

TİCARİ EMTİANIN DEĞERLEMESİ VE MUHASEBE KAYITLARI

M. Emin AKYOL
Baş Hesap Uzmanı

Muzaffer KÜÇÜK
Hesap Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI- 133
ANKARA - 2000
Sirküler Rapor Serisi
Seri No :2000 - 16

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın -Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleğinin temeli, hiç kuşku yoktur ki bilgi ve birikime dayanmaktadır Mesleki gelişimin yolu da sürekli mesleki eğitimden geçmektedir. Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamacılara yol göstermesi amacıyla yayınlamaya başladığımız **Sirküler Rapor serisi** bu amacımıza ulaşmada oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmiştir.

Geçtiğimiz bir yıllık dönemde **Sirküler Rapor serisi** meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin büyük takdirini toplayarak, yoğun bir ilgiyle karşılanmıştır. Böylesi geniş bir talebi karşılama uğraşımız devam ederken, eğitim serisinin sürekli hale gelmesi yönünde talepleri karşılamak için çalışmalarımızı aralıksız sürdürmekteyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2000-16 Seri Numaralı bu kitabı; Baş Hesap Uzmanı M.Emin Akyol ve Hesap Uzmanı Muzaffer Küçük tarafından hazırlanan “**Ticari Emtianın Değerlemesi ve Muhasebe Kayıtları**” isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

Uğur BÜYÜKBALKAN
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

I-TANIM	1
II- DEĞERLEME	2
A- SATIN ALINAN EMTİANIN DEĞERLEMESİ	4
B - TİCARİ MAL STOKLARININ DEĞERLENMESİ	10
1- Stok Değerlemesinin Dönem Kârına Etkisi	10
2- Stok Değerleme Yöntemleri	11
a) Spesifik (Fiili) Maliyet Yöntemi	14
b) Ortalama Maliyet Yöntemi	15
i) Basit Ortalama Maliyet	16
ii) Basit Ağırlıklı Ortalama Maliyet	17
iii) Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet	18
c) Son Giren İlk Çıkar (LİFO) Yöntemi	21
d) İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi	22
3- Stok Değerleme Yöntemlerinin Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri	24
C - EMSAL BEDELLE DEĞERLEME	27
1- Emsal Bedel Değerleme Ölçüsü	27
2- Emsal Bedelle Değerlenecek Emtialar	28
a) Satış Bedeli Düşüklük Gösteren Emtia	28
b) Kıymeti Düşen Emtia	29
c) Maliyet Hesaplanması Mutat Olmayan Emtia	31
d) İşletmeden Çekilen Emtia	32
e) Ayın ücret Olarak Ödenen Emtia	32
f) Ayın Olarak Bağışlanan Emtia	33
g) Katma Değer Vergisi Yönünden Emsal Bedelle Değerleme	33
D- ÖZELLİK ARZEDEN DURUMLAR	34
1- Alış İskontoları ve Ciro Primleri	34
2 - Faiz ve Kur Farkı Giderleri	37

3 - Vade Farkları	37
4 - Maniplasyona Tabi Emtiada Değerleme	37
5 - Konsinye Mallar	40
III- ENVANTER ÇIKARTILMASI	44
A- SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	46
1- Tamım	46
2- Sayım ve Tesellüm Noksanlıklarının Nedenleri	46
3- Sayım ve Tesellüm Noksanlıklarının Akıbeti	47
4- Özellik Taşıyan Durumlar	48
a- Kaydı Envanter Farkı	48
b- Aylık Sayım Yapılması Hali	51
c- Mal Cinsleri İtibariyle Karışma	51
d- Tekrar Üretime Verilen Hatalı Ürünler	54
e- Fireler	55
f- Ekonomik veya Fili Yok Olma	57
g- Çalınma ve Kaybolma	58
i- Tanım	58
ii- Genel Giderler Açısından	58
iii- Değeri Düşen Mallar Açısından	59
iv- Fevkalade Amortisman Ayrılması Açısından	60
v- Yapılması Gereken İşlem	61
vi- İşletmeden Çekişler	63
vii- Demirbaş Sayım Noksanlıkları	64
B-SAYIM VE TESELLÜM FAZLALIKLARI	65
C- SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI İLE FAZLALARININ KARŞILAŞTIRILMASI	66
D- STOK SAYIM FARKLARININ DÖNEM KARINA ETKİSİ	66
IV- MUHASEBE KAYITLARI	69

I-TANIM

Ticari mal kısaca, üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmaksızın, kâr elde etmek amacıyla alınıp satılan mal olarak tanımlanabilir Ticari mal çok küçük bir eşya veya kıymet olabileceği gibi, çok büyük bir değer ve sabit kıymet de olabilir Örneğin ticari amaçla alınan:

- Deniz, hava ve kara taşıtları,
- Mobilya, döşeme, dekorasyon eşyaları,
- Fikir ve sanat eserleri,
- Menkul kıymetler,
- Bina, kat, modüler sistemler,
- Bilişim ve iletişim aletleri ve yazılımları,
- Her türlü gıda, giyim ve barınma gereçleri,
- Sağlık gereçleri,
- Gayri maddi haklar vb.

İşletmenin kendi bünyesinde kullanmak için aldığı sabit kıymetler bu anlamda ticari mal değildir. Ancak, amortismanına tabi bu tür iktisadi kıymetlerden, satılmaya karar verilerek mamul ambarına alınanlar veya üretim vb. faaliyette kullanımına son verilenler ticari mal olarak değerlenir

Ticari mallar Tekdüzen Hesap Planı(THP) uygulamasında 153 nolu aktif hesapta izlenir. THP uygulamasında söz konusu hesap; ticaret işletmelerinin ticari faaliyetlerinin icrası çerçevesinde edindikleri, imalat işletmelerinin de imalat faaliyeti dışında ticari amaçla edindikleri mal ve emtianın izlenmesinde kullanılır İmalat faaliyeti bulunan işletmelerin, bu faaliyet çerçevesinde ürettikleri mamuller 153 nolu hesapta izlenmez. Bu tür ürünler 152 nolu "Mamuller" hesabında izlenir.

THP uygulamasında 153 nolu hesap bakiyesi işletmenin ticari mal stokunu gösterir. İşletme mali durum analizlerinde ve performans denetiminde stok tutarı olarak bu hesap bakiyesi dikkate alınır

İşletmelerin mali durum analizlerinde ve performans denetiminde stok durumu ve stok devir hızı önem arz eder. Bu anlamda stok seviyesi ve stok devir hızı, faaliyet türü ve faaliyet konusu ürün ve/veya ürünlere göre farklılık gösterecektir. Bu tür ticari ve mali analizlerin yapılabilmesi ve sağlıklı sonuçlara ulaşılabilmesi için işletme stoklarının doğru ve tam olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Ticari ve mali kârın tespitinde de stok değerleri önem taşır. İşletme stok tutarı ticari mal denkleminde (dönem içi alışlar + Dönem başı stok = Dönem sonu stok + dönem içi satışlar) dönem içi satılan mallar maliyetinin tespitini sağlar. Bu anlamda dönem sonu stok tutarı dönem ticari karının tespitini sağlayan unsurların biridir.

Anlaşılacağı üzere işletmenin stok durumu ve stok değerlemesi işletme yönetimi için olduğu kadar işletme ortak ve alacaklıları için de önem taşır. Öte yandan mali kârın tespiti dolayısıyla maliye idaresi için de stok değerlemesi önem taşımaktadır.

Bu çalışmamızda ne işletme mali durum analizlerine ne de ticari ve mali kâr tespitine girilmeyecektir. Çalışmamızda işletme ticari mallarının (THP 153 nolu hesap muhteviyatı malların) dönem sonu değerlendirilmesi ve değerlemeye ilişkin konular ele alınacaktır.

II- DEĞERLEME

Değerleme; belli bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki değerinin belli bir para cinsinden ifade edilmesi işlemidir. Tanımdan anlaşılacağı üzere

değerleme iki aşamalı bir işlemdir. Birinci aşama değerlemeye konu edilecek iktisadi kıymetin miktarının tespit edilmesi, envanterinin çıkartılmasıdır. Envanter çıkartılması hususu izleyen bölümlerde açıklanacaktır.

İkinci aşama ise; miktarı tespit edilen iktisadi kıymetin değerlendirme günü itibarıyla belli bir para cinsinden değerinin bulunması işlemidir. Değerleme kavramı bu iki işlemi de içine alan bir kavramdır.

Değerleme V.U.K.'nda "Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir." şeklinde tanımlanmıştır. TTK'nda değerlendirme işlemi tanımlanmamış, değerlendirme ölçütü şahıs işletmelerinde daha genel, sermaye şirketlerinde ise daha kesin hükümlere bağlanmıştır. Biz burada mali kârın tespiti açısından değerlendirme yapacağımızdan TTK hükümlerinin ayrıntısına girmeyeceğiz.

Emtia, işletmelerin faaliyetlerine göre satılmak veya bir başka emtianın üretiminde kullanılmak üzere satın alınan kıymet olup; vergisel açıdan önemli olan dönem sonunda yapılan değerlemesidir. Zira dönem sonu stok değerlerinin tespiti, gayri safi ticari karın bulunmasında yapılması gereken işlemlerdendir.

V.U.K.'nda satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Temel değerlendirme ölçüsü maliyet bedeli olmakla beraber, bazı hallerde emtianın emsal bedelle değerlemesi de söz konusu olmaktadır.

Ticari mal niteliğinde olan emtianın değerlemesine ilişkin açıklamalar aşağıda yapılacak olup, işletmede imal edilen emtianın değerlemesi hususuna girilmeyecektir. Burada imal edilen emtia değerlemesine ilişkin olarak bir takım farklılıkların olduğunu belirtmekle yetinelim.

A- SATIN ALINAN EMTİANIN DEĞERLEMESİ

Satın alınan emtianın değerleme ölçüsü maliyet bedelidir Satın alınan emtianın değerlemesine ilişkin V.U.K.'nın 274. Maddesi aşağıdaki gibidir:

"Satın alınan veya imal edilen emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Mükellefler; satın aldıkları veya imal ettikleri emtianın maliyet bedelini, son giren ilk çıkar yöntemini uygulamak suretiyle de tespit edebilirler. Bu yöntemi seçenler, en az 5 yıl süre ile bu yöntemden vazgeçemezler. Bu yöntemin uygulama usul ve esaslarını tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

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 mamüller için de uygulanabilir."

Yukarıdaki maddede satın alınan emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükmü bulunmakla beraber, maliyet bedelinin nelerden oluşacağı belirtilmemiştir. Bu durumda belirleme, V.U.K.'un 262'nci maddesindeki maliyet bedeli tanımına göre yapılacaktır. Anılan maddede, iktisadi bir kıymetin iktisabı ve değerinin artırılması için yapılan ödemelerle birlikte, bunlara müteferri bilumum giderlerin de maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Bu tanım dikkate alındığında; satın alınan emtianın maliyet bedeline aşağıdaki unsurlar da dahil edilecektir:

- Satın alma bedeli, ithal edilen mallarda CIF bedeli ,
- Malın iş yerine getirilmesine kadar ödenen sigorta giderleri,

- Malın iş yerine getirilmesine kadar ödenen nakliye, yükleme, boşaltma ve hamaliye giderleri,
- Malın ithal edilmesi durumunda gümrük vergisi, gümrük komisyonu ve diğer giderler,
- İthalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar,
- Emtia tedariki ile ilgili finansman giderleri.(Emtianın işletme stoklarına girmesi anına kadar olan kısım)

VUK'nda stok giderlerinin maliyete ilavesi öngörülmemiştir. Örneğin; dönem başında satın alınmış olan emtianın muhafazası için yapılan depo kirası veya amortisman gibi giderlerden, dönem sonunda mevcut emtiaya pay verilmez. Zira bu giderler emtia iktisabı ile ilgili olmadığı gibi, emtianın değerinde de bir artış meydana getirmemektedir.

Maliyet; satın alınan veya işletmede imal edilen mallarla ilgili olarak satın alma veya imalat maliyetini ifade eder.

Maliyet, işletme tarafından yapılan harcamaların gidere dönüşmesi aşamasında ortaya çıkar Dolayısıyla maliyet, harcama ile gider arasında geçen süreçte oluşan bir unsurdur. Bu bağlamda harcama ile gider arasındaki nüansı belirtmeliyiz. Harcama, bir iktisadi kıymet veya mal teminine yönelik olarak nakdi, ayni veya alacak vb. şekilde karşı tarafa menfaat sağlamaya yönelik bir işlemdir. Gider ise daha dar kapsamlı bir ifade olup, işletmenin satışa konu iktisadi kıymetleri için tespit ettiği bir değerdir. Bu çerçevede yapılan harcama hemen maliyet niteliği kazanabildiği gibi (emtia alış bedeli), harcamanın maliyete dönüşmesi uzun bir zaman dilimine de yayılabilir(amortismanına konu iktisadi kıymet alış bedeli).

İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili mamul veya hizmetleri üretmek için sarf ettiği çeşitli üretim faktörlerinin para ile ifade edilen değerler toplamı

"üretim maliyeti"dir. Anlaşıyor ki işletme tarafından yapılan harcamaların maliyete dönüşmesi için; harcamaya konu değerın işletmenin ana faaliyetinde (üretilen mal veya hizmet için) kullanılması ve söz konusu değerın ulusal para birimi ile ifade edilebilmesi gerekmektedir.

Masraf / Harcama terimi; maliyet teriminden daha geniş kapsamlı olup, işletmenin faaliyetini devam ettirebilmesi adına yaptığı tüm direkt ve endirekt gider ve maliyet unsurlarını içine alır

Maliyetleri iki ana başlıkta toplamak mümkündür. Bunlar satınalma maliyeti ve üretim maliyetidir.

Satınalma maliyeti, işletmede imal edilmeyen, doğrudan dışarıdan temin edilen iktisadi kıymetlerin elde edilmeleri sırasında oluşan maliyeti ifade eder. Satın alma maliyetini şöyle formüle edebiliriz: Alış Bedeli +Direkt Alış Giderleri (Nakliye vb.) = Ham Alış Maliyeti, + Endirekt Alış Gideri (Komisyon vb.) = Alış Maliyeti, + Ticari Organizasyon Giderleri (Pazarlama, Genel Yönetim vb) = Toplam Maliyet.

Üretim Maliyeti, işletmede üretimi yapılan mal veya hizmetle ilgili olarak üretim safhasında meydana gelen direkt ve endirekt giderler toplamını ifade eder. Üretim maliyetini şu şekilde formüle edebiliriz: İlk Madde + Direkt İşçilik = Ham Üretim Maliyeti, + İmalat Giderleri (Yardımcı Madde, Endirekt İşçilik vb) = Üretim Maliyeti, + Ticari Organizasyon Giderleri (Genel Yönetim, Pazarlama vb.) = Toplam Maliyet.

Satın alma maliyeti, dışarıdan temin edilen iktisadi kıymetin işletme stoklarına girmesi anına kadar oluşmuş giderler toplamını, üretim maliyeti de işletme organizasyonu içinde üretilen iktisadi değerlerin satış öncesi aşamaya kadar oluşmuş giderler toplamını ifade eder.

VUK'nda maliyet bedeli tanımı 262'nci Maddede; ".İktisadi kıymetin

iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderleri ifade eder." şeklinde yapılmıştır VUK'nda yapılan bu tanım dışarıdan iktisadi kıymet temin etmeye yönelik işlemleri içermekte, bu işlemleri de iki gruba ayırmaktadır. İktisadi kıymet iktisap edilmesi veya değerinin artırılması.

İktisadi kıymetin iktisap / satınalma maliyeti yukarıda tanımlanmıştır. Bu tür işlemler genellikle iktisadi kıymetin mülkiyetinin elde edilmesi şeklinde olur. Menkul-Gayrimenkul Mal, Alacak ve Hakların mülkiyetinin elde edilmesi için yapılan direkt ve endirekt harcama ve giderler toplamı iktisap maliyetini oluşturur.

262'nci maddede değinilen iktisadi kıymetin değerinin artırılması, işletmenin aktifine dahil iktisadi kıymetlerin kullanım ömrünün uzatılması ve/veya kullanım fonksiyonunun (faydasının, veriminin) artırılmasını ifade eder. İşletme aktifine dahil iktisadi kıymetlerin bu şekilde değerini artırmaya yönelik direkt ve endirekt gider ve harcamalar toplamı da söz konusu kıymetin maliyet bedelini oluşturacaktır. İktisadi kıymetin değerini artırmaya yönelik olmayan yani kıymetin kullanım verimini artırmayan veya kullanım ömrünü uzatmayan normal tamir, bakım vb. giderler maliyet bedeline dahil edilmez. Örneğin; işletme aktifinde kayıtlı bir kamyonun motorunun yenilenmesi veya kasasının yenilenmesi gideri değer artıcı nitelikte olup maliyet bedeline dahil edilir. Öte yandan kamyonun bakımının yapılması, boyatılması benzeri giderler iktisadi kıymet maliyetine girmeyecektir.

Maliyet bedeline ayrıca iktisadi kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılmasına müteferri (ilişkin) bilimum giderler de dahildir. İktisadi kıymet edinimine veya değerinin artırılmasına ilişkin dolaysız harcamaların tespiti kolay olmakla birlikte bu harcamalara bir çerçeve çizmek bazen güçlük yaratmaktadır. Buna rağmen maliyet bedeli ölçüsü oldukça kesinlik taşıyan bir değerleme ölçüsüdür. Maliyet bedeli ölçüsünün tek dezavantajı,

geçmişe yönelik harcamaları içerdiğinden bazı durumlarda enflasyonist etkiyi bünyesinde barındırmamakta, gerçekliği azalabilmektedir

VUK'nun 262'nci maddesi yukarıda açıklandığı üzere, satın alma maliyeti ne ilişkindir. Üretim maliyetine ilişkin olarak ise aynı Kanununun 275'nci maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır:

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

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddenin bedeli,
2. Mamule isabet eden işçilik,
3. Genel imalat giderlerinden mamule düşen hisse,
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse, (bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir)
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli,

Mükellefler, imal ettikleri emtiyanın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler."

Bu madde hükmü özellikle imalat muhasebesini ilgilendirmekte olup burada konunun ayrıntısına girilmeyecektir İktisadi kıymetlerin değerlemesine ilişkin olarak geniş açıklamalar yeri geldikçe yapılacaktır

Bazı giderlerin maliyet bedeline dahil olup olmaması hususu özellik arz etmektedir. Bu unsurların başında faiz ve komisyon giderleri ile kur farkları gelir. Bu unsurlar, zamanında ihtilaf ve tartışma konusu olmuş, Mali-

ye Bakanlığı 238 seri numaralı V U.K. Genel Tebliği ile aşağıdaki esasları getirerek uygulamaya yön vermiştir.

- İthal edilen emtiaya bağlı olarak ortaya çıkan ve emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu bulunmaktadır. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise; ilgili yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi ihtiyaridir.

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

Maliyet bedeline giren unsurlar konusunda özellik arz eden bir gider unsuru da vade farklarıdır. Bilindiği üzere vade farkları, mal bedelinin peşin ödenmemesi nedeniyle, peşin satış fiyatına ek olarak yapılan ödemelerdir. Vade farkları, malın alınma aşamasında belli olup; alış faturasında açıkça gösterilmiş veya alış fiyatı içinde gizlenmiş olabileceği gibi, ödemelerde - ki gecikme nedeniyle sonradan da doğabilir.

Alış faturasında açıkça gösterilen veya alış fiyatı içinde gizlenmiş olan vade farkları maliyete dahildir. Bunlar, malın iktisabı aşamasında kesinleşen maliyet unsurlarıdır.

Ödemelerdeki gecikme nedeniyle sonradan doğan vade farkları ise; maliyetlerle ilgilendirilmeyip doğrudan gider yazılabilir.

Üzerinde durulması gereken bir başka husus da peşin alışlarda veya büyük miktarlarda mal alımlarında yapılan indirimler yani iskontolardır.

Satın alınan bir malla ilgili olarak, alış faturası üzerinde yer alan iskonto, mal bedelinden düşülmür. Faturada yer alan iskonto sonrası tutar malın satın alma bedelidir. Alış faturasında tek kalem mal varsa sorun yoktur. Ancak, faturada birden fazla mal yer alıyorsa ve iskonto tek kalemde gösterilmişse; yapılan iskonto faturadaki mallar arasında orantı yoluyla dağıtılmalıdır.

Buna karşılık, daha önce alınmış bir malla ilgili olarak, belirlenen vadeden önce ödemediği için, sonradan yapılan erken ödeme iskontosunun maliyet bedelinden düşülmez, gelir yazılır.

Dönem içinde yapılan mal alışlarının, belli seviye ve miktarları aşması nedeniyle alınan ciro primlerinin de maliyetlerle ilişkilendirilmeden gelir yazılması gerekir. Maliye Bakanlığı'nın 26 Seri Numaralı KDVG Genel Tebliği'nde KDV ile ilgili olarak açıkladığı görüşünde, ciro primlerinin alınan mallarla doğrudan ilgisinin bulunmadığı görüşü esas alınmıştır.

B - TİCARİ MAL STOKLARININ DEĞERLENMESİ

1- Stok Değerlemesinin Dönem Kârına Etkisi:

Stokların değerlendirilmesi, gerek dönem kârının hesaplanması, gerekse işletmenin mali durumunun doğru olarak yansıtılması açısından önemli bulunmaktadır.

İşletmelerin satış hasılatı, satın alınan malların aynen veya imalatta kullanılarak değişime uğradıktan sonra satılmasından doğar. Bu nedenle dönem kârının gerçekçi olarak tespiti, dönem sonu stok değerlerinin tam ve doğru olarak belirlenmesine bağlıdır. Zira dönem sonu stok değerlerinin yüksek gösterilmesi, satılan mal maliyetinin olduğundan daha düşük ve dönem kârının daha yüksek hesaplanmasına yol açar. Tersine bir durum da yani dönem sonu stok değerlerinin düşük gösterilmesi de, satılan mal maliyetini yükselterek dönem kârını azaltır.

Stokların payı, bir işletmenin dönen varlıkları hatta toplam varlıkları için de önemli bir yer tutuyorsa; stok değerlemesi işletmenin mali durumunun görünümünü de etkiler. Stoklar gerçek değerlerinden daha yüksek bir bedelle değerlendirilirse; firmanın işletme sermayesi ile öz sermayesi olduğundan daha fazla gösterilmiş olur. Tersine bir durumda da işletme sermayesi ile özsermaye, olduğundan daha az görünecektir.

Stokların değerlemesi, işletmenin mali durumunu belirlemeye kıyasla, dönem kârının hesaplanması yönünden daha önemlidir. Hesap dönemi sonunda stokların düşük bedelle değerlendirilmesinin işletmenin kârına etkisi genellikle mali durumuna olan etkisinden çok daha fazladır.

Enflasyonsuz, aşağıya veya yukarıya fiyat hareketlerinin olmadığı bir ortamda stokların maliyet bedelinin tespitinde sorun yoktur. Ancak, fiyatların yükselme veya düşme eğiliminde olduğu dönemlerde, stok değerlendirme yöntemlerinin sonuçları birbirinden farklı olacaktır. Bu farklılık da işletmelerin stok değerleri ile dönem karlarını, dolayısıyla mali tablolarını etkilemektedir.

2- Stok Değerleme Yöntemleri :

Stok kalemlerinin maliyetinin hangi yöntemle saptanacağı konusunda, muhasebe literatüründe ve uygulamada çeşitli yöntemler bulunmaktadır.

Konuya ilişkin olarak Uluslararası Muhasebe Standartları'nda aşağıdaki değerlendirme yöntemleri yer almaktadır.

- İlk Giren İlk Çıkar (FİFO)
- Son Giren İlk Çıkar (LİFO)
- Gelecek Olan İlk Çıkar (NİFO)
- Ağırlıklı Ortalama Maliyet

- Temel Stok Değerleme Metodu
- Belirli Mamullerin İzlenmesi
- En Son Alış Fiyatı

SPK Mevzuatında ise; stok maliyetlerinin hesaplanmasında, İlk Giren İlk Çıkar, Son Giren İlk Çıkar, Ağırlıklı Ortalama Maliyet veya Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemlerinden birinin uygulanması öngörülmüştür.

VUK'nun 274 ve 275. Maddelerinde satın alınan veya imal edilen emtiyanın, maliyet bedeli ile değerleneceği hükme bağlanmıştır. 4008 sayılı Kanun ile 274. Maddede yapılan değişiklikle de, mükelleflerin satın aldıkları veya imal ettikleri emtiyanın maliyet bedelini son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemini uygulamak suretiyle de tespit edebilecekleri ve bu yöntemi seçenlerin en az beş yıl süreyle bu yöntemden vazgeçemeyecekleri hükmü getirilmiştir.

4008 sayılı Kanunla VUK'nun 274. Maddesinde değişiklik yapılmadan önce, satın alınan veya imal edilen emtiyanın maliyet bedelinin hangi yöntemle belirleneceği konusunda farklı görüşler ortaya çıkmış, sonuçta "Stokların değerlemesinde fiili durum esastır. Stokların maliyet bedeli, stokta fiilen hangi mal mevcutsa; o malın kendi maliyeti esas alınarak tespit edilmelidir. Eğer dönem sonu stoklarının hangi partiden kaldığı tespit edilemiyorsa; ortalama maliyet esas alınmalıdır" görüşü uygulamaya hakim olmuştur.

4008 sayılı Kanunla VUK'nun 274. Maddesinde yapılan değişiklik de uygulamaya hakim olan bu görüşü teyit eder niteliktedir. Çünkü; söz konusu değişiklikten önce de dönem sonu stoklarının değerlemesinde fiili ma-

liyet veya ortalama maliyetin yanı sıra FIFO ve LIFO yöntemleri de esas alınabilseydi; bu değişikliğe gerek kalmazdı ve LIFO yöntemi açıkça belirtilmezdi. Bir başka ifade ile LIFO yönteminin uygulanması, ancak bu değişiklikten sonra mümkün hale gelmiştir.

Ancak, LIFO yönteminin uygulanmasına koşul olarak, KVK md. 15 ve GVK. md. 41'de birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Bu hükümlere göre LIFO yöntemini uygulayan işletmeler, finansman giderlerinin bir kısmını dönem kazancının tespitinde gider olarak hasılatından indirememektedirler.

LIFO yöntemi, enflasyonun etkilerini azaltmak amacıyla getirilmiştir. Fiyat genel seviyesinin devamlı artış gösterdiği ortamlarda iktisadi kıymet stoklarının son giren iktisadi kıymet maliyetiyle değerlenmesi dönem karının tespitinde fiktif (enflasyonist) karların oluşumunu önleyecektir. Bu yöntemle yapılan stok değerlemesi sonucunda, stok değeri düşük, satılan malın maliyeti yüksek belirleneceğinden, emtia satış karı ve dönem kazancı daha düşük hesaplanacaktır.

LIFO yönteminde dönem sonu stoklar düşük değerle değerleneceğinden, dönem sonu stok seviyesinin düşme eğilimi gösterdiği hallerde yöntemin koruma fonksiyonu azalacaktır. Diğer bir ifade ile yöntemin fiktif kar oluşumunu önleme fonksiyonu stok genel seviyesinin sabit kalması veya artmasına koşuttur. Bu açıdan bakıldığında yöntemin mutlak bir koruma sağlamadığı, ancak fiktif kar oluşumunu ertelediği söylenebilir. Yöntemin mutlak koruma sağlaması, düşük bedelle değerlenen stokların cari değerlerle ifadesinin sağlanmasına bağlıdır.

LIFO Yöntemini uygulayanlara getirilen finansman giderleri kısıtlamasının amacı, gelirler yanında giderlerin de gerçek tutarları ile dikkate alınmasını sağlamaktır. Bu yaklaşımla, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurlarının bir kısmının gider veya maliyet olarak kabul edilmemesi benimsenmiştir.

Öte yandan LİFO yönteminin uygulanması, fiili maliyetlerin tespit edilememesi şartına bağlı değildir Zira bu yöntem fiili maliyetler tespit edilse dahi, enflasyonun neden olduğu fiktif karların vergilenmesini önlemek amacıyla getirilmiştir. Stok değerlendirme yöntemi olarak LİFO yönteminin seçilmesi halinde, beş yıl süre ile bu yöntemden vazgeçilemeyecektir.

Sonuç olarak VUK'na göre uygulanması mümkün olan stok değerlendirme yöntemleri şunlardır:

- Spesifik (fiili) Maliyet
- Ortalama Maliyet
- Son Giren İlk Çıkar (LİFO)
- İlk Giren İlk Çıkar (FİFO)

Bu genel açıklamalardan sonra stok değerlendirme yöntemlerini ele alalım.

a) Spesifik (Fiili) Maliyet Yöntemi :

Stokların gerçek maliyet bedeli ile değerlendirilmesi yöntemidir Bu yöntemde malların fiilen satın alındıkları bedellerle, maliyete dahil edilmesi gereken giderler tespit edilerek fiili maliyet bulunur. Ancak bu değerlendirme yönteminin uygulanabilmesi için, hesap dönemi içinde satın alınan her parti maldan dönem sonuna kalan miktarların ayrı ayrı tespit edilmesi gerekir Diğer bir ifade ile mal sirkülasyonunun fazla olmaması ve her bir malın stok hesaplarında izlenebilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle söz konusu yöntemin uygulanmasında bazı güçlükler hatta imkansızlıklar olabilir Bir işletmenin mal alışlarının birkaç parti ile sınırlı olmayıp, onlarca, yüzlerce parti maldan oluşması halinde, hesap dönemi sonunda her parti maldan ne kadarının kaldığının bulunması güçtür Malların

fiziki özellikleri de aynı olduğu takdirde, alınan her parti mal birbirine karşılaştırılabilir ve değerlendirme sırasında bir ayırım yapma imkanı ortadan kalkar

Görüldüğü üzere spesifik maliyet yönteminin uygulanması çoğu kez güç, hatta imkansızdır Bu yöntem, yüksek bedelli ve az sayıda alınıp satılan mallar da uygulanabilir. Taşıt araçları, mobilya, ziynet eşyaları gibi mallarda fazla güçlüklerle karşılaşılmasından fiili maliyetle değerlendirme yapılabilir. Bununla birlikte günümüzde stokların kaydı ve izlenmesinde bilgisayar kullanımı, bu yöntemin uygulama olanağını artırmaktadır Bu yöntemin uygulamasını bir örnek yardımıyla görelim. Aşağıda yer alan örnekte de görüldüğü üzere dönem sonunda mevcut 3000 birim malın stok değeri 7.240.000.000.- TL olarak bulunmaktadır

Açıklama	Girişler (Birim)	Birim Bedeli (Milyon TL)	Çıkışlar (Birim)	Kalan (Ad.)	Maliyet ile Değeri (Milyon TL)
Dönem Başı Stok	3.000	2	2.500	500	1.000
1. Parti mal alış	1.000	2.25	600	400	900
2. Parti mal alış	1.400	2.50	600	800	2.000
3. parti mal alış	800	2.50	400	400	1.000
4. parti mal alış	1.000	2.60	100	900	2.340
Toplam	7.200		4.200	3.000	7.240

b) Ortalama Maliyet Yöntemi :

Esas prensip, emtianın fiili maliyetle değerlendirilmesidir Ancak bu yöntem yüksek bedelli ve az sayıda alınıp satılan mallarda uygulanabildiği halde,

akaryakıt, gıda, zahire gibi misli ile muayyen emtiada uygulanması mümkün olmayabilir.

Bu takdirde değerlendirme ortalama maliyet yöntemi ile yapılır. Ortalama Maliyet yöntemi;

-Basit Ortalama Maliyet,

-Basit Ağırlıklı Ortalama Maliyet,

-Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet olarak uygulanabilir

Şimdi bunları açalım.

i) Basit Ortalama Maliyet :

Bu yöntemde, dönem sonundaki mal mevcudu birim maliyetlerin basit aritmetik ortalaması ile değerlendirilir. Ambara girişlerin birim maliyetleri toplamının, parti miktarı dikkate alınmadan, alış adedine bölünmesi suretiyle basit ortalama maliyet hesaplanır.

Basit ortalama maliyet, yıl içinde fiyatlarda büyük değişiklikler olmadığı ve her partide alınan miktarların eşit olduğu durumlarda anlamlı sonuç verir. Ancak fiyatlarda değişiklikler olduğu ve alışların çok farklı miktarlarda yapıldığı hallerde yöntem, gerçek durumdan oldukça farklı sonuçlar verdiği için değerlendirilmede kullanılmamalıdır. Yukarıda yer alan örneğe göre, basit ortalama maliyete ilişkin hesaplama aşağıda yapılmıştır.

Girişler	Birim Maliyeti (Milyon TL)
Dönem Başı Stok	2.-
1. Parti mal alış	2,25.-
2. Parti mal alış	2,50.-
3. Parti mal alış	2,50.-
4. Parti mal alış	<u>2,60.-</u>
Toplam	11,85.-

Basit Ortalama Maliyet: 11,85 milyon / 5(parti) = 2.370.000.-TL
Dönem Sonu Stok Değeri : 3.000 x 2.370.000 = 7.110.000.000.- TL
olmaktadır

ii) Basit Ağırlıklı Ortalama Maliyet:

Basit Ağırlıklı Ortalama Maliyetin tespiti için, dönem başında mevcut mallarla, dönem içinde alınanların toplam bedeli, bunların toplam miktarlarına bölünür ve birim miktarın ortalama maliyeti bulunur.

Bu hesaplama genelde dönem sonunda yapıldığı için bu yöntem, hesap dönemi içinde herhangi bir anda mal birim maliyetinin hesaplanmasını sağlamaz. Ayrıca dönem içinde çok farklı fiyatlardan çok sayıda alış yapılmışsa, bu yöntemin uygulanması uzun hesaplamalar gerektirdiği için pratik de olmaz.

Örneğimize göre basit ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılarak, stok değeri aşağıdaki gibi bulunacaktır.

Girişler (Birim)	Birim Maliyeti (Milyon TL)	Tutarı (Milyon TL)
3.000.-	2.-	6,000.-
1.000.-	2,25.-	2,250.-
1.400.-	2,5.-	3,500.-
800.-	2,5.-	2,000.-
<u>1.000.-</u>	2,6.-	<u>2,600.-</u>
Toplam 7,200.-		16,350.-

Ağırlıklı Ortalama : $16.350 \text{ milyon} / 7.200 = 2.270.833.- \text{ TL}$

Stok Değeri : $3.000 \times 2.270.833 = 6.812.499.000.- \text{ TL}$

iii) Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet :

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 ortalama maliyetle değerlendirilir. Bu değerlendirme yöntemi, kısa vadede fiyat hareketlerinin stok değeri üzerindeki etkisini hafifletmek veya en aza indirmek eğilimindedir. Her yeni alış, mevcut ortalama maliyetten farklı bir bedelle yapıldığı takdirde, hesaplanacak yeni ortalama maliyet, fiyat hareketleri yönünde değişir.

Mevcut örneğimize göre hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre dönem sonu stok değeri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

1 Ocak	Birim Fiyatı	2.000.000 TL'den	3.000 Ad.Mal vardır
10 Ocak	" "	2.250.000	" 1.000 " Mal alınmıştır
2 Şubat	" "	3.000.000	" 500 " Mal satılmıştır
1 Mart	" "	3.000.000	" 300 " Mal satılmıştır
10 Mart	" "	3.000.000	" 1.000 " Mal satılmıştır
4 Nisan`	" "	2.500.000	" 1.400 " Mal alınmıştır
3 Haziran	" "	3.200.000	" 600 " Mal satılmıştır
7 Temmuz	" "	3.200.000	" 600 " Mal satılmıştır
8 Ağustos	" "	3.200.000	" 200 " Mal satılmıştır
9 Eylül	" "	2.500.000	" 800 " Mal alınmıştır
10 Ekim	" "	3.300.000	" 400 " Mal satılmıştır
11 Kasım	" "	3.300.000	" 400 " Mal satılmıştır
1 Aralık	" "	2.600.000	" 1.000 " Mal alınmıştır
25 Aralık	" "	3.300.000	" 200 " Mal satılmıştır

Dönem içinde ilk defa 10 Ocak'ta mal alınmıştır Bu tarihte ortalama maliyet:

$$\begin{array}{rcl}
3.000 \times 2.000.000 & = & 6.000.000.000.- \\
\underline{1.000 \times 2.250.000} & = & \underline{2.250.000.000.-} \\
4.000 & & 8.250.000.000
\end{array}$$

$$8.250.000.000 / 4.000 = 2.062.500.-TL \text{ olacaktır.}$$

- 2 Şubat, 1 Mart ve 10 Mart tarihlerinde toplam 1.800 adet mal satılmıştır Burada ortalama maliyet değişmediği için yeni bir hesaplama gerek

yoktur. Ancak mevcut mal miktarı bir sonraki hesaplamada (4.000 - 1.800=) 2.200 adet olarak dikkate alınmalıdır

4 Nisan'da 1.400 adet mal alınmıştır. Bu tarihte ortalama Maliyet:

$$\begin{array}{rcl} 2.062.500 \times 2.200 & = & 4.537.500.000.- \\ 2.500.000 \times \frac{1.400}{3.600} & = & \frac{3.500.000.000.-}{3.600} \\ & & 8.037.500.000.- \end{array}$$

$$8.037.500.000 / 3.600 = 2.232.638.- \text{ TL olacaktır.}$$

- 3 Haziran, 7 Temmuz, ve 8 Ağustos tarihlerinde toplam 1400 adet mal satılmıştır. Bir sonraki hesaplamada mal miktarı (3.600 - 1.400=) 2200 adet olarak dikkate alınmalıdır

9 Eylül'de 2.500.000 TL'den 800 adet mal alınmıştır. Bu tarihte ortalama maliyet :

$$\begin{array}{rcl} 2.200 \times 2.232.638 - & = & 4.911.803.600.- \\ \frac{800}{3.000} \times 2.500.000 & = & \frac{2.000.000.000.-}{3.000} \\ & & 6.911.803.600.- \end{array}$$

$$6.911.803.600 / 3.000 = 2.303.934.- \text{ TL olacaktır.}$$

10 Ekim ve 11 Kasım'da toplam 800 adet mal satılmıştır. Bir sonraki hesaplamada mal miktarı (3.000 - 800=) 2.200 adet olarak dikkate alınmalıdır.

1 Aralık tarihinde 2.600.000.- TL'den 1.000 adet mal alınmıştır. Bu tarihte ortalama maliyet:

$$\begin{array}{rcl} 2.200 \times 2.303.934 & = & 5.068.654.800.- \\ \underline{1.000 \times 2.600.000} & = & \underline{2.600.000.000.-} \\ 3.200 & & 7.668.654.800.- \end{array}$$

$$7.668.654.800 / 3.200 = 2.396.454.- \text{ TL olacaktır.}$$

- 25 Aralık tarihinde 200 adet mal satılmıştır Ortalama maliyet değişmeyecek, dönem sonu stoku ise; (3.200 - 200=) 3.000 adet olacaktır. Dönem sonundaki stok değeri ise; (3.000 x 2.396.454.-TL=) 7.189.362.000.TL olarak tespit edilecektir.

c) Son Giren İlk Çıkar (LİFO) Yöntemi :

Bu yöntem, imalata verilen ham madde ve malzemelerin veya satılan malların, en son alımlardan veya en son imalat partisinden olduğu, dönem sonu stokların ise; satın alınan veya imal edilen en eski partilerden kaldığı varsayımına dayanır Başka bir ifade ile bu yöntemde temel varsayım, stoka son giren malın ilk çıkan mal olduğudur. LİFO yönteminde en son edilen malın birim maliyeti mal çıkışlarının değerlendirilmesinde esas alınır Bu yöntem enflasyonist fiyat hareketlerinin olduğu ekonomilerde fiktif karların oluşumunu engeller.

LİFO yönteminin işleyişi, örneğimize göre aşağıdaki gibi olacaktır. Tabloda satılan mal maliyeti ilgili tarih itibariyle son giren mal maliyetleri dikkate alınarak tespit edilmiştir.

Tarih	Açıklama	Miktar (Adet)	Girişler Birim Maliyeti (Milyon)	Miktar (Adet)	Çıkışlar Birim Maliyeti (Bin)	Miktar (Adet)	Stok Tutar (Milyon)
1 Ocak	Dönem Başı Stok	3.000	2			3.000	6.000
10 Ocak	Mal Alışı	1.000	2,25			4.000	8.250
2 Şubat	Mal Satışı			800	2.250	3.200	6.450
1 Mart	"			200	2.250	3.000	6.000
10 Mart	"			800	2.000	2.200	4.400
4 Nisan	Mal Alışı	1.400	2,50			3.600	7.900
3 Haziran	Mal Satışı			600	2.500	3.000	6.400
7 Temmuz	"			400	2.500	2.600	5.400
8 Ağustos	"			400	2.500	2.200	4.400
9 Eylül	Mal Alışı	800	2,50			3.000	6.400
10 Ekim	Mal Satışı			400	2.500	2.600	5.400
11 Kasım	"			400	2.500	2.200	4.400
1 Aralık	Mal Alışı	1.000	2,60			3.200	7.000
25 Aralık	Mal Satışı			200	2.600	3.000	6.480

Görüldüğü üzere dönem sonunda mevcut 3.000 adet malın stok değeri 6.480.000.000.- TL olarak bulunmaktadır

d) İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi :

Satılan veya üretime verilen malların stoğa ilk girenlerden olduğunu varsayan değerlendirme yöntemidir. İlk giren ilk çıkar yöntemi, stok kalemlerinin fiziki akımına bakılmaksızın, stoktan çıkan malların, giriş sırası ile çıktığı ve elde kalan stokların en son alımlardan oluştuğu varsayımına dayanır Bu

yöntemle çıkışlar en eski tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile, hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise; en yeni tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değeri.

Bu yöntem fiyatlar genel seviyesinin düşme eğilimi gösterdiği dönemlerde işletmeleri kısmi olarak fiktif kâr oluşumundan korumaktadır.

FİFO yönteminin işleyişi, örneğimize göre aşağıdaki gibi olmaktadır:

Tarih	Açıklama	Miktar (Adet)	Girişler Birim Maliyeti (Milyon)	Miktar (Adet)	Çıkışlar Birim Maliyeti (Milyon)	Miktar (Adet)	Stok Tutar (Milyon)
1 Ocak	Dönem Başı Stok	3.000	2			3.000	6.000
10 Ocak	Mal Alışı	1.000	2,25			4.000	8.250
2 Şubat	Mal Satışı			500	2	3.500	7.250
1 Mart	"			300	2	3.200	6.650
10 Mart	"			1.000	2	2.200	4.650
4 Nisan	Mal Alışı	1.400	2,50			3.600	8.150
3 Haziran	Mal Satışı			600	2	3.000	6.950
7 Temmuz	"			600	2	2.400	5.750
8 Ağustos	"			200	2,25	2.200	5.300
9 Eylül	Mal Alışı	800	2,50			3.000	7.300
10 Ekim	Mal Satışı			400	2,25	2.600	6.400
11 Kasım	"			400	2,25	2.200	5.500
1 Aralık	Mal Alışı	1.000	2,60			3.200	8.100
25 Aralık	Mal Satışı			200	2,50	3.000	7.600

3- Stok Değerleme Yöntemlerinin Mali Tablolar üzerindeki Etkileri:

Emtia değerlemesi sadece dönem sonu stok değerinin bulunması yönünden değil; hesap dönemi boyunca işletme verimliliğini ve karlılığını izlemek açısından da önemlidir. Örnekler incelendiğinde, dönem sonundaki stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilse dahi, maliyet bedelinin saptanmasında kullanılan yöntemlerin farklılığı nedeniyle çok farklı tutarların hesaplandığı görülmektedir.

Örneğimizde yer alan 3.000 adetlik stokun değeri çeşitli yöntemlere göre aşağıdaki gibi bulunmaktadır:

- Spesifik Maliyet Yönteminde	7.240.000.000.- TL
- Basit Ortalama Maliyet Yönteminde	7.110.000.000.- TL
- Basit Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yönteminde	6.812.499.000.- TL
- Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yönteminde	7.189.362.000.- TL
- Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yönteminde	6.480.000.000.- TL
- İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yönteminde	7.600.000.000.- TL

Yukarıdaki sonuçlar, farklı değerleme yöntemlerine göre çok farklı stok değerleri hesaplanmasının mümkün olduğunu göstermektedir. Kullanılan değerleme yöntemine göre, dönem sonu stok değeri, satılan mal maliyeti ve dönem karı da farklı hesaplanacaktır. Ayrıca bu farklı sonuçlar işletmenin mali durumunun görünümünü de değiştirecektir.

Ancak, fiyatların istikrarlı olduğu dönemlerde değerleme yöntemlerinin stok değeri üzerindeki etkileri azalacaktır. Zira fiyat istikrarı halinde, değerleme yöntemlerine göre bulunacak sonuçlar arasında önemli farklar olmayacaktır. Hatta fiyatlar genel seviyesinin sabit olduğu ekonomilerde bütün değerleme yöntemleri aynı sonucu verecektir. Stok değerleme yön-

temlerinin etkileri, fiyatların yükselme veya düşme eğiliminde olduğu dönemlerde ortaya çıkmaktadır

Ayrıca stok değerlendirme yöntemlerinin etkilerini belirleyen bir başka husus da dönem sonu stokunun miktarıdır. Dönem içinde satılan mal miktarına kıyasla dönem sonu stok miktarı ne kadar azsa; değerlendirme yöntemlerinin etkisi de o kadar az olur. Dönem sonu stok miktarı, dönem içinde satılan mal miktarına kıyasla fazla ise; değerlendirme yöntemlerinin etkisi de aynı oranda fazla olacaktır.

Daha önce de açıkladığımız gibi, işletmelerin stok değerleri, mali durumlarının görünümünü de etkilemektedir. Ancak bu etki de stokların, işletmelerin dönen varlıkları hatta toplam varlıkları içindeki payına bağlıdır. Stokların payı, işletmenin toplam varlıkları içinde önemli bir yer tutuyorsa değerlendirme yöntemlerinin mali durumu belirleme yönündeki etkisi artar. Stokların payı azaldıkça bu etkinin de azalacağı ortadadır.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde en düşük stok değerinin LİFO yönteminde, en yüksek stok değerinin de FİFO yönteminde hesaplandığı görülmektedir. Ayrıca, ortalama maliyet yöntemleri içinde spesifik (Fiili) maliyetlere en yakın sonuç, hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemiyle bulunmaktadır.

Alışların çok farklı miktarlarda yapıldığı hallerde, basit ortalama maliyet yöntemi yeterli olmaz ve hatalı değerlemelere yol açabilir. Zira bu yöntem, çok ufak parti mal alışları ile büyük parti mal alımları arasında hiçbir ayırım yapmamakta, sadece birim maliyetlerin basit aritmetik ortalamasına dayanmaktadır. Basit ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, basit ortalama maliyet yöntemine göre, daha sağlıklı sonuçlar vermekle birlikte bu yöntem de hesap dönemi içinde herhangi bir anda birim maliyetinin saptanması için yeterli değildir. Ayrıca bu yöntem çok farklı fiyatlardan çok sayıda alış yapıldığı zaman pratik olmaktan da uzaklaşır.

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, kısa dönemde fiyat hareketlerinin stok değeri üzerindeki etkisini azaltır veya en aza indirir. Her yeni alış, mevcut ortalama maliyetten farklı bir bedelle yapıldığı takdirde, hesaplanacak yeni ortalama maliyet fiyat hareketleri yönünde etkilenir. LİFO yönteminde, en son maliyetler cari satış fiyatları ile karşılaştırılır Bu nedenle fiyat artışlarından doğan fiktif karlar asgari düzeye indirilir. Bu yönüyle LİFO yöntemi fiyatların sürekli yükseldiği dönemlerde satılan mallar maliyetini, en son alım fiyatları ile belirleyerek satış karının olduğundan fazla hesaplanmasını önler Bu yöntemi kullanan işletmelerde brüt satış kârı, satış hasılatı ile stoklara en son girmiş malların maliyeti arasındaki farktır.

Ancak bu yöntemin dayandığı varsayım sonucu, bilançoda yer alan stoğun değeri en eski maliyet bedellerine göre hesaplanmış olur. Özellikle enflasyon dönemlerinde stok değerleri piyasa fiyatlarının çok altında görülür Bu da işletmenin gerçek mali durumunun mali tablolara yansıtılmasını engeller.

Ayrıca LİFO yönteminin başarısı belli koşulların varlığına bağlıdır Bu koşulların başında, değerlendirme yapacak işletmenin stoklarında emtia bulunması ve dönem içinde fiyatların artan bir seyir izlemesi gerekir LİFO yöntemine göre değerlendirme yapan bir işletmede, dönemler itibarıyla stok seviyelerinin azaltılmadan belli bir seviyede tutulması da gereklidir Dönemler itibarıyla stok seviyeleri azalır ve yok edilirse yöntemin koruma gücü de azalır, hatta tersine sonuç verir.

Fiyatların düşme eğiliminde olduğu dönemlerde de LİFO yönteminin etkileri yükselme dönemine göre tersine döner.

FİFO yönteminde ise; satılan mal maliyeti, en eski satın alma maliyeti ile, hesap döneminin sonundaki stokların değeri de en son satın alma maliyeti ile belirlenir. Bu özelliği ile yöntem, fiyatların yükselme eğiliminde ol-

duğu dönemlerde karın olduğundan fazla, durgunluk dönemlerinde ise olduğundan daha az hesaplanmasına yol açar.

Malların piyasa fiyatı, FIFO yöntemine göre hesaplanan stok değerinden düşük ise; potansiyel bir zarar gelir tablosuna yansıtılmamış olur Ya da fiktif kâr oluşumu önlenmiş olur.

C - EMSAL BEDELLE DEĞERLEME

1- Emsal Bedel Değerleme Ölçüsü :

Satın alınan veya imal edilen emtianın esas değerleme ölçüsü maliyet bedelidir. Ancak, bazı hallerde emsal bedelle değerlendirme de söz konusu olmaktadır.

Emsal bedeli VUK'nun 267. Maddesinde "Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde, emsaline nazaran haiz olacağı değerdir" şeklinde tanımlanmış olup; yöntem aşağıdaki sıra çerçevesinde uygulanır.

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): Ortalama fiyat esası ve maliyet bedeli esaslarına 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

Emsal bedelinin tespitinde yukarıdaki sıraya uyulması zorunludur Başka bir ifade ile, ortalama fiyat esasına göre tespit imkan varken, maliyet bedeli esası veya takdir esasına göre tespit yapılamaz. Keza takdir esasına göre tespit yapabilmek için de ilk iki sıraya göre tespit mümkün olması gerekir.

Ayrıca, emsal bedeli mükellef tarafından bizzat hesaplanmışsa; bu hesaplara ait kayıt ve cetvellerin ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilmesi gerekir.

2- Emsal Bedelle Değerlenecek Emtialar:

a) Satış Bedeli Düşüklük Gösteren Emtia :

VUK'nun 274. Maddesine göre, emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedellerinin yüzde on ve daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde, maliyet bedeli yerine 267'inci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedel ile değerlendirme yapılabilir.

Bu maddenin düzenlenmesindeki amaç, ekonomideki genel bir depresyon veya teknik yıpranma(demode olma) nedeniyle, fiyatların düştüğü hallerde maliyetinin dahi altında satılması güçlük arzeden emtianın, maliyetinin altındaki emsal bedelle değerlendirilmesi suretiyle mükelleflere fiskal imkan sağlanmasıdır Ancak ülkemizde mevcut yüksek enflasyon nedeniyle fiyatlar devamlı olarak yükselme eğiliminde bulunduğundan; bu hükmün, teknik yıpranma(demode olma) veya istisnai bazı haller dışında uygulanma imkanı bulması zordur

274'ncü maddede belirtilen satış bedeli, mükelleflerin kendi satış fiyatları değil; piyasada mevcut genel satış fiyatlarıdır Söz konusu emtia borsada işlem görüyorsa; borsadaki fiyat, borsada işlem görmüyorsa; piyasada mevcut alım satım fiyatı kıyaslamaya esas alınacaktır Bu kıyaslama sonucunda emtianın piyasadaki satış fiyatı, malın maliyet bedelinden % 10 ve daha fazla düşüklük gösteriyorsa; maliyet bedeli yerine emsal bedeli esas alınabilir Görüldüğü üzere burada, emsal bedelle değerlendirilen mükelleflerin seçimine bırakılmıştır Üzerinde durulması gereken bir nokta da, emsal bedelin tespitinde VUK'nun 267. Maddesinin 2. sırasındaki maliyet bedeli esasının uygulanamayacağıdır Bu durumda, önce ortalama satış fiyatı esasları ile bu mümkün olmazsa, takdir esasına göre emsal bedel tespit edilecektir.

b) Kıymeti Düşen Emtia :

VUK'un 278. Maddesine göre; yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlama, paslanma gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutlak olmayan hurdalar ve döküntüler, üstü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.

Görüldüğü üzere, aşağıdaki nedenlerin varlığı halinde, emtia maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirilmektedir;

- Kıymet kaybı, ticari faaliyetin normal icapları dahilinde bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi haller sonucunda meydana gelmelidir
- Veya, yangın, deprem, su basması gibi tabii bir afet yüzünden emtia kıymet kaybına uğramalıdır

Bu haller dışında emtiada meydana gelecek değer kayıpları sonuç hesaplarına intikal ettirilemez. Değerleme maliyet bedeli ile yapılır

Değerleme, bilanço gününde yani hesap döneminin son gününde yapılır

caktır. Kıymette kısmi bir kayıp söz konusu ise; değerleme gününe kadar bazı satışlar yapılabilir Ancak bu satışlar VUK'nun 267. Maddesinin birinci sırasında öngörülen miktara ulaşmış olsa dahi, ortalama satış fiyatı esas uygulanamaz. Zira, kıymet kaybı emtianın tamamında aynı ölçüde vuku bulmuş olamaz. Satılan emtia ile dönem sonunda mevcut emtiadaki hasar dereceleri farklı olursa, ortalama satış fiyatı esas alınmaz. 267. maddenin ikinci sırasına göre emsal bedel tespiti de söz konusu değildir

Bütün bu nedenlerle, 278'inci maddede sayılan olaylar sonucunda değer kaybına uğrayan emtianın emsal bedeli, takdir komisyonunca belirlenmelidir. Bu nedenle, emtiada değer kaybı olması hallerinde, takdir komisyonuna başvurulup; emsal bedel tayini istenmelidir. Emtianın kısmen veya tamamen değer kaybetmesi bu durumu değiştirmez. Zira tamamen değer kaybı halinde de emsal bedel "sıfır" olarak belirlenip buna göre işlem yapılacaktır

Kıymeti düşen malların emsal bedelinin tespiti için en geç hesap dönemi sonuna kadar takdir komisyonuna başvurulması gerekir. Ancak, emtiadaki değer kaybı, doğal afetlerden kaynaklanıyorsa; hesap döneminin sonu beklenmeden müracaat gerekir. Zira bu hallerde, vergi idaresinin durumu tespit ve kontrol etmesi gerekir.

Uygulamada normal afetler bakımından yapılacak değerlemede, takdir komisyonuna başvurulması şartı aranmamaktadır. Örneğin; cam ticaretinde yüzde iki oranında fire söz konusu ise; bu zayıtın ayrıca takdir komisyonunca tespit edilmesi gerekmez.

Gerek satış bedeli düşüklük gösteren emtiada gerekse kıymeti düşen emtiada emsal bedelle yapılacak değerlemenin muhasebe kaydı ve mali tablolara yansıtılması özellik arz etmektedir Bu tür emtianın mali tablolara yansıtılmasında emtia ayrı bir stok hesabına kayıtlı değeri ile kaydolunur

Ancak emsal bedel ile kayıtlı bedel arasındaki fark kadar karşılık ayrılmak suretiyle 158 nolu Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabına alacaklı kayıt yapılır. 158 nolu hesaba kayıt 654 Karşılık Giderleri hesabı (gelir tablosu hesabı) kullanılmak suretiyle yapılır.

Bu şekilde yapılacak kayıt sonucu emsal bedelle değerlendirilen emtia; bilanço aktifinde kayıtlı bedeli ile yer alırken, değer düşüklüğü kadar tutar da 158 nolu karşılık hesabında (-) değerle izlenecektir. Dolayısıyla iki hesabın birlikte değerlendirilmesi sonucunda emtia bilanço aktifinde emsal bedeli ile yer almış olacaktır.

c) Maliyet Hesaplanması Mutat Olmayan Emtia :

VUK'nun 278'nci maddesine göre maliyet hesaplanması mutat olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpi, deşe ve iskartalar, emsal bedeli ile değerlendirilir.

Bu mallarda maliyet hesaplanması mutat ve pek de mümkün değildir. Bu mallar yıl içinde satılırlarsa; maliyetsiz olarak gelir yazılırlar. Yıl sonunda bulunanlar ise; 267'nci maddeye göre belirlenecek emsal bedeli ile envan-terde gösterilirler.

Bu tip imalat artıklarında, 267'nci maddenin ilk iki sırasının uygulanması mümkünse bunlara göre, aksi halde takdir esasına göre emsal bedel belirlenir.

İmalat artıklarından ekonomik bir değer ifade edenler, yani herhangi bir bedelle satışa konu olanlar işletme envanterinde gösterilmeli ve emsal bedelle değerlendirilmelidir. Hiçbir ekonomik değeri olmayan ve atılan imalat artıkları değerlendirilmez. Bu kıymetlerin değerlendirilmesinde 267'nci maddenin bir ve üçüncü sırası uygulanabilecektir. Eğer ortalama fiyat tespit edilebilirse bununla aksi halde takdir usulü ile değerlendirilecektir.

İmalat artıklarının değerlenmesi emtia maliyeti ve satılan mal maliyetini de etkilemektedir. İmalat artıklarının değerlenmiş değeri imalat maliyetinden düşülecek kalan imalat maliyeti üzerinden emtia birim maliyetleri tespit edilecektir. Dolayısıyla imalat artıklarının envantere alınmaması ve değerlenmemesi, emtia birim maliyetinin yüksek tespit edilmesi sonucunu doğuracağından, dönem içi satılan mal maliyetinin yüksek olması nedeniyle ilgili dönemde düşük kar tespitine yol açacaktır. Bu durum da mali kârın düşmesi sonucunu doğuracağından vergi ziyana neden olabilecektir.

d) İşletmeden Çekilen Emtia :

GVK'nun 41/1. Maddesinde, teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerlerin gider kaydedilemeyeceği belirtilerek, bunlar tarafından alınan veya çekilen iktisadi kıymetlerin emsal bedeli ile değerlendirilerek yıl içinde çekilen değerlere ekleneceği hüküm altına alınmıştır

Bu hükümle teşebbüs sahibinin ticari ve özel mameleki birbirinden ayrılarak, işletmede alım satımı yapılan ve gayri safi kazancın oluşumunu etkileyen kıymetlerin çekilmesinin, işletme bünyesinde yapılan normal satışlarla aynı işleme tabi olması esası getirilmiştir

İşletmeden çekilen kıymetlerin emsal bedel ile değerlendirilmesi esası ile, alıcılara yapılacak normal bir satıştan elde edilecek kazançta tekabül eden bir kârın gayri safi kazançta dahil olması sağlanmaktadır

Emsal bedelin tespiti ise; VUK'nun 267'nci maddesindeki esaslara göre yapılacaktır

e) Ayın ücret Olarak Ödenen Emtia :

GVK'nun 63'ncü maddesi uyarınca, hizmet karşılığı olarak verilen ayınlar

verildiği gün ve yerdeki perakende fiyatlar ile değerlendirilir. Perakende fiyat, işlendikten sonra veya aynen tekrar satışa arz edilmeyecek ve normal bir tüketicinin ortalama ihtiyacını geçmeyecek miktardaki satışlara uygulanan fiyatı ifade eder. Aynı değer verildiği gün ve yerde, bu tür satışlar için uygulanan birden fazla fiyatı varsa, bunların ortalaması alınır

İş veren, türetliye verdiği malın perakende satışını yapmakta ise; değerlendirme kendi perakende satış fiyatlarının ortalaması ile yapılabilir İş veren hizmet erbabına kendi imal ettiği ve perakende satışını yapmadığı bir kıymeti verdiği; gene piyasadaki ortalama perakende satış fiyatı ile değerlendirme yapmak zorundadır Ortalama perakende satış fiyatının gerektiğinde, mükellefin müracaatı üzerine takdir komisyonlarınca belli edilmeside mümkündür.

Perakende satış fiyatı ile değerlendirme ancak aynı ücretin stopajı açısından önem taşımaktadır İşletme tarafından aynı ücret olarak verilen bedelsiz mallara ilişkin hasılat, gider ve KDV tutarı ise VUK'nun 267'nci maddesi uyarınca tespit edilecektir.

f) Ayın Olarak Bağışlanan Emtia :

GVK'nun 89 ve KVK'nun 14'ncü maddelerinde, bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse; Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonlarınca tespit edilecek değerinin esas alınacağı hüküm altına alınmıştır Takdir komisyonları VUK'nun 267'nci maddesinin üçüncü sırası uyarınca değer tespit edecektir.

g) Katma Değer Vergisi Yönünden Emsal Bedelle Değerleme:

Teslim ve hizmet işlemlerinde KDV matrahı, teslim edilen malın veya ifa edilen hizmetin parasal olarak belirlenen bedelidir.

KDVK'nun 27'nci maddesinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile, bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde, matrahın emsal bedeli veya emsal ücreti olacağı hüküm altına alınmıştır

Ayrıca, bedel belli olmakla birlikte, emsallerine göre açık şekilde düşüğe ve bu düşüklük mükellef tarafından haklı bir sebeple izah edilmezse, söz konusu düşük bedel yerine emsal bedeli veya emsal ücreti KDV matrahı olarak dikkate alınır

Emsal bedelin tespiti VUK'nun 267'nci maddesine göre yapılır Bu maddeye göre, ikinci sıra uyarınca yani maliyet bedeli esasına göre yapılan emsal bedel tespitlerinde genel idare giderleri ile genel giderlerden mamule düşen hissenin maliyete eklenmesi zorunludur.

Bu hükümlere göre satın alınan veya işletmede imal edilen bir emtia, işletme sahibi tarafından işletmeden çekilmişse, personele aynı ücret olarak verilmişse veya KDV istisnasına konu olmayan aynı bir bağışta kullanılmışsa, KDV yönünden emsal bedelle değerlendirilerek vergi matrahı hesaplanacaktır. İşletmede imal edilen bir emtia söz konusu ise ve emsal bedel maliyet bedeli esasına göre bulunuyorsa; genel imal giderleri ile genel giderlerden bu mala düşen pay hesaplanacak ve maliyete eklenecektir. Keza işletme sahibi tarafından düşük bedel gösterilerek emtia çekilişi yapılmışsa ve bu düşüklük haklı bir sebeple izah edilemiyorsa; emsal bedel KDV matrahı olacak, emsal bedel ile düşük bedelin arasındaki fark için KDV hesaplanacaktır.

D- ÖZELLİK ARZEDEN DURUMLAR

1- Alış İskontoları ve Ciro Primleri :

Alış iskontosu, satıcılar tarafından mal bedelinde yapılan indirimdir Alış

iskontosunu iki şekilde olabilir. Birincisi; mal bedeli ile ilgili olarak yapılan iskonto, mal satış faturası üzerinde (satıcı tarafından) gösterilir ve iskonto edilmiş mal bedeli üzerinden KDV hesaplanır. Bu şekilde yapılmış alış iskontosu doğrudan mal alış maliyetinden düşülür ve mal bu bedelle işletme stokuna kaydolunur. Başka bir ifade ile iskontolu olarak alınan mallar işletme stokuna, faturada yer alan iskontolu bedel üzerinden kaydolunur.

İkincisi; işletmenin yaptığı alımlarla ilgili olarak belirli dönemlerde veya dönem sonlarında satıcı tarafından dekont edilen iskontolardır. Bu tür iskontolar işletme tarafından gelir yazılır, dolayısıyla mal alış maliyeti ile ilişkilendirilmez. Bazı satıcılar, dönem iskontosunu veya ciro primi tahakkuku karşılığı işletmeye bedelsiz mal gönderirler. Bu durumda ciro primi tahakkuku işletme için hem gelir hem de emtia maliyet bedeli olarak dikkate alınacaktır.

Örneğin satıcı deterjan firmasının işletme lehine, cari dönem alışları ile ilgili olarak 2 milyar TL ciro primi tahakkuk ettirdiğini ve ciro primine karşılık 10 kg.lık 200 adet deterjan gönderdiğini varsayalım. (Satıcı firma işletmeye ciro primi dekontu ile birlikte 8.547.009.-TL + % 17 KDV/Ad. üzerinden satış faturası düzenleyerek işletmeye göndermiştir.) Alıcı işletme bu işlemleri şu şekilde muhasebeleştirir.

320 SATICILAR	2.000.000.000.-
649 DİĞER OL. GEL VE KARLAR	2.000.000.000.-
649. 09. Ciro Primi Gelirleri	

Açıklama: İşletme lehine ciro primi hesaplanması kaydı

153 TİCARİ MALLAR	1.709.401.800.-
191 İNDİRİLECEK KDV	290.598.200.-
320 SATICILAR HS.	2.000.000.000.-

Açıklama: Ciro primi karşılığı bedelsiz mal alım kaydı.

Satıcı işletme muhasebe kayıtları da şöyle olacaktır

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	2.000.000.000.-
659.09. Ciro Primi Giderleri	
120 ALICILAR	2.000.000.000.-

Açıklama : Alıcı lehine ciro primi hesaplaması kaydı.

120 ALICILAR	2.000.000.000.-
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	1.709.401.800.-
391 HESAPLANAN KDV	290.598.200.-

Açıklama : Ciro primi karşılığı alıcıya bedelsiz mal teslimi

Kayıtlarda yer alan gelir tablosu hesapları ilgili dönem sonu itibariyle kapatılarak, dönem ticari kazancı tespit olunacaktır

Şunu da kısaca belirtmek isteriz, ciro primi geliri tahsil edildiği yıla bakılmaksızın, ciro priminin ilgili olduğu vergilendirme dönemi ticari kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır

2 - Faiz ve Kur Farkı Giderleri :

İthal edilen emtiaya bağılı olarak ortaya çıkan ve emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının emtia maliyetine eklenmesi zorunludur. Stokta bulunan emtia için daha sonradan ortaya çıkan kur farklarının emtia maliyetine eklenmesi zorunlu olmayıp ihtiyaridir

Finansman temini amacıyla işletmelerin banka ve özel finans kurumlarından temin ettikleri kredilere ilişkin faiz giderlerinin de emtia stoku maliyetine eklenmesi ihtiyaridir.

3 - Vade Farkları :

Vadeli mal alımları ile ilgili olarak satıcı firmaya ödenen vade farkları emtia maliyetinin bir unsurudur. Bu tür vade farkları satış faturasına eklenir. Satış faturasına eklenmemiş ve ayrıca fatura edilmiş de olsa mal alış anında tutarı belli olan vade farklarının ilgili olduğu emtia maliyetine eklenmesi zorunludur. Buradaki vade farkı emtia maliyetinin bir unsurudur.

Ancak, mal alım anında öngörülmemiş olan ve alıcının ödemede temerrüde düşmesi sonucu satıcı tarafından mal satışından sonra ayrıca fatura edilen vade farklarında durum farklıdır. Bu tür vade farklarının ilgili olduğu emtia maliyetine eklenmesi gerekmemektedir. Bu şekilde ortaya çıkan vade farkı giderleri, dönem gideri olarak değerlendirilecektir.

4 - Maniplasyona Tabi Emtiada Değerleme :

Bazı mallar alındığı gibi satılmak yerine, imalat niteliğinde olmamakla beraber satış öncesi kalite ayırımına tabi tutulurlar. Uygulamada bu işleme manipulasyon denilmektedir. Yapılan işlem imalat niteliğinde olmadığından, manipulasyona tabi tutulmuş malların değerlendirilmesi imal edilen emtia ile ilgili esaslara göre yapılmaz. Ancak, manipulasyon işleminde işçilik vb. giderler olduğundan değerlendirme, satın alınan emtia ile ilgili esaslara göre de yapılamaz.

Öte yandan manipulyon sonu ayrıştırılan kaliteler arasında beligin fiyat farkı da mevcuttur. Bu nedenle manipulyona tabi mallarda değlerleme, kalite farkları da dikkate alınarak şu esaslara göre yapılmalıdır

- Emtia toplam maliyetine; mal alış bedeli, alışa ilişkin taşıma, sigorta vb. giderler dahil edilir. Ayrıca manipulyon işlemi nedeniyle katılan işçilik, makine amortisman (genel idare gideri niteliğinde olmayan direkt manipulyon işlemi gideri) vb. giderler de emtia toplam maliyetine dahil edilir.

- Toplam emtia maliyeti, manipulyon sonrası ayrılan mallara, kaliteleri itibariyle piyasa fiyatları da (borsa fiyatı, yoksa cari fiyat) dikkate alınarak dağıtılır

Örneğin bir işletme 20.000 kg kütlü pamuğu 10.4.2000 tarihinde 5 milyar TL'na almıştır İşletme pamuğu kaliteleri itibariyle ayırmış olup; 12.000 kg I. kalite, 5.000 kg. II. kalite, 1.000 kg. III. Kalite ve 2.000 kg. çığit vb. kalıntı oluşmuştur. İşletme manipulyon işlemi nedeniyle 250.000.000. TL.lik işçilik gideri ödemiştir. Manipulyon işlemi 30.5.2000 tarihinde bitirilerek pamuklar ambara alınmıştır Pamuk borsa fiyatları şöyledir: I. Kalite 300.000 TL, II. Kalite 250.000 TL, III. Kalite 200.000 TL, Kalıntıların işletme içi emsal değeri 50.000.000. TL dir. Maliyet dağıtımı şöyle yapılacaktır: (Toplam maliyet 5.000.000.000 + 250.000.000 = 5,250 milyar TL)

	(a)	(b)	(c=a x b)	(e=c/d)	(f=e x g)
Mal	Miktar (kg)	Borsa Fiyatı	Mal Borsa Değeri	Dağıtım Oranı	Maliyet Payı
I.Kalite Pam.	12.000	300.000	3.600.000.000	0.705	3.701.250.000
II.Kalite Pam.	5.000	250.000	1.250.000.000	0.245	1.286.250.000
III.Kalite Pam	1.000	200.000	200.000.000	0.039	204.750.000
Çiğit	2.000	-	+ 50.000.000	0.011	57.750.000
		(d)	5.100.000.000	1.00	5.250.000.000

Muhasebe kayıtları şöyle olacaktır: (Çiftçide yapılacak stopajlar ihmal edilmiştir.)

_____ 10.4.2000 _____	
157 DİĞER STOKLAR	5.000.000.000.-
<i>157.09- Maniplasyona tabi tutulacak Stoklar.</i>	
100 KASA	5.000.000.000.-
Açıklama : Kütlü pamuk alım	
_____ 30.4.2000 _____	
710 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	250.000.000.-
100 KASA	250.000.000
Açıklama : Maniplasyon işçilik ödemesi	
_____ / _____	

30.4.2000	
153 TİCARİ MALLAR	5.192.250.000.-
153.10. 001. 1.Kalite Pamuk	3.701.250.000
153.10.002. 2.Kalite Pamuk	1.286.250.000
153.10 003. 3.Kalite Pamuk	204.750.000
157 DİĞER STOKLAR HS.	57.750.000.-
157. 07. Maniplasyon Artıkları	57.750.000
157 DİĞER STOKLAR	5.000.000.000.-
157. 09	
711 DİREKT İŞÇİLİK GİD.	
YANSITMA HS.	250.000.000.-
Açıklama : Maniplasyon sonrası malın ambara giriş kaydı	
30.4.2000	
711. DİREKT İŞÇİLİK	
GİDERLERİ YANS. HS.	250.000.000.-
710 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS.	250.000.000.-
Açıklama: Yansıtma Hesabının kapatılması	
/	

5 - Konsinye Mallar :

Konsinye mal, bir işletmenin satılması amacıyla bir başka işletmeye gönderdiği maldır Bu gönderilen mal herhangi bir satış işlemi içermez. Dolayısıyla konsinye olarak gönderilen mal, gönderen işletmenin aktifine kayıtlı olmakla beraber, fiili stokları içinde yer almaz.

Konsinye malın satışı ile konsinye malı mağaza, satış reyonu vb. yerde bulduran işletme ilgilidir. Malın satışı anında bu işletme konsinye malı, konsinye gönderen işletmeden alır. Örneğin (A) işletmesi (B) işletmesine

konsinye mal göndermiş, (B) işletmesi de malı (C) işletmesine satmış olsun. (A) işletmesinin malı konsinye olarak göndermesi ile satış faturası düzenlenmez. Ancak (B) işletmesi malı (C) işletmesine satarak fatura ettiği anda (A) işletmesi de (B) işletmesine satış faturası düzenler. Dolayısıyla malını (C) işletmesine satışı ile birlikte (B) işletmesine satış da gerçekleşir.

Konsinye mal veren işletmeler bu malları 153 nolu hesabın ayrı bir detayında izler. Bu mallar envanter ve değerlemede bu işletmenin stokları arasında izlenir. Konsinye mal kabul eden işletmeler ise konsinye mal gelmesi ile herhangi bir işlem yapmayacaklardır. Bu işletmeler, bünyelerinde bulunan konsinye malları Nazım Hesaplarda izlerler. Örneğin X işletmesi, bir müşterisine satış bedeli 500.000.000.- TL olan malı konsinye olarak göndermiş, mal 1 ay sonra 20.3.2000 tarihinde satılmıştır. KDV oranı %17'dir. Muhasebe kayıtları şöyle olacaktır. İşletme, konsinyatöre bu mala ilişkin %10 komisyon ödemeyi kabul etmiştir. (Malın işletme stokunda kayıtlı değeri 400 milyon TL'dir.)

Konsinye mal gönderen işletme kayıtları:

_____ 20.2.2000 _____	
153 TİCARİ MALLAR	400.000.000.-
<i>153.70.001.(X) İşletmesine Gönderilen Konsinye Mallar</i>	
153 TİCARİ MALLAR	400.000.000.-
Açıklama: Konsinye mal gönderilmesi	
_____ / _____	

20.3.2000	
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİD.	50.000.000.-
120 ALICILAR	450.000.000.-
100 KASA	85.000.000.-
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	500.000.000.-
391 HESAPLANAN KDV	85.000.000.-

Açıklama: Konsinye mal satış kaydı

20.3.2000	
621 SATILANTİCARİ MAL	
MALİYETİ	400.000.000.-
153.TİCARİ MALLAR	400.000.000.-
153.70.001	

Açıklama : Satılan mal maliyeti kaydı

20.3.2000	
631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM	
GİDERLERİ	50.000.000.-
761 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM	
YANSITMA HESABI	50.000.000.-

Açıklama : Dönem sonu işlemleri

20.3.2000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	500.000.000.-
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	450.000.000.-
631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM	
GİDERLERİ	50.000.000.-
621 SATILANTİCARİ MAL	
MALİYETİ	400.000.000.-
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	500.000.000.-

Açıklama: Dönem sonu işlemleri

_____ 20.3.2000 _____	
761 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM	
YANSITMA HESABI	50.000.000.-
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİD.	50.000.000.-
Açıklama: Kapanış kaydı	
_____ / _____	

Konsinye mal kabul eden işletme, envanter ve değerlemede konsinye malları stoklarına dahil etmeyecektir

Konsinye mal kabul eden işletme kayıtları:

_____ 20.2.2000 _____	
900 BORÇLU NAZİM HESAPLAR	400.000.000.-
900.70. <i>Konsinye Mallar</i>	
950 ALACAKLI NAZİM HESAPLAR	400.000.000.-
950.70 <i>Konsinye Mal Sahipleri</i>	
Açıklama: Konsinye mal alınması kaydı	
_____ 20.3.2000 _____	
153. TİCARİ MALLAR	500.000.000.-
153.09. <i>Konsinye alınan mallar</i>	
191. İNDİRİLECEK KDV	85.000.000.-
100. KASA	85.000.000.-
320 SATICILAR	450.000.000.-
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE	
KARLAR	50.000.000.-
Açıklama: Mal alış kaydı.	
_____ / _____	

----- 20.3.2000 -----	
100 KASA	585.000.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	500.000.000
391 HESAPLANAN KDV	85.000.000
Açıklama: Mal satış kaydı	
----- 20.3.2000 -----	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR	
MALİYETİ	500.000.000
153 TİCARİ MALLAR	500.000.000
Açıklama : Satılan mal maliyet kaydı	
----- 20.3.2000 -----	

İlgili dönem sonunda gelir tablosu hesapları kapatılacaktır

III-ENVANTER ÇIKARTILMASI

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri VUK hükümleri uyarınca mevcutları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle stokların kesin bir şekilde ve ayrıntılı envanterini çıkartırlar Bu fiili envanterdir. Ticari mal kıymeti, dönem sonu itibariyle düzenlenecek standart mali tablolara bu değerle geçirilir.

İşletme muhasebe kayıtlarının kapatılması esnasında 153 nolu hesabın borç bakiyesi işletmenin kaydi ticari mal stok değerini verir. Dönem sonu işlemleri sırasında tespit edilen fiili stokla, kaydi stok arasında farklılık bulunması halinde kaydi stok fiili stoka göre düzeltilir. Bu husus aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacaktır

Envanter işleminde ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi

mutat olmayan malların değeri tahminen belirlenir (VUK Md.186).

Envanter esas itibariyle defter üzerine çıkarılır Şu kadar ki, iŐlerinde ge- niŐ ölçüde ve çeşitli mal kullanılan büyük müesseseler envanterlerini lis- teler halinde tanzim edebilir.

Bu takdirde envanter listelerinin,

1. Sayfa üzerinden numaralanarak sıralanması;
2. Envanterin tanzim tarihine göre tarihlenmesi;
3. Envanter çıkaran memur ile teşebbüs sahibi veya vekili tarafından im- zalanması;
4. Aynen envanter defteri gibi saklanması; Şarttır

Yukarıdaki esaslara göre envanter listeleri tanzim edenler, envanter defte- rine listeler muhteviyatını icmalen kaydederler(VUK. Md.188).

Bilanço esasına göre defter tutan işletmeler; aşağıda yazılı emtianın giriş ve çıkış hareketleri, emtianın cinsi ve miktarı itibariyle ve tarih sırası ile yazılacağı imalat defteri tutarlar (VUK. md.197).

- Satın alınan veya müşteri tarafından imalat yapılmak üzere tevdi olunan her nevi iptidai ve ham maddeler, başlıca yardımcı malzeme,
- Yukarıda yazılı maddelerden imalata sarf olunan veya aynen satılanlar
- İmal edilen mamul maddeler,
- Teslim edilen mamul maddeler.

Ham maddeden mamul vücuda getirilinceye kadar geçen müstakil imal safhalarında ayrı ayrı emtia mahiyetini arzeden maddeler elde edildiği (ip- lik-dokuma vb.) ve bu imal iŐlerinin birbirine bağlanarak aynı teşebbüs dahilinde yapıldığı takdirde, kombine imalat yapılmış olur (VUK. md.

198). Kombine imalat yapanlar her müstakil imal işini imalat defterinin ayrı ayrı kısımlarında gösterirler Bu takdirde bir safhanın mamülü müteakip safhaya teslim gösterilmek suretiyle bu safhanın iptidai maddesini teşkil eder (VUK. md.199).¹

A- SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

1- Tanım :

İşletmeler, VUK'nun 186. Maddesi uyarınca; bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak envanter çıkartmak zorundadırlar

Kaydi envanterin fiili envanter sonuçları ile dengelenmesi (kaydi envanterin fiili envanter seviyesine getirilmesi) amacıyla; iktisadi değerler ve mal grupları itibariyle fiili envanteri kaydi envanterinin altında gerçekleşenlerde ilgili aktif hesaba aradaki fark kadar alacaklı kayıt (çıkış), karşılığında da 197 nolu Sayım ve Tesellüm Noksanlığı hesabına borçlu kayıt yapılır Böylece kaydi stoklar fiili stok seviyesine getirilmiş olur.

Bir tanım yapmak gerekirse sayım ve tesellüm noksanlığı; envantere tabi menkul ve gayrimenkul işletme varlıklarında, belirli zamanlarda yapılan sayım ve tesellümlerde fiili mevcudun kaydi mevcuttan noksan çıkmasıdır

2 – Sayım ve Tesellüm Noksanlıklarının Nedenleri :

Sayım ve tesellüm noksanlıkları birçok nedenden ileri gelmiş olabilir Bunların başlıcaları şöyle sıralanabilir ;

¹ 197 nolu hesap 1 seri nolu MSUGT'nde; sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlık noksanlıklarıyla, tesellüm sırasında ortaya çıkan noksanlıkların geçici olarak kayıt ve izleneceği hesap olarak tanımlanmış ve hesabın; noksanlığın tespiti ile hesaba borç, sorumlulardan tahsili veya zarar kaydedilmesi halinde ise alacak kaydedilmek suretiyle işletileceği belirtilmiştir. Ayrıntılı açıklama için bakınız M. EminAkyol - Muzaffer Küçük; Tekdüzen Hesap Planı Uygulaması, Maliye Postası Yayınları, Ankara 1999.

- V U.K.nun 278'nci maddesinde yer alan yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak çürümek, kırılmak, paslanmak gibi haller neticesinde meydana gelebilir.
- Fire niteliğinde olabilir
- Çalınmak ya da kaybolmak suretiyle fiili envanter dışında kalmış olabilir.
- Müessese sahibinin rızası ile zati ve ailevi ihtiyaçlar için alınmış veya kullanılmış olabilir, (G.V K. Md. 41)
- Müessesede mevcut olmakla beraber, dönem sonundaki fiili sayım sırasında envanter listelerine, hataen ya da kasten alınmamış bulunabilir,
- Bilanço dönemi içinde satılmış fakat, satış kaydı ticari defterlere kasten veya hataen geçirilmemiş olabilir.
- Kaydı veya fiili envanterde hata yapılmış olabilir
- Yeniden üretime verilen bozuk ürünler dikkate alınmamış olabilir.
- Promosyon olarak verilen mallar dikkate alınmamış olabilir vb.

3 – Sayım ve Tesellüm Noksanlıklarının Akıbeti :

Sayım ve tesellüm noksanlıkları, noksanlığın tespiti anında (eğer nedeni bulunamıyorsa) ilgili aktif hesaba alacaklı kayıt yapılması karşılığında, 197 nolu Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabına borç kaydedilir.

197 nolu hesaba borç kaydedilen noksanların nedeni araştırılmaya başlanır. Bilanço oluşturulması aşamasına kadar nedeni bulunan noksanlar ilgili düzeltme kaydıyla 197 nolu hesaptan çıkartılır

Bilanço oluşturulması aşamasına kadar nedeni bulunamayan noksanlıklar bilanço aktifinde, 197 nolu hesapta gösterilir. Noksanlığın nedeninin tes-

piti için çok uzun süre 197 nolu hesap kullanılamaz. Noksanlığın tespiti için noksanlık türüne bağlı olarak mutad süreler vardır Bu kapsamda 197 nolu hesap noksanlığın geçici olarak bekletildiği hesaptır

Stok sayım noksanları; işletme aktifine kaydolunan ve aktifler arasında bulunması gereken iktisadi değer, mevcutlar arasında yer almamasını, söz konusu değer tasarruf konusu yapılamayacağını ifade eder Bu da işletme aktiflerinin, normal ticari icaplar (fire vb.) dışında işletmeden çıktığını gösterir Bu işlemlerin bir sorumlusu vardır. (Stoklar için bekçiler, kasa için kasiyer vb.). Dolayısıyla nedeni bulunamayan noksanlıklar sorumluları ile ilişkilendirilmeli, 197 nolu hesap kapatılmalıdır. Nitekim MSUGT'nde de böyle öngörülmüştür.

Stok sayım noksanlıkları bir nevi sermayede meydana gelen azalmadır GVK uyarınca ticari kazancın (ve kurum kazancının) tespitinde sermaye de meydana gelen azalmalar zarar kaydedilemeyecektir. (GVK Md. 88). Öte yandan stok sayım noksanlığının gider kaydına cevaz veren bir hüküm ne GVK'nda ne de KVK'nda mevcuttur.

Sonuç olarak 197 nolu hesapta izlenen stok sayım noksanları mükelleflerce gider kaydedilemeyecektir. Gider kaydı yapılması halinde ise bu KKEG niteliğinde olacaktır

4- Özellik Taşıyan Durumlar :

a- Kaydi Envanter Farkı :

Kaydi envanter farkı; işletmenin imal ederek veya dışarıdan alarak satışını gerçekleştirdiği mallara ilişkin fiili stok mevcudunun, kayıtlara göre olması gereken stok mevcudundan noksan olması halinde ortaya çıkan düşüklüktür (miktar olarak). Kaydi envanter farkının tespitinde üretim, taşıma ve bulundurma fireleri (dönem sonu stok tutarının hesabında) dikkate

alınır Firelerden kaynaklanan farklar kaydi envanter farkı olarak dikkate alınmaz.

İşletmede envanter çıkartılmasında fark ortaya çıkmışsa; öncelikle fiili envanterin ve kaydi envanterin doğruluğundan emin olunmalıdır Fiili envanterde hata varsa yapılacak bir işlem yoktur. Eğer kaydi envanterde bir hata yapılmışsa, hatanın kayıtlarda düzeltilmesi ile envanter farkı ortadan kalkacaktır. Örneğin, bir işletmenin ticaretini yaptığı tencerede dönem sonu itibariyle 100 adet kaydi envanter farkı tespit edilmiş olsun. Tencerelerin ortalama birim değeri 4.500.000 TL' dir. Envanter farkına ilişkin olarak aşağıdaki kayıt yapılacaktır. (Tencerelerin ortalama satış fiyatı 6.000.000.- TL.'dir).

197 SAYIM VETESSELLÜM	
NOKSANLARI	450.000.000.-
<i>197.07.153 Ticari Mallar Sayım Noksanları</i>	

153 TİCARİ MALLAR	450.000.000.-
-------------------	---------------

Açıklama: Envanter sonucu stok düzeltme kaydı.

Yapılan araştırmada envanter farkının, (A) işletmesinin çalışanlarına dağıtım üzere vadeli aldığı tencerelerin muhasebe kaydının yapılmamasından kaynaklandığı anlaşılmıştır Bu durumda şu kayıt yapılacaktır (Hesaplanan KDV, işlemin gerçekleştiği KDV vergilendirme dönemi beyannamesine eklenerek-pişmanlıkla- beyan edilecektir.)(KDV oranı % 15 olarak dikkate alınacaktır)

621 SATILANTİCARİ MALLAR
MALİYETİ 450.000.000.-

197 SAYIM VE TESELLÜM
NOKSANLARI 450.000.000.
197.07.153

Açıklama : Envanter farkının düzeltilmesi farkı.

120 ALICILAR HS. 690.000.000.-

600 YURTIÇİ SATIŞLAR 600.000.000.-
391 HESAPLANAN KDV 90.000.000.-

Açıklama : Mal satış düzeltme kaydı

Kaydi envanter farkının nedeninin bulunamaması halinde 197 nolu hesaba kaydedilen tutar, emsal bedelle işletmeden çekiş olarak değerlendirilerek ortaklar borçlandırılacak ya da ilgili departman sorumluları borçlandırılacaktır. Yukarıdaki örnekte, envanter farkının departman sorumlularına yüklenildiğini varsayalım. Bu durumda 197 nolu hesap şu şekilde kapatılacaktır

621 SATILANTİCARİ MALLAR
MALİYETİ 450.000.000.-

197 SAYIM VE TESELLÜM
NOKSANLARI 450.000.000.-
197.07.153

Açıklama : Envanter farkının düzeltilmesi farkı.

135 PERSONELDEN ALACAKLAR 690.000.000.-

600 YURTIÇİ SATIŞLAR 600.000.000.-

391 HESAPLANAN KDV 90.000.000.-

Açıklama : Mal satış kaydı düzeltmesi

b- Aylık Sayım Yapılması Hali :

İşletmeler yıllık envanterin yanısıra aylık envanter de çıkarabilecektir. Aylık envanterde çıkan farklılıklar da 197 nolu hesaba kaydedilecektir. Ancak, değerlendirme ve mali hükümler açısından yıl sonunda yapılacak envanter dikkate alınmalıdır.

Yıl içinde yapılan envanter sonuçları birbirinden mahsup edilebilecektir. Örneğin Ocak ayında çıkan envanter fazlası, şubat ayında aynı mala ilişkin olarak çıkan envanter noksanı ile mahsup yapılabilecektir. Zaten bu şekilde yapılacak mahsuplar sonucu tespit edilen farklılık, nihai envanter sayımları sonucu çıkacak farklılıkla aynı olacaktır. Bu paralelliğin kurulmaması yapılan envanter işlemlerinin sağlıklı olduğuna işaret eder.

Aylık envanter çıkartan işletmelerde, envanter farkının nedeninin tespit edilmesi oldukça kolay olur. Ayrıca aylık envanterde, envanter farklılığının muhasebe işlemlerinde yapılan bir hatadan ortaya çıkması halinde, bu hatanın dönem (özellikle KDV dönemi) içinde düzeltilmesi imkanı doğar. Böylece işletme KDV açısından da temerrüde düşmemiş olur.

c - Mal Cinsleri İtibariyle Karışma :

Stok sayımlarında ortaya çıkan farklar bazı durumlarda, kayıtların mal çeşitleri itibariyle karıştırılmasından kaynaklanabilir. Özellikle, birbirinden ay-

rılması güç olan malların satışını gerçekleştiren işletmelerde gerek fatura düzenlenmesi aşamasında, gerekse faturaların kaydı aşamasında doğru mal grubuna kayıt yapılmamış olabilir

Bu gibi durumlarda bir mal grubunda stok sayım noksanı, diğer bir mal grubunda da stok sayım fazlası çıkacaktır Stok sayım farklılığının nedeni, mallar itibariyle karışma olduğu işletme tarafından tespit edilir ve izah edilebilirse (böyle olduğuna dair belge, delil veya karine mevcut ise) söz konusu stok sayım farkları birbirine mahsup edilir Mahsup sonrası stok sayım fazlası veya noksanı kalırsa, nedeni araştırılmaya devam olunur

Örneğin züccaciye faaliyetinde bulunan işletmenin dönem sonu envanterinde tavada 20 adet noksanlık, tencerede 15 adet fazlalık olduğu tespit edilmiştir. Tava kayıtlı değeri 2 milyon, ortalama satış fiyatı 3 milyon TL'dir. Tencere kayıtlı değeri 5 milyon, ortalama satış fiyatı 7 milyon TL'dir. KDV % 17'dir.

_____ / _____	
153 TİCARİ MALLAR	75.000.000.-
153.03	
197 SAYIM VE TESELLÜM	
NOKSANLARI	40.000.000.-
153 TİCARİ MALLAR	40.000.000.-
153.05	
397 SAYIM VE TESELLÜM	
FAZLALARI	75.000.000.-
Açıklama : Envanter farklarının stok hesabına kaydı.	
_____ / _____	

İşletme tarafından yapılan araştırmada tavalarda ortaya çıkan noksanlığın, tencerede olan fazlalıktan kaynaklandığı mal kodlarından anlaşılmıştırKa-

lan tava noksanlığı da ortakların işletmeden çektikleri tavalardır Burada hasılat açısından bir değişme olmayıp (hasılat kayıtları doğru yapılmış olup) maliyetlerin oluşumu yanlış yapılmıştır Adet açısından karışma vardır. Bu tespitlere ilişkin düzeltme kayıtları şöyle olacaktır: 15 tava noksanı (15 x 2.000.000 =) 30.000.000.- tencere fazlası ile karşılaştırılacaktır

397 SAYIM VE TESELLÜM	
FAZLALARI	75.000.000.-
197 SAYIM VE TESELLÜM	
NOKSANLARI	30.000.000.-
621 SATILANTİCARİ MALLAR	
MALİYETİ	45.000.000.-

Açıklama : Stok sayım noksanları düzeltme kaydı.

Eğer mal satış kârı tespit edilmişse; yukarıdaki kayıttaki 621 yerine 649 no.lu hesaba kayıt yapılacaktır

621 SATILAN MALLAR	
MALİYETİ	10.000.000.-
197 SAYIM VE TESELLÜM	
NOKSANLARI	10.000.000.-

Açıklama : Sayım noksanı maliyet kaydı.

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	17.250.000.-
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	15.000.000.-
391 HESAPLANAN KDV	2.250.000.-

Açıklama : İşletmede çekmiş hasılat kaydı.

Burada Şu hususu belirtmeliyiz. İŞletmeden çekiŐe ilişkin KDV , çekiŐin yapıldıŐı vergilendirme dönemi Hasılat KDV'sine eklenerek, piŐmanlık hükümleri çerçevesinde düzeltilecektir.

d - Tekrar retime Verilen Hatalı rnler :

İmalat işlemi yapan işletmelerde, üretim aŐamasından belli oranda hatalı ürün çıkabilmekte, bazı ürünler kalite kontrolünden geçmemektedir. Üretim konusu mamulün cinsi ve niteliŐine göre bazı durumlarda hatalı ürünler tekrar üretime verilmektedir. Üretim konusu malın niteliŐi gereŐi tekrar üretime verilmeyen hatalı ürünler ya defolu olarak satılmakta ya da fire niteliŐinde (yok olduŐu kabul edilerek) deŐerlendirilmektedir.

Tekrar üretime verilen hatalı ürünler, bir yandan mevcut üretim adedinden düşülecek, diŐer yandan yeni üretim için hammadde olarak dikkate alınacaktır. Burada retim işlemi iki defa gerekleŐtirildiŐi için fire de iki kat olarak ortaya çıkacaktır. Bu işlemin muhasebe kayıtlarına yansıtılmaması, envanter farkı (noksanı) ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bu nedenle envanter farklılıŐının böyle bir iŐlemden kaynaklanıp kaynaklanmadıŐı araştırılmalıdır.

rneŐin bir işletmenin rettiŐi mamullerde 100 adet (1.000.000.000 TL maliyetli) envanter noksanı tespit edilmiş olsun:

_____ / _____	
197 SAYIM VETESSELLM	
NOKSANLARI	1.000.000.000.-
152 MAMULLER	1.000.000.000.-
Açıklama: Mamllerdeki envanter noksanlıŐı kaydı	
_____ / _____	

Söz konusu envanter farkının, tekrar üretime verilen ancak henüz yarı mamul aşamasında olan hatalı ürünlerden kaynaklandığının tespit edildiğini varsayalım. Maliyet hesapları kapatılmamışsa;

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.	1.000.000.000.-
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	1.000.000.000.-

Açıklama : Envanter farkının düzeltilmesi kaydı

Maliyet hesapları kapatılmışsa fark, yarı mamul üretim hesabına aktarılmıştır.

151 YARIMAMUL ÜRETİM	1.000.000.000.-
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	1.000.000.000.-

Açıklama : Envanter farkının düzeltilmesi kaydı.

e – Fireler :

İktisadi kıymetlerin üretim, taşıma, depolama vb. işlemlere tabi tutulması aşamasında belli oranları fiziken yok olabilir Bu anlamda fireyi kısaca şöyle tanımlayabiliriz. Fire; aktif veya pasif işlemlere bağlı olarak iktisadi kıymetlerin değerinin kısmen veya tamamen irade dışı etkenlerle yok olmasıdır Başlıca fire çeşitlerini şöyle sıralayabiliriz.

- Üretim firesi,
- Taşıma firesi,
- Depolama firesi,
- Aşırı üretim firesi,
- Tesellüm firesi vb.

Firelerden kaynaklanan değer düşüklüğü işletmeler için gider niteliğindedir. Ancak burada belirtilmesi gereken önemli bir husus vardır Firelerin gider niteliğinde değerlendirilebilmesi için, ekonomik ve teknik icaplar çerçevesinde zorunlu olarak ortaya çıkması gerekmektedir. Firenin ortaya çıkmasında birtakım dış etkiler ve ihmaller olmuşsa, bu etki ve ihmallerden kaynaklanan fireler mali kar açısından gider olarak kabul edilmeyecektir. KKEG niteliğinde değerlendirilecektir.

Ekonomik ve teknik icaplara uygun fire oranlarının ne olacağı hususu işlemin mahiyeti ve işletmenin teknik yapısına göre farklılık arzedecektir. Genel anlamda sanayi ve ticaret odalarınca bazı fire oranları tespit ve ilan olunmaktadır. İşlemler de azami fire oranı olarak bu oranlar dikkate alınabilecektir. Ancak uygulamada bu fire oranlarının da yüksekliği (denetim elemanlarınca) iddia olunabilecektir.

Esas olan, birtakım kuruluşlarca belirlenen fire oranları yerine, işletme bünyesinde oluşan gerçek firelerin dikkate alınmasıdır. Bu firelere ilişkin teknik bilgi ve dökümanların da belgeler arasında bulundurulması zorunlu olup, denetim elemanlarınca istenildiğinde ibraz ve izah edilmesi gerekmektedir.

Örneğin: Bir işletmenin deposunda bulunan çuval unların % 10'u (500.000.000 TL değerinde) nemden bozulmuştur. İlgili yöre sanayi odasınınca tespit edilen çuval un nem fire oranı ise maksimum % 5'tir. Fire miktarının su sızması nedeniyle arttığı tespit edilmiştir.

İşletmenin ihmalinden doğan zararlar gider kaydolunamayacaktır. Dolayısıyla işletme bünyesinde oluşan firenin yasal fireye ilişkin % 5'lik kısmı aşan tutarının gider olarak kabulü mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda işletme 197 nolu hesaba kaydettiği fireleri şu şekilde giderleştirecektir:

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE		
ZARARLAR		500.000.000.-
689.40 Fireler	250.000.000.-	
689.90 KKE Giderler	250.000.000.-	
197 SAYIM VE TESELLÜM		
NOKSANLARI		500.000.000.-
Açıklama : Sayım noksanının giderleştirilmesi kaydı		

f - Ekonomik veya Fiili Yokolma :

Bazı mallar zaman içinde (teknolojik gelişmeler vb. nedenlerle) ekonomik değerini kaybetmektedir. İşletmeler de bu malları aynı gerekçeyle atmaktadırlar

Bazı mallar ise (sağlık vb. nedenlerle) fiilen imha edilmektedir Hatta imha işlemi bazı hallerde yetkili merciler nezaretinde yapılmaktadır

Bu tür işlemler, değeri düşen mallar çerçevesinde değerlendirilecek ve giderleştirilecektir.

Burada belirtilmesi gereken husus, işletme bünyesinde ortaya çıkan ve 197 nolu hesaba borç kaydedilen envanter farklarının nedeninin ekonomik veya fiili yok olmalardan kaynaklanmasıdır İşletme ekonomik ve fiili yok olmayı ilgili tarihte (gerekli prosedürleri yerine getirerek) stoklar arasın-

dan çıkartmamışsa, bu mallar envantere stok sayım noksanı olarak gözükecektir.

Stok sayım noksanlığının nedeninin, ekonomik ve fiili yok olma olduğu tespit edilirse 197 nolu hesap 659 nolu gider hesabına aktarılarak kapatılacaktır. Ancak yok olmaya ilişkin yasal işlemler zamanında yapılmamışsa söz konusu tutar KKEG olarak değerlendirilecektir.

g – Çalınma ve Kaybolma :

i- Tanım :

Hırsızlık; ticari icaplar gereği veya mutata muameleler gereği olmaksızın bir malın zilyetlik ve/veya mülkiyetinin hırsızlığa uğrayandan, hırsızlık fiilini icra edene geçmesidir. Hırsızlık sonucu; hırsızlığa konu malın zilyetlik ve/veya mülkiyetine sahip olmanın sağladığı faydalar (veya zararlar) hırsızlığı gerçekleştiren kişiye geçecektir.

Hırsızlık sonucu, işletme aktifinde meydana gelen azalma bazı mükelleflerce 197 nolu hesapta gösterilmektedir. Hırsızlık sonucu uğranılan zararın vergi kanunlarımızda yer alan hükümler çerçevesinde gider kaydı mümkün bulunmamaktadır. Şimdi bu durumu çeşitli açılardan değerlendirelim.

ii- Genel Giderler Açısından :

Mükellefler, ticari faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatlarından, KVK'nun 13 ve GVK'nun 40/1'inci maddeleri hükmü uyarınca yaptıkları genel giderleri mahsup edebilirler. Anılan kanun hükümleri çerçevesinde ticari kazançtan indirilebilecek genel giderler; "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi" ile ilgili olarak yapılan giderler olmalıdır. Çalınma (hırsızlık) olayı ticari faaliyetin normal icapları çerçevesinde meydana gelmiş bir hadise değildir. Dolayısıyla hırsızlık sonucu uğranılan zararın genel gider olarak dönem ticari kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

iii- Değeri Düşen Mallara Açısından :

Hırsızlık sonucu mallarını kaybeden mükellefler zararlarını VUK'nda yer alan değerleme hükümleri çerçevesinde değerlemek suretiyle telafi etmek isteyebilirler. Uygulamada işletmeler hırsızlık nedeniyle ellerinden çıkan emtia ve iktisadi kıymetlere, VUK'nun 278'nci maddesinde yer alan kıymeti düşen mallara ilişkin hükmü uygulamak istemektedir.

Kıymeti düşen mallara ilişkin VUK'nun 278'nci maddesi hükmü şöyledir;

"Yangın, deprem; su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlama, paslanma gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpi, deşe ve hurdalar emsal bedeli ile değerlenir."

Maddede değeri düşen mal olarak değerlemeye tabi tutulacak kıymetler tek tek sayılmak suretiyle belirlenmiştir.

Bunlar:

- Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden iktisadi kıymet ve malların değerini kaybetmesi.
- Bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlama, paslanma gibi emtianın doğasından kaynaklanan fizyolojik haller neticesinde iktisadi kıymetler ve malların değerini kaybetmesi.
- Maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan ve ticari faaliyet çerçevesinde gerçekleştirilen imalat işlemi sonucunda ortaya çıkmış olan hurdalar, döküntüler, üstüpi, deşe ve iskartalar.

Maddenin tedvin tarzından da anlaşılacağı üzere iktisadi kıymet ve emtada değer düşüklüğü; ticari faaliyet çerçevesinde yapılmış bir işlemde, malın fizyolojik yapısından veya doğal koşullar neticesinde ortaya çıkan afetlerden meydana gelmektedir. Ayrıca burada iktisadi kıymet ve mallarda reel bir değer kaybı söz konusu olup bu değer kaybı başka kişilerin uhdesine geçmemektedir. Oysa hırsızlık olayında mükellefin çalınan malı nedeniyle uğradığı zarar, hırsızlığı gerçekleştiren kişinin uhdesine kar (menfaat) olarak geçmektedir. Bu şekilde meydana gelen değer düşüklüğü, bu madde hükmü uyarınca değerlendirilmek suretiyle gider kaydolunamayacaktır.

Yukarıda sayılan haller dışında ortaya çıkmış olan hırsızlık olayı nedeniyle elden çıkan mal veya iktisadi kıymetler; hem maddenin tedvin tarzı (maddede açıkça belirtilmemesi) nedeniyle hem de maddede konunun düzenleme biçimi ile değeri düşen mal statüsünde değerlendirilemeyecek ve çalınma nedeniyle ortaya çıkan zarar, değerlendirilerek uygulanmak suretiyle ticari kazançtan mahsup edilemeyecektir.

iv- Fevkalade Amortisman Ayrılması Açısından :

Bilançonun aktifine kayıtlı bir iktisadi kıymetin hırsızlık sonucu elden çıkmış olması halinde uğranılan zarar (itfa edilmeyen kısım) fevkalade amortisman yoluyla telafi edilebilecek midir?

Fevkalade amortisman ayrılmasına ilişkin VUK'nun 317'nci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir.

"Amortismanına tabi olup;

1- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;

2- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz bir hale gelen;

3- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayri menkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır.

Madde metninden açıkça anlaşıldığı üzere, hırsızlık olayının maddede sayılmaması nedeni ile hırsızlık sonucu ortaya çıkan zarar (iktisadi kıymetin itfa edilmemiş aktif değeri) fevkalade amortisman yoluyla giderilemeyecektir. Öte yandan fevkalade amortisman ayrılabilmesi için Maliye Bakanlığı'na müracaat edilerek oran tespit ettirilmesi gereklidir ki; Maliye İdaresi hırsızlık nedeniyle elden çıkmış bulunan iktisadi kıymet için fevkalade amortisman oranına ilişkin bir belirlemede bulunmayacaktır.

v- Yapılması Gereken İşlem :

Hırsızlığa konu olan şey nakit, menkul kıymet, taşınır mal vb. olabilir işletme için mal niteliğinde olan ve amortisman tabi tutulamayan değerlerin çalınmış olması halinde bizim düşüncemiz, çalınan malın emsal bedeli ile değerlendirilmek suretiyle ortaklara satış gibi (KDV hesaplanmak suretiyle) işlem yapılması gerektiği yönündedir. Hırsızlık konusu malın daha sonra bulunmuş olması halinde ortaklara satış olarak gösterilen bedel üzerinden, ortaklar tarafından işletmeye satılan mal olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. (Ortaklar adına hesaplanan KDV bu işlemle indirim KDV olarak dikkate alınmalıdır Ancak bu duruma ilişkin olarak KDVK'nda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır). Hırsızlığa konu iktisadi kıymetler işletme için sermayede vukua gelen bir eksilmedir. Bu nedenle giderleştirmeye konu edilemeyecektir.

Hırsızlığa konu mal, işletme aktifinde yer alan bir iktisadi kıymet ise söz

konusu iktisadi kıymetin mülkiyetinin halen işletmede olması nedeniyle (hırsızın sadece zilyetindedir) işletme aktifinden çıkartılması gerekmemektedir. Ancak bizim kanaatimize göre hırsızlık tarihinden itibaren (kıst yapılmak suretiyle) iktisadi kıymetle ilgili olarak ayrılan amortismanlar gider yazılacak ancak KKEG olarak ilgili dönem vergi matrahına eklenecektir. İktisadi kıymetin daha sonra bulunması halinde aradan geçen süreye isabet eden kıst amortismanı KKEG olarak değerlendirilecektir.

Örneğin; bir mükellefin 1998 takvim yılında iktisap ettiği bir ticari aracın 1 Şubat 1999 tarihinde çalındığını, 1 Mayıs 2000 tarihinde de bulunduğunu varsayalım. Bu durumda mükellef 31/12/1999 tarihinde söz konusu araca amortisman ayırmak suretiyle gider kaydedecek ancak söz konusu amortisman giderinin 1 Şubat'tan-31 Aralık'a kadar olan döneme isabet eden 11 aylık kısmı KKEG olarak değerlendirilecektir Aynı şekilde 31/12/2000 tarihinde de amortisman ayırmak suretiyle gider kaydedilecek ancak söz konusu amortisman giderini 1 Ocak'tan-30 Nisan'a kadar olan döneme ilişkin 4 aylık kısmı KKEG olarak değerlendirilecektir İktisadi kıymetin itfa süresinin bitiminden sonra bulunması halinde herhangi bir işlem yapılması gerekmemektedir İktisadi kıymetin hiç bulunamaması halinde, itfa süresinin sonu itibarıyla ve iz bedelle ortağa devredilmesi gereklidir. (KDV'lerin nasıl değerlendirileceği ise belirsizdir)

Hırsızlık konusu mal veya iktisadi kıymetin sigortalı olmuş olması halinde, sigorta primlerinin GVK'nun 40/1'inci maddesi hükmü uyarınca gider yazılacağı tartışmasızdır Öte yandan sigortalı olmuş olan bir mal veya iktisadi kıymetin çalınması neticesinde sigorta şirketinden alınan tazminatın; mallarda ortaklara satış gösterilen (KDV dahil) bedellerden iktisadi kıymetlerde KKEG olarak yazılan amortismanlar toplamından artı kalan kısmının, ilgili dönemde işletme kazançlarına ilave edilmesi, dönem kazancı olarak addedilmesi gereklidir. Başka bir ifade ile alınan tazminatın gider ve zarar tutarını aşan kısmı cari dönem kazancına ilave edilmelidir Çalış-

nan malın daha sonra bulunarak işletme aktifine alınması halinde alış bedeli 1 TL olarak değerlendirilecektir.

vi – İşletmeden Çekişler :

Özellikle şahıs işletmelerinde ortaklar işletmeden çekiş yapmaktadır. Ortak tarafından yapılan bu çekişler şahsi ve ailevi ihtiyaç veya ticari icaplar gereği olabilir. Ticari icaplar gereği çekişler de çeşitli nedenlere dayanır.

İşletme tarafından çalışanlara veya müşterilere verilen bedelsiz mallar (promosyon) da işletmeden çekiş kabul edilir.

İşletmeden çekişler emsal bedelle değerlendirilerek hasılat kaydedilir. Diğer yandan gider niteliğindeki promosyon vb. nedenlerle yapılan çekişler aynı bedelle gider kaydolunur.

İşletmeden çekişler ilgili tarihte, stok hesaplarından çıkış yapılmazsa dönem sonu envanterinde stok sayım noksanı olarak ortaya çıkar Bu nedenle stok sayım noksanlıklarının, işletmeden çekişten kaynaklanıp kaynaklanmadığı araştırılmalıdır

Örneğin; işletmenin ticaretini yaptığı birim maliyeti 10 milyon, ortalama satış fiyatı 15 milyon TL olan ütüde dönem sonunda 50 adet noksanlık tespit edilmiştir. Söz konusu noksanlık maliyet bedelleri ile ticari mallar hesabından (153) çıkartılarak 197 nolu hesaba borç kaydedilmiştir. İşletme yaptığı araştırmada söz konusu ütülerin promosyon olarak dağıtıldığını tespit etmiştir. Bu durumda şu düzeltme kaydı yapılacaktır (KDVi hmal edilmiştir).

631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERİ	500.000.000.-
---------------------------------------	---------------

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	500.000.000.-
-------------------------------------	---------------

Açıklama: Envanter farkının düzeltilmesi

vii – Demirbaş Sayım Noksanlıkları :

Demirbaş sayımlarında da noksanlık tespit edilebilir Demirbaş sayımında sayım noksanlığı olarak 197 nolu hesaba yazılacak değer söz konusu demirbaşın amortisman konusu edilmemiş değeridir. Örneğin 20 milyon TL kayıtlı değeri olan ve 15 milyon TL amortisman ayrılmış olan bir hesap makinesinin işletme envanterinde bulunmadığını varsayalım ;

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	5.000.000.-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	15.000.000.-
255 DEMİRBAŞLAR	20.000.000.-

Açıklama: Hesap makinesi envanter noksanının düzeltilmesi

Bu açıdan demirbaşlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler örneğin taşıtlar- birbirinden farklı değerlendirilir. Bunun nedeni taşıtların aksine demirbaşların işletme adına tescil edilmiş olmaması, dolayısıyla kaybolan demirbaşın bulunmasının neredeyse imkansız olmasıdır. Envanter sonucunda tespit edilen demirbaş noksanlarından değersiz hale gelerek atılmış olanların, işletme içi bir tutanakla tespit edildikten sonra;

- Tamamı amorti edilmiş olanların ters kayıtla terkin edilmeleri
- Kısmen amorti edilmiş olanların bakiye değeri üzerinden 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabına zarar yazılarak yok edilmeleri gerekir. Tabiatıyla yazılan bu zararın kanunen kabul edilebilir bir gider sayılabilemesi için, yok olmanın makul bir izahının yapılabilmesi (VUK Md. 278) ve belgelendirilmesi gerekmektedir.

B- SAYIM VE TESELLÜM FAZLALIKLARI

Sayım ve tesellüm fazlalığı; envantere tabi menkul ve gayrimenkul işletme varlıklarında, belirli zamanlarda yapılan sayım ve tesellümlerde fiili mevcudun kaydı mevcuttan fazla çıkmasıdır.

Stok sayım fazlaları; işletme aktifinde bulunan iktisadi kıymetlerin, kayıtlara göre bulunması gerekenden fazla olmasını ifade ettiğinden, aktifte oluşan bu fazlalığın bilanço pasifinde karşılığı öz sermaye unsuru olan kâr olacaktır. Dolayısıyla nedeni bulunamayan fazlalıklar, 397 nolu hesap kapatılarak kâr yazılmalıdır. THPbu hesabın 31/12 tarihi itibarıyla kapatılması ve bilançoda yer almamasını öngörmektedir.

Ortaya çıkan sayım ve tesellüm fazlalığı 397² nolu hesapta izlenir. Bu hesap, stok sayım fazlalıklarının tespiti ile emsal bedel üzerinden alacaklandırılır, fazlalığın nedeninin bulunması veya sonuç hesaplarına intikali ile de hesap borçlandırılarak kapatılır.

² 397 nolu hesap 1 seri nolu MSUGT 'nde; sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlık fazlalıklarıyla, üniteler arası yollamada ortaya çıkan fazlalıkların geçici olarak kayıt ve izleneceği hesap olarak tanımlanmış ve hesabın; fazlalığın tespiti ile hesaba alacak, hesapta bekleme süresini dolduran fazlalıkların 679 nolu Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar hesabına aktarılması, bu borç kaydedilmek suretiyle işletileceği belirtilmiştir. Ayrıntılı açıklama için bakınız M. Emin Akyol - Muzaffer Küçük; Tekdüzen Hesap Planı Uygulaması, Maliye Postası Yayınları, Ankara 1999

C- SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI İLE FAZLALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Sayım farklarının izlendiği 397 ve 197 nolu hesapların karşılıklı olarak bir biri ile kapatılması, 1 nolu MSUGT'nde açıklandığı üzere hesapların işle yişine ters olacağından mümkün değildir. Nedeni bulunamayan noksanlıklar bilanço aktifinde, fazlalıklar ise bilanço pasifinde(kâr rakamı içinde) yer almalıdır

Yukarıda açıklandığı üzere, aylık envanter çıkaran işletmelerde aynı mala ilişkin fazlalık ve noksanlık ile, üretim aşamasında birbiri ile bağlantılı olan hammadde –yarımamül- mamüllere ilişkin olarak yapılan bir hatadan dolayı birinde noksanlık, diğerinde fazlalık çıkması durumunda fazlalık ile noksanlık birbiri ile karşılaştırılabilecektir(mahsup yapılabilecektir).

Örneğin imalat işi ile uğraşan bir işletmenin mamulleri sayım fazlası, hammaddeleri de sayım noksanı vermiştir. İşletme yaptığı araştırmada her iki farkın da üretime verilen bir kısım hammaddeye ilişkin muhasebe kaydının yapılmamasından kaynaklandığını tespit etmiştir. Bu durumda işletme, kaydi stoğunu fiili stoğu seviyesine getirmek için açtığı 197 ve 397 nolu hesabı birbiri ile karşılaştırarak kapatacaktır.

197 ve 397 nolu hesap, stok sayım farkının nedeni henüz tespit edilmeden doğrudan gelir tablosu hesaplarına aktararak kapatılamaz. Böyle bir durumda, gider yazılan tutarlar KKEG olarak değerlendirilir.

D- STOK SAYIM FARKLARININ DÖNEM KARINA ETKİSİ

Dönem sonu mali tabloların oluşturulmasında, fiili envanter sonucu tespit edilen aktif değer kıymetlerinin dikkate alınacağını belirtmiştik. Fiili stok tespitini sağlayacak şekilde yapılan işlemlerden stok sayım fazlaları; kay-

di stoka göre elde bulunan mevcut fazla stoku ifade ettiğinden; bunun gelir yazılması zorunludur Nitekim 1 nolu MSUGT'nde söz konusu 397 nolu Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabının işleyişinde de bir bekleme süresinden ve bekleme süresi sonunda 679 nolu hesap vasıtasıyla gelir kaydetmekten bahsedilmektedir.

Tebliğ'in bahsettiği bekleme süresi ile ifade edilmek istenen, kanaatimizce fazlalığın noksanlıklarla veya mükerrer işlemlerle bağlantısının araştırılması içindir. Böyle bir durum söz konusu değilse anılan fazlalığın ilgili dönemde gelir yazılacağı hususu açıktır Tebliğde geçen bekleme ifadesi, sebebi bulunamayan fazlalıkların ilelebet bilançoda tutulması anlamına gelmemektedir.

Fiili stok sayımını sağlayacak şekilde yapılan işlemlerden stok sayım noksanlıkları ise; maliyet kayıtlarına girmiş ve stoklar arasında bulunması gereken bir malın stoklar arasında yer almamasını dolayısıyla hasılat yazılmayacak olmasını ifade eder Stoklarda bulunması gereken bir malın stoklarda yer almaması yasal kayıpların (fire vb.) dışında bir kayıp veya kaçığın olduğunu ve bunun da bir sorumlusunun olması gerektiği hususunu gündeme getirmektedir. Bu çerçevede söz konusu noksanlığın gider kaydedilmesi mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu noksanlık nedeniyle ortaya çıkan maliyetin, noksanlığa sebep olan sorumlu tarafından üstlenilmesi gerektiği öngörülmektedir. Nitekim 197 nolu sayım ve Tesellüm Noksanları hesabının işleyişine ilişkin olarak 1 no.lu MSUGT'nde de aynı doğrultuda açıklama yer almaktadır

Kurumlar vergisi mükelleflerinin dönem kurum kazançları, ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükelleflerinde olduğu gibi GVK'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri çerçevesinde tespit edilir. Ticari kazancın tespitine ilişkin olarak GVK'nun 38. maddesinde "*Bilanço esasını göre ticari kazanç teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki de -*

ğerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahipler -
ce;

- * İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir,
- * İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, VUK'nun değerleme -
ye ait hükümleri ile bu Kanun'un 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyu -
lur" hükmü yer almaktadır. Söz konusu hüküm uyarınca stok sayım fazla -
sı nedeni ile sermayede meydana gelen artış, kazanç olarak değerlendirilecektir. Öte yandan aynı Kanunun 88. Maddesinde yer alan "... sermaye -
de vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz" hükmü uyarınca stok sayım noksanlıkları nedeniyle sermayede meydana gelen eksilmeler gider olarak değerlendirilmeyecektir.

Buna paralel olarak; gelir ve kurum ticari kazancının tespitinde indirilebi -
lecek giderlerin bentler halinde ayrıntılı olarak düzenlendiği KVK'nun 14
ve GVK'nun 40'ncı maddelerinde de stok sayım noksanlıklarının gider
kaydedilebileceğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu
çerçevede nedeni tespit edilemeyen stok sayım fazlalıkları gelir kaydedi -
lecek, ancak stok sayım noksanlıkları gider kaydedilmeyecektir

Gelir ve Kurumlar Vergileri gibi kazanç ve irat üzerinden alınan vergiler -
de iktisadi kıymetlere ait değerler, vergi matrahının oluşumunu direkt ola -
rak etkilemektedir. Özellikle kazancın tespitini, öz sermaye kıyaslamasına
bağlayan sistemlerde vergi matrahı, dönem sonu ve dönem başında işlet -
meye dahil iktisadi kıymetlerin değerleri esas alınmak suretiyle tespit edi -
lir.

Görüldüğü gibi vergi hukukunda değerlemeye ilişkin konularda objektif,
bağlayıcı ve emredici hükümler getirilmiştir. Bu hükümler konulurken son

derece ihtiyatlı ve hassas davranılmıştır Hatta bu yönüyle vergi hukukunda, ticaret hukukundaki prensibin aksine, değerlemede azami ölçüler yerine asgari ve kesin ölçüler benimsenmiştir.

Ticari kazancın tespitine ilişkin olarak GVK'nun yukarıda anılan hükümlerinden amaç; imalat veya ticareti yapılan malın edinilmesi için ortaya çıkan bilumum giderlerin söz konusu malın satışı ile elde edilen hasıllardan indirilmek suretiyle kar veya zarara ulaşmaktır. Dönem sonu stok sayım noksanının tespiti halinde ise bir şekilde ticari faaliyet (alım ve satım) dışına çıkan mal söz konusudur Yani edinme maliyeti dikkate alınan ancak satış hasılatı elde edilmeyerek ticari çevirim dışına çıkmış bir mal söz konusudur. Satış hasılatı olmayan ya da olmayacak olan bir mala ilişkin edinme maliyetinin, satışı gerçekleşen diğer malların maliyetine eklenmesi. Yukarıda anılan kanun hükümleri uyarınca mümkün bulunmamaktadır Kanun koyucu bu durumu sermayede meydana gelen eksilme olarak nitelmiştir.

IV - MUHASEBE KAYITLARI

Emtia değerlemesine ilişkin muhasebe kayıtlarını bir örnek yardımıyla yazalım. MV Ltd. Şti. İplik ticareti faaliyetinde bulunmaktadır. Şirketin Aralık 1999 dönemine ilişkin işlemleri şöyledir: 10 Aralıkta 20/1 nolu 200 kg ipliği 500.000 TL/kg'dan, 15 Aralık 99'da 20/1 nolu 300 kg ipliği 510.000 TL/kg'dan 27 Aralık'ta 400 kg 20/1 nolu ipliği 530.000 TL/kg'dan almış, 16 Aralık'da 350 kg 20/1 nolu ipliği 550.000 TL/kg'dan 29 Aralık'ta 300 kg ipliği 570.000. TL/kg'dan peşin satmıştır. İşletme ayrıca ikinci parti alımdan 50 kg ipliği bozuk olduğu gerekçesiyle satıcıya iade etmiş, bedelli bir sonraki parti bedelinden mahsup edilmiştir. KDV oranı % 17 olarak dikkate alınacak olup, alım satımlar peşin yapılmıştır İşletme stok değerlemesinde LIFO yöntemini kullanmaktadır. İşletmenin alış-satış ve mal satış kârının tespitine ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

200 kg x 500.000 = 100.000.000.- TL
100.000.000 x % 17 = 17.000.000.- TL KDV

_____ 10.12.1999 _____
153 TİCARİ MALLAR 100.000.000.-
153 20 001 20/1 iplik
191- İNDİRİLECEK KDV 17.000.000.-
100 KASA 117.000.000.-
Açıklama: Mal alış kaydı.
_____ / _____

300 Kg. X 510.000 = 153.000.000.-TL
153.000.000 x % 17 = 26.010.000.-TL KDV

_____ 15.12.1999 _____
153 TİCARİ MALLAR 153.000.000.-
153.20.001
191 İNDİRİLECEK KDV 26.010.000.-
100 KASA 179.010.000.-
Açıklama :Mal alış kaydı
_____ / _____

_____ 16.12.1999 _____
320 SATICILAR HS. 29.835.000.-
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS. 25.500.000.-
391 HESAPLANAN KDV 4.335.000.-
Açıklama: Bozuk mal iade kaydı (50 Kg. X 510.000 = 25.500.000.-TL)
_____ / _____

16.12.1999	
100 KASA	225.225.000.-
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	192.500.000.-
391 HESAPLANAN KDV	32.725.000.-
Açıklama: Mal satış kaydı. (350 kg x 550.000 =192.500.000.-TL)	

300 kg x 510.000	= 153.000.000.- TL
100 kg x 500.000	= <u>50.000.000.- TL</u>
	203.000.000.- TL

16.12.1999	
621 SATILANTİCARİ MALLAR	
MALİYETİ	203.000.000.-
153 TİCARİ MALLAR	203.000.000.-
153. 20.001	
Açıklama : Mal satış ve iade maliyet aktarımı	

27.12.1999	
153 TİCARİ MALLAR	212.000.000.-
153. 20. 001.	
191 İNDİRİLECEK KDV	36.040.000.-
320 SATICILAR	29.835.000.-
100 KASA	218.205.000.-
Açıklama: Mal alış kaydı (400 kg. X 530.000 = 212.000.000.-TL)	

29.12.1999	
100 KASA	200.070.000.-
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	171.000.000.-
391 HESAPLANAN KDV	29.070.000.-
Açıklama : Mal satış kaydı (300 kg.x 570.000 = 171.000.000.-TL)	

29.12.1999

621 SATILANTİCARİ MALLAR

MALİYETİ

159.000.000.-

153. TİCARİ MALLAR

159.000.000.-

153. 20.001

Açıklama : Mal satış maliyet aktarım kaydı (300 Kg. X 530.000 = 159.000.000.-TL)

Büyük defter hesaplarının görünümü;

153 nolu hesap		600 nolu hesap		621 nolu hesap	
100.000.000	203.000.000	25.500.000	203.000.000		
153.000.000	159.000.000	192.500.000	159.000.000		
<u>212.000.000</u>		<u>171.000.000</u>			
103.000.000		389.000.000	362.000.000		

İşletme mal hareket (LİFO) Tablosu:

Giriş			Çıkışı		
Miktar Kg.	(Fiyat TL)	Tutar (Milyon)	Miktar (kg)	Fiyat (TL)	Tutar (Milyon)
200	500.000	100	50	510.000	25.5
350	510.000	153	250	510.000	127.5
400	530.000	212	100	500.000	50
			300	430.000	159

Stok: 100 kg x 500.000 = 50.000.000.-
100 kg x 530.000 = 53.000.000.-
+
103.000.000.-

Dönem sonu kayıtları:

_____ 31.12.1999 _____
600. YURTIÇİ SATIŞLAR 389.000.000.-
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI 389.000.000
Açıklama : Dönem sonu işlemler

_____ / _____
690 DÖNEM KARI VEYA
ZARARI 362.000.000.-
621 SATILANTİCARİ MALLAR MAL. 362.000.000.-
Açıklama : Dönem sonu işlemleri

690 Dönem Karı / Zararı	
362.000.000	389.000.000.
	27.000.000.

_____ 31.12.1999 _____
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI 27.000.000
692 DÖNEM NET KARI 27.000.000
Açıklama : Dönem sonu işlemleri

İşletme dönem kârı 27.000.000 TL olup stok değeri 103.000.000 TL tutarındadır 31/12 itibariyle KDV hesapları da mahsup yapılarak kapatılacaktır