000,00 TL	11.000,00 TL
04.05.2009 (Alış)	2 Ton	9.500,00 TL	19.000,00 TL
30.06.2009 (Alış)	4 Ton	9.500,00 TL	38.000,00 TL
Dönem Sonu Stok	1 Ton	***	***

- Basit ortalama maliyet yöntemi: Bu yöntemde birim maliyetlerin basit aritmetik ortalaması bulunur. Birim maliyetlerin toplamı 40.000,00 TL (10.000,00 + 11.000,00 + 9.500,00 + 9.500,00)'dir. Bunların aritmetik ortalaması ise 10.000,00 TL (40.000,00 / 4) olacaktır. Dönem sonunda ambarda bulunan 1 ton kavrulmuş iç fındığın maliyeti 10.000,00 TL (1 x 10.000,00) olarak bulunur. Bu yöntem, tüm alışları aynı ağırlıkta ortalamaya dahil ettiğinden (frekansları dikkate almadığından) çok doğru sonuçlar vermez. Bu yüzden "TMS 2 - Stoklar" standardında sayılmamıştır. Vergi Usul Kanunu açısından da maliyet bedelinin tespitine uygun bir yöntem değildir.

- Basit ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi: Bu yöntemde ise her bir alış, kendi ağırlığı kadar ortalamaya dahil olur. Dolayısıyla ortalama mali-

[10] Orhan SEVİLENGÜL; "Genel Muhasebe", Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara 2005, s.296

yeti, her alış aynı oranda belirlemiş olmaz. Hesaplama, tüm parti mal alış tutarları toplamının, bunların miktar toplamlarına bölünmesiyle gerçekleştirilir. Dönem başı stok ve dönem içi alış tutarları toplamı 118.000,00 TL (50.000,00 + 11.000,00 + 19.000,00 + 38.000,00) olup, bunların toplam miktarı 12 ton olduğuna göre birim maliyeti yaklaşık 9.833,33 TL olarak bulunmuş olur. Dolayısıyla dönem sonu ambarda bulunan 1 ton kavrulmuş iç fındığın maliyeti daha gerçekçi bir değerle 9.833,33 TL (1 x 9.833,33) olarak hesaplanır.

- Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi: İşlemlerini sürekli envanter esasına göre yürüten işletmelerde, her yeni mal alımından sonra, o anda mevcut stokların ağırlıklı ortalama maliyetinin hesaplanması esasına dayanır.[11]

4- İMAL EDİLEN STOKLARIN DEĞERLEMESİ

VUK'un 274. maddesine göre alınan veya imal edilen stokların tamamı maliyet bedeliyle değerlenir. İmal edilen stokların maliyet bedelinin tespiti, alınan stoklara nazaran daha karmaşık bir analiz süreci gerektirmektedir. Vergi matrahının belirlenmesi bakımından bu bedel, VUK'un 275. maddesine uygun biçimde maliyet muhasebesi teknikleriyle belirlenebilir. Öncelikle VUK'a göre imal edilen stokların maliyet bedelinin tespiti ile ilgili madde hükmü incelenecek, ardından giderlerin dağıtımı ve maliyet bedelinin tespitine ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

4.1- Maliyet Bedeline Dahil Olan Unsurlar

İmal edilen stokların maliyet bedelleri VUK'un 275. maddesinde aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammadde 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 Kanunu'na göre imal edilen mamullerin maliyet bedellerinin saptanması ile maliyet muhasebesine göre maliyet hesaplamaları paralellik arz etmektedir. Maliyet muhasebesinde işletme yönetimine bilgi verilmesi hedeflenir. Ancak bu amaca da, üretilen mamullerin maliyetinin doğru bir şekilde saptanmasıyla ulaşılabilir. VUK'un 275. madde hükmü çerçevesinde imal edilen mamul maliyetine dahil olan unsurlara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

4.1.1- Mamul İmalatında Kullanılan İlk Madde ve Malzemeler

Mamulün bünyesine giren ve mamulün bünyesine yüklenebilen maddelerdir. VUK'un 275. maddesinde "ilk madde ve malzeme" yerine "iptidai ve hammadde" terimleri kullanılmıştır. Madde metninde farklı terimler kullanılmış olması, mamulün üretiminde kullanıldığı halde iptidai ve hammadde olarak tanımlanması çok kolay olmayan malzemelerin veya yardımcı malzemelerin maliyete girmeyeceği gibi bir anlam çıkmaz. Mamulün üretiminde kullanılan bütün maddelerin bu hüküm dahilinde maliyete intikal ettirilmesi gerekmektedir.[12]

[11] Konuya ilişkin örnek çözümü için bkz: Yılmaz ÖZBALCI; a.g.e., s.649, 650

[12] Kazım YILMAZ; "VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme", Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara 2000, s.124

4.1.2- Mamule İsabet Eden İşçilik

Belli bir mamulün üretim maliyetine doğrudan veya dolaylı olarak yüklenebilen işçilik giderleridir. İşçilik giderleri üretimle ilgili olanlar ve yönetimle ilgili olanlar şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulabilir. Ancak bu ayrımı yapmak her zaman çok kolay olmaz. Örneğin, üretim bandında çalışan bir mühendis, aynı zamanda işletme yönetimine inovasyon sunumları yaparak verimi artırmaya yönelik zaman harcadığında; üretim bölümünde çalışılan zaman ile yönetim bölümünde çalışılan zamanın ayrıştırılması gerekir. Direkt işçilik giderleri hesabının dışındaki maliyet hesaplarına alınan ve mamul maliyetine dahil olan işçilik giderleri de (dolaylı işçilik giderleri) mamul maliyetine dahil edilir. Söz konusu işçilik giderlerine asli ücretle birlikte; sigorta primi işveren hissesi, çocuk zammı, fazla mesai, fazla mesai zammı, ikramiye, prim, ücretli izin, genel tatil, hafta tatili ücretleri ve diğer tali ödemelerin tamamını kapsar.[13]

4.1.3- Genel Üretim (İmal) Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

Direkt ilk madde malzeme ve işçilik giderleri dışında kalan, doğrudan üretilen mamullerle ilişkilendirilemeyen fakat üretimin yapılabilmesi için yapılması zorunlu genel giderlerdir.[14] Bu giderlere; üretimde kullanılan yardımcı maddeler, üretim ünitesi tamir ve bakım giderleri, aydınlatma ısıtma temizleme giderleri üretim fire ve kayıpları örnek olarak gösterilebilir.

4.1.4- Genel Yönetim (İdare) Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

İşletmenin yönetim fonksiyonunun yerine getirilebilmesi amacıyla gerçekleştirilen; mamulün maliyetine dahil edilen ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel imal giderleri dışında kalıp mamulün üretimi için katlanılan giderlerdir. VUK'un 275/4. maddesine göre; genel yönetim giderlerinden mamule düşen hissenin, mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir. Ancak yapılacak seçim, genel idare giderlerinin tümünü kapsar. Bu giderlerden bir kısmının maliyete katılıp bir kısmının zarar yazılması şeklindeki uygulama mümkün değildir. Aynı zamanda, birden fazla mamul üreten işletmelerde, bu mamullerden bir kısmına pay verilip, bir kısmına verilmemesi yoluna da gidilemez.[15]

4.1.5- Ambalajlı Olarak Piyasaya Arz Edilmesi Gereken Mamullerde Ambalaj Malzemesinin Bedeli

Maliyet muhasebesi uygulamasında, ambalajlama giderleri ayrı bir sınıflandırılmaya tabi tutulmaksızın maliyete intikal ettirilir. VUK'un 275/5. maddesinde; "ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli"nin malın maliyetini ihtiva edeceği belirtilmiştir. Madde hükmünden, ambalajlamanın zaruri olmaması durumunda, ambalaj malzemesinin bedellerinin mamulün maliyetine intikal ettirilmeyeceği anlamı çıkabilir. Ancak bu konuda, her türlü ambalaj malzemesi giderlerinin maliyete intikal ettirilmesi gerektiği yönünde görüşler mevcuttur.[16]

4.2- Üretim Sürecinde Ortaya Çıkan Fireler

Fire: üretim sürecine giren hammaddede çeşitli nedenlerle ortaya çıkan ve ekonomik bir değer taşımayan miktar kaybıdır.[17] Üretilen mamu-

[13] Yılmaz ÖZBALCI; a.g.e., s.652
[14] Kazım YILMAZ; a.g.e., s.125
[15] Yılmaz ÖZBALCI; a.g.e., s.654
[16] Kazım YILMAZ; a.g.e., s.127
[17] Erhan YAŞARAN; "Tüm Yönleriyle Fire ve Zayiatlar", Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara 2009, s. 13

lün üretiminde kullanılan hammaddenin doğal yapısı ve üretim sürecinde kullanılan teknolojik altyapı ve diğer çeşitli faktörler üretim kayıplarına neden olabilir. Söz konusu kayıplar, üretim sürecinin olağan yapısından kaynaklanan normal fireler ile ortaya çıkan olağan üstü durumlar sonucu beklenilenin üzerindeki kayıplardan kaynaklanan anormal fireler olarak ikiye ayrılır.

4.2.1- Normal Fireler

Bir malın fiziksel veya kimyasal özelikleri gereği buharlaşma, kuruma, çekme,sızma ya da dökülme gibi nedenlerden dolayı ortaya çıkan miktar azalmasına normal fire adı verilir.[18] Fireler iki şekilde ortaya çıkabilir. Birincisi buharlaşma gibi hiçbir değer taşımayan kayıplar şeklinde ortaya çıkar; ikincisi ıskarta, talaş gibi doğrudan üretime katılma olanağı bulunmayan değer düşüklüğüne uğramış kayıplardır. Değer taşımayan kayıplar için, herhangi bir değer tespit işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Zira ilgili hammadde kayıpları maliyete yüklenmiş olacaktır.[19] Değer düşüklüğüne uğramış üretim artıklarına ilişkin açıklamalara, çalışmamızın envanterde değerleme ile ilgili kısmının "üretim faaliyeti sırasında ortaya çıkan artıklar" başlıklı bölümünde yer verilmiştir

4.2.2- Anormal Fireler

Firelerin gider olarak değerlendirilebilmeleri için, üretimde kullanılan hammaddenin doğal özelliklerine ve üretim sürecinin olağan icaplarına uygun oranda ortaya çıkması gerekmektedir. Bu icapların dışında, herhangi bir dış etkiden veya işletmenin ihmalinden kaynaklanan verimsizlik hali mevcutsa; kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara intikal ettirilerek ticari kara ilave edilecektir.

5- ZİRAİ MAHSULLERİN ve ZİRAİ İŞLETMELERE DAHİL HAYVANLARIN DEĞERLEMESİ

Zirai mahsuller VUK'un 276. maddesine göre maliyet bedeliyle değerlenir. Zirai mahsullerin maliyet bedelinin tespiti, yukarıda imal edilen emtia için yapılan açıklamalara paralel olarak tespit edilir. Buna göre zirai mahsulün elde edilmesi ile ilgili olarak aşağıda gösterilen unsurlar maliyet bedelini ihtiva edebilir;

- Tohum, filiz gibi ilk madde ve malzeme giderleri,
- Zirai ürünün ekiminden, mahsulün elde edilmesine kadar kullanılan işçilik giderleri,
- Bunların dışındaki mazot giderleri, traktör tamir bakım giderleri gibi genel üretim maliyetleri ,
- Zirai işletmenin yönetim giderlerinden mahsulün üretimine düşen hissenin bedeli (maliyete pay verilmesi ihtiyaridir)
- Varsa zirai mahsulün ambalajlama giderleri.

VUK'un 277. maddesine göre zirai işletmelere dahil hayvanlar da maliyet bedeliyle değerlenirler. Doğrudan alınıp satılan hayvanlar için maliyet bedelinin tespiti herhangi bir sorun oluşturmaz. Ancak işletme bünyesinde büyütülen ve satılan hayvanların maliyet bedelinin tespiti zordur. Maliyet bedelinin tespit edilememesi durumunda aynı madde hükmüne göre, o yerdeki zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilen ortalama maliyet bedeli esas alınır.

6- ENVANTERDE DEĞERLEME

6.1- Envanter İşlemleri

Envanter işlemlerini, dönemsonu itibariyle işletmenin varlık ve kaynaklarının miktar ve değer

[18] Erhan YAŞARAN; a.g.e., s.70

[19] Net 100 kg hammadde kullanılarak 50 birim mamul elde edilebildiğini varsayalım. Üretime sevk edilen 100 kg hammaddede 20 kg fire ortaya çıkmışsa, basitçe 40 birim mamul elde edilir. Bu durumda, gerçekleştirilen üretim faaliyeti sonucunda 40 birim mamulün satış hasılatının hammadde maliyeti 80 kg değil, 100 kg olacaktır. Bu da gösteriyor ki üretim sürecinde ortaya çıkan fire maliyete yüklenmiş durumdadır.

olarak tespiti ile bu tespitlere göre kaydi durumun düzeltilmesi olarak tanımlayabiliriz.[20]

VUK'un 186. maddesinde envanter çıkarmak; "bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmek" olarak tanımlanmıştır. Öyleyse işletmeler bilanço gününde öncelikle stoklarını miktar olarak, daha sonra değer olarak tespit edeceklerdir. Dönem içinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun şekilde kayıtlara alınan stoklar, dönem sonunda fiilen yeniden sayılırlar. Sayımlarda noksanlık olup olmadığı kontrol edilir. Aynı zamanda işletmenin ambarında yer alan stokların herhangi bir fiziksel zarara veya kayba uğrayıp uğramadıkları, değer azaltıcı veya artırıcı durumların ortaya çıkıp çıkmadığı kontrol edilir. Tüm bu işlemlere muhasebe dışı envanter işlemleri denmektedir.

Muhasebe dışı envanter işlemlerinin ardından ortaya çıkan değer farklılıkları, muhasebe içi envanter işlemleri ile defter kayıtlarına alınarak; fiili durum ile kaydi durum arasındaki uyum sağlanır. Bu işlemlere de muhasebe içi envanter işlemleri adı verilmektedir.

6.2- Sayımda Noksan Çıkan Stoklar

Yapılan sayım sonucu defter kayıtlarına göre olması gereken stok kalemlerinden bir kısmı bulunamazsa bunun farklı nedenleri olabilir. Bunlardan bir kısmını; satış kaydının unutulması, işletmeden çekilen malın çıkışının yapılmamış olması, çalınma, kaybolma, konsinye gönderilen malların dikkate alınmaması olarak sıralayabiliriz. Gerekli açıklamalara aşağıda yer verilmiştir

6.2.1- Çalınan ve Kaybolan Mallar

Çalınan ve kaybolan mallar, ticari faaliyetin sürdürülmesi sonucu ortaya çıkmış kayıp olarak kabul edilmezler. Daha önce de belirtildiği gibi ticari faaliyetin icabı olarak ortaya çıkan kayıplar dışında, düşük bedelle değerleme imkanı bulunmamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 83. maddesi uyarınca ticari faaliyetin sürdürülmesi sonucu ortaya çıkmış kayıplar dışında sermayede ortaya çıkan azalmalar zarar addolunamaz.

Ancak şu hususu belirtmekte fayda vardır. Çalınma ve kaybolma olayı yetkili mercilerce tespit edilmedikçe, kanunen kabul edilmeyen nitelikte de olsa gider yazmak mümkün değildir. Bu durumda, ilgili malların işletmeden çekildiği varsayılarak emsal bedelleri üzerinden ortağa mal satış faturası düzenlenerek hasılat yazılması gerekmektedir.[21]

6.2.2- İşletmeden Çekilen Mallar

Bazı durumlarda işletmenin faaliyet konusu malların, işletme sahipleri tarafından kendi kullanımları için veya başka bir amaçla işletmeden çekilmeleri söz konusu olmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/1. maddesine göre; teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerlerin (aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlenerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur) gider olarak indirilmesi kabul olunmaz. Anılan madde hükmü dikkate alındığında işletmeden çekilen malların emsal bedel ile değerlenerek satış hasılatına ilavesi gerekmektedir.

6.3- Dönem Sonunda Ambarda Bulunan Mallardan Piyasa Fiyatı veya Kıymeti Düşenler

Gerek satışa konu mamullerin ve ticari malların serbest piyasada oluşan fiyatlarının düşmesi, ge-

[20] Remzi ÖRTEN, Aydın KARAPINAR; "Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları", Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, 2. Baskı, Ekim 2003, s.4

[21] Recep KAYA; "Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası, Hesap Uzmanları Derneği, Aralık2004, Sayı:280, s. 186

rekse stokların ambarda bekletilmesi veya hareket ettirilmesi sırasında ortaya çıkan hasarlar sonucu uğranılan kayıplar için Vergi Usul Kanunu'nda emsal bedel ile değerleme imkanı sağlanmaktadır.

6.3.1- Piyasa Fiyatı Düşen Mallar

VUK'un 274. maddesinde, "Emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme 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" hükmü yer almaktadır. Madde hükmünde geçen satış bedeli ile piyasa fiyatının kastedildiği anlaşılmaktadır. Aksi durumda, stoklara dahil malların düşük bedelle değerlenmesi amacıyla birkaç parça malın düşük bedelle satılabileceği gibi bir anlam çıkar ki, bu durumun vergiden kaçınmaya yol açabileceği tabiidir. Diğer bir husus, bu düşüşün maliyet bedeline nazaran %10 ve daha fazla olması gerektiğidir. Daha az bir düşüş olması halinde maliyet bedeli ile değerleme yapılamayacaktır.

Ekonomik durgunluk döneminin yaşandığı şu günlerde, madde hükmünün uygulanma ihtimali artmıştır. Emsal bedel ölçüsüyle değerlemenin kabul edilmesi, malların maliyetinin altında satılacakları kabul edilerek, işletmeye fiskal kolaylık sağlanmasına yöneliktir.[22]

Piyasa fiyatı düşen malların emsal bedeli, sırasıyla ortalama fiyat veya takdir esasına göre belirlenecektir. Ortalama fiyat esasına göre değerleme yapmak için öncelikle değerlemenin yapılacağı ayda veya bir önceki ayda veyahut bir daha evvelki ayda, emsal bedeli tayin olunacak malın en az %25'i oranında aynı cins ve nevideki mal satışı yapılıp yapılmadığına bakılır. Bu şart sağlanamamışsa takdir esasına göre değerleme yapılması gerekecektir.

6.3.2- Stokların Ambarda Bekletilmesi veya Hareket Ettirilmesi Sırasında Ortaya Çıkan Hasarlar

VUK'un 278. maddesinde kıymeti düşen malların değerlemesine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Madde metnine göre, "bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia" emsal bedeli ile değerlenecektir.

İşletmenin stoklarında bulunan mallardan gerek sahip oldukları fiziksel ve kimyasal özelikler, gerekse iklim ve hava koşulları ile taşıma ve depolama şartlarına bağlı olarak bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma meydana gelebilmektedir.[23]

VUK'un 278. maddesinde; bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi haller neticesinde hasar gören malların emsal bedel ile değerlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Madde kapsamındaki kıymet kayıpları; bozulma, çürüme, kırılma, çatlama ve paslanma ile sınırlı değildir. Madde metninde kullanılan "gibi" ifadesi de bu durumu göstermektedir.

Doğal afet nedeniyle zarar gören mallarda olduğu gibi alınan malların bozulması, çürümesi, kırılması, çatlaması ve paslanması gibi hallerde de emsal bedel ölçüsünün ilk iki sırasında yer alan ortalama fiyat ve maliyet bedeli esasına göre değerleme yapılamaz. Bu durumda takdir komisyonunun emsal bedel takdiri için bağlı olunan vergi dairesine başvurulması gerekecektir. İktisadi kıymetini tamamen yitiren mallar için de aynı şekilde takdir komisyonu tarafından emsal bedel takdiri gerekmektedir.

Ancak sayılan haller nedeniyle kıymeti düşen mallar dönem içinde satılmışsa, değerleme gününde mal bulunmadığından emsal bedel tespitine gerek bulunmamaktadır. Çünkü karşılık ayırmak suretiyle gider yazılacak tutar, satış bedeli ile maliyet bedeli arasındaki fark olarak ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

[22] Kazım YILMAZ; a.g.e., s.117

[23] Erhan YAŞARAN; a.g.e. s. 66

6.4- Üretim Faaliyeti Sırasında Ortaya Çıkan Artıklar

VUK'un "Kıymeti Düşen Mallar" başlıklı 278. maddesinde; "maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlenir" hükmü yer almaktadır. Üretim faaliyeti sonucunda elde edilen mamulün yanında; hurda, döküntü, üstüpü, deşe ve ıskartalar da ortaya çıkabilmektedirler. Sayılan varlıkların dönem sonunda stoklarında yer alması durumunda bu varlıkların emsal bedel ile değerlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

6.5- Dönem Sonunda Alınan Prim ve İskontoların Stok Maliyetlerine Etkisi

Bazı işletmeler tarafından müşteri portföyünün korunması veya geliştirilmesi amacıyla, belli haddin üzerinde alış yapan müşterilere dönem sonunda iskonto ya da prim ödemesi yapılabilmektedir. Bu imkândan yararlanan alıcılar açısından ortaya çıkan durum, dönem içi mal alış maliyetlerini etkileyebilmektedirler.

Müşteri portföyünün korunması ve geliştirilmesi amacıyla, bazı durumlarda dönem içinde yapılan alış miktarları ve tutarlarının büyüklüğüne göre dönem sonunda tüm alışlar üzerinden prim veya iskonto imkânı sağlanabilmektedir. Dolayısıyla bu durum, stokların alış maliyetlerinin azalmasına neden olabilecektir. Satış primleri, dönem içi mal satışlarının artırılması karşılığında, satıcı firmanın yüklendiği bir unsur olarak kabul edilirken; satış iskontoları, satın alınan stokların maliyetinden indirim olarak kabul edilmektedir. Sonuç olarak, dönem sonunda yapılan toplu satış primleri stokların değerlemesinde dikkate alınmazken, satış iskontolarının, iskonto uygulanan stoklardan dönem sonu stoklarında yer alanların değerlemesinde dikkate alınması gerekmektedir.[24]

7- SONUÇ

Stoklar, işletmenin faaliyetinin odağını teşkil etmektedir. Satışların maliyeti tablosundan da görüleceği gibi stokların değerlemesi, her bir kalem satışın maliyetinin belirlenmesi açısından büyük önem arz etmektedir. Aksi takdirde vergi matrahının tespitinde hataya neden olacaktır. Bu açıdan; stokların işletmeye alınması, üretime sevki, satışı ve envanterde değerlemesi işlemlerinin tamamı stokların değerlemesinin kavranması ile gerçekleştirilebilmektedir. Uluslar arası Finansal Raporlama Sistemi (UFRS) ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının (UMS), Türkiye'de uygulanması açısından Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile bu konuda daha geniş bir çerçeve çizecektir. Aynı zamanda bu durumun, Vergi Usul Kanunu açısından değerleme işlemlerine de ışık tutacağı kanaatindeyiz.

KAYNAKLAR:

1. Yılmaz ÖZBALCI; **"Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları"**, Oluş Yayıncılık, 2007

2. Mehmet Akif ÖZMEN; **"Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi"**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Mart 2009, Ankara

3. Orhan SEVİLENGÜL; **"Genel Muhasebe"**, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara 2005

4. Kazım YILMAZ; **"VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme"**, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara 2000

5. Erhan YAŞARAN; **"Tüm Yönleriyle Fire ve Zayiatlar"**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara 2009

6. Remzi ÖRTEN, Aydın KARAPINAR; **"Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları",** Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, 2. Baskı, Ekim 2003

7. Recep KAYA; **"Emtia Değerlemesi"**, Vergi Dünyası, Hesap Uzmanları Derneği, Aralık2004, Sayı:280

8. "Denetim İlke ve Esasları", Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2. Baskı

9. Tuğrul CEYLAN; **"Stokların Değerlemesi"**, Vergi Raporu Dergisi, 2007 Aralık, Sayı:99

[24] Yılmaz ÖZBALCI; age s.645