

EMTİA DEĞERLEMESİ

I. GİRİŞ

Yılın sonuna geldiğimiz bu günlerde muhasebe servislerinin yapılacak işler listesi, bir hayli fazlalaşmaktadır. Muhasebe servisleri, dönem sonunda muhasebe dışı envanter yapacak kişilerin listesini oluşturur, görev dağılımlarını ve sorumlulukları bildirir.

Bu makalemizde dönem sonu sayımlarından sonra, muhasebe tarafından yapılacak emtia değerlemesi konusuna değinilecektir.

II. GENEL AÇIKLAMA

Muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik ilkesi gereği “İşletmelerin süresiz kabul edilen ömrü, faaliyet sonuçlarının tespiti amacıyla belli faaliyet dönemlerine bölünmektedir. Faaliyet sonuçlarının belirli dönemlerle tespit edilmesi, dönem sonu envanter ve değerlendirme işlemlerini de zorunlu kılar.

Vergi Usul Kanunu'nun 186'ncı maddesine göre; envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ayrıntılı olarak tespit etmektir. Ticari teamüle göre tartılması sayılması ve ölçülmesi mümkün olmayan malların değerleri tahminen tespit edilir.

V.U.K.'un 185. maddesinde envanterin, işe başlama tarihi ile her hesap dönemi sonunda çıkarılacağı hükme bağlanmıştır. V.U.K.'un 174. maddesinde de hesap dönemi;

- Normal takvim yılı esasına dayalı hesap dönemi,
- Özel hesap dönemi,
- Yeni işe başlayanların işe başlama tarihi ile takvim veya hesap dönemi sonuna kadar geçen süre,
- Yıl içinde işini bırakanların takvim yılı veya özel hesap dönemi başından işi bırakma tarihine kadar geçen süre, olarak ayrılmıştır.

Bilindiği üzere envanter; muhasebe içi ve dışı olarak iki temel kavramla açıklanır. **Muhasebe içi envanter;** yasal defterlere işlenen kayıtlara göre hesap dönemi sonunda mevcut, alacak ve borçların çıkarılmasıdır. **Muhasebe dışı envanter** ise; işletmede bulunan mevcutlarla alacak ve borçları tartmak, ölçmek, saymak ve değerlemek suretiyle belirlenmesidir.

Muhasebe dışı envanter sonucunda oluşturulan listeler, muhasebe içi envanter ile karşılaştırılır. Eğer yapılan karşılaştırma işleminde fark tespit edilirse, farkla ilgili hem vergi hem de muhasebe kayıtlarında gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.



Envanter işlemi ile fiilen tespit edilen iktisadi kıymetlerin değerinin, doğru tespit edilmesi gerekmektedir. Değerleme, belirli bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki kıymetinin belli bir para cinsinden ifade edilmesidir.

Değerlemede öncelikle kanunla belirlenmiş değerlendirme yöntemleri ve ölçüleri kullanılır. Belirlenmiş bir ölçü ve yöntem yoksa işletme yönetimince objektif kriterler kullanılmalıdır.

Vergi Usul Kanunu'nda değerlendirme ve değerlendirme hükümleri 258 ile 312 maddeler arasında açıklanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nda değerlendirme tanımı, "**vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti**dir." şeklinde tanımlanmıştır. VUK uyarınca değerlendirme "**takdir**" ve "**tespit**" olarak iki şekilde yapılabilir. Tespit mükelleflerce Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen değerlendirme ölçüleri kullanılarak yapılır. Mutad değerlendirme ölçülerinin kullanılmadığı durumlarda değerlendirme takdir (VUK md. 267) yoluyla yapılır."

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen değerlendirme ölçüleri;

- 1- Maliyet Bedeli,
 - a- Satın Alma Maliyeti
 - b- Üretim Maliyeti
- 2- Borsa Rayıcı,
- 3- Tasarruf Değeri,
- 4- Mukayyet (Kayıtlı) Değeri,
- 5- İtibari (Nominal) Değeri,
- 6- Vergi Değeri,
- 7- Rayiç Bedel,
- 8- Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti.

olarak sayılmıştır.

III. EMTİA DEĞERLEMESİ

A- SATIN ALINAN EMTİA DEĞERLEMESİ

Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesinde "Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir." denilmektedir.

Vergi Usul Kanununun 274. maddesi LİFO (Last In First Out – Son Giren ilk Çıkar) yönteminin sisteme dahil edilip, kaldırılması ile iki kez değişmiştir.

Madde açıklamasında da görüldüğü üzere emtia'nın maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.



Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesinde "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder." denilmektedir. Bu tanıma göre satın alınan malların maliyetini aşağıdaki unsurlar oluşturur;

- a- Satın alma bedeli (ithal edilen mallarda CIF bedeli),
- b- Malın iş yerine getirilmesine kadar ödenen sigorta giderleri,
- c- Malın iş yerine getirilmesine kadar ödenen nakliye, yükleme ve hamaliye giderleri,
- d- Malın ithal edilmesi durumunda gümrük vergisi, gümrük komisyonu ve diğer giderler,
- e- İthalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar,
- f- Emtia tedariki ile ilgili finansman giderleri,
- g- Malın stoklara alınmasına kadar oluşan kur farkları,
- h- Malın alım aşamasında belli olan vade farkları (Ödemelerdeki gecikmelerden dolayı doğan vade farkları hariç)

B- İMAL EDİLEN EMTİA DEĞERLEMESİ

Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesi'nde imal edilen emtianın maliyetinin (tam ve yarı mamul mallar) aşağıda yazılı unsurları içermesi gerektiği yazmaktadır;

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

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

Yukarıda da görüleceği üzere imal edilen malların değerlemesinde maliyet bedeli ölçüsü kabul edilmiş, maliyet bedelinin hesaplamasında uygulanacak yöntem konusunda da mükellefler serbest bırakılmıştır.

C- STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

Değerlemede fiili maliyetin esas alınması gerekmektedir. Fiili maliyetin tespit edilmesinin zor olduğu durumlarda Vergi Usul Kanunu'nda sayılan aşağıdaki stok değerlendirme esaslarından biri kullanılabilir.

- 1- Fiili maliyet yöntemi,
- 2- Ortalama maliyet yöntemi,
 - (a) Basit Ortalama Maliyet Yöntemi,
 - (b) Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi,
 - (c) Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi.



- 3- İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi,
- 4- Standart Maliyet Yöntemi,
- 5- Emsal Bedel İle Değerleme Yöntemi, (Değer Düşüklüğü Durumunda)
 - (a) Birinci Sıra (Ortalama Fiyat Esası),
 - (b) İkinci Sıra (Maliyet Bedeli Esası),
 - (c) Üçüncü Sıra Takdir Esası.

Yukarıda sayılan stok değerlendirme yöntemleri vergi usul kanununda sayılmış olan ve vergi mevzuatınca uygulanabilecek stok değerlendirme yöntemleridir. Bu yöntemlerin dışında, firmalar içsel raporlamalarında [Son giren ilk çıkar değerlendirme yöntemi (LIFO), düşük değerlendirme yöntemi, yerine koyma değeri ile değerlendirme yöntemi, yeni giren ilk çıkar değerlendirme yöntemi, temel stok değeri ile değerlendirme yöntemi, satış fiyatı ile değerlendirme yöntemi] yöntemlerinden de yararlanabilir.

D- EMSAL BEDEL İLE DEĞERLEME YÖNTEMİ

Muhasebe içi ve dışı envanter yapılırken stok değeri düşen malların tespit edilmesi durumunda VUK'nun 267'nci maddesinden yararlanılır. Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesinde "*Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. 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(maliyet bedeli esas) hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller(imal edilen emtia) için de uygulanabilir.*

VUK'nun 267'nci maddesine göre emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

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

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



Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.

E- SONUÇ

Makalemizde, emtia değerlemesi konusuna değinildi. Emtia değerlemesi konusunda genel bilgiye ulaşmak için; muhasebe içi ve dışı envanter, değerlendirme, stok değerlendirme yöntemlerine değinildi. Ulaşılan sonuçları ise aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- 1- Emtianın maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.
- 2- Ana stok değerlendirme yöntemi fiili maliyet yöntemidir. Eğer fiili maliyet yönteminin kullanılması çok büyük güçlükler içeriyor ise vergi usul kanununa göre (Ortalama maliyet, ilk giren ilk çıkar, standart maliyet) yöntemlerinden birisi kullanılabilir.
- 3- Emtianın değerinin % 10 ve daha fazla düştüğünün tespiti durumunda emsal bedel ile değerlendirme yöntemi kullanılır.