

YIL SONU ENVANTERİ, VERGİ HUKUKU AÇISINDAN ÖNEMİ VE STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

Bekir BAYKARA¹

Bu makale Yaklaşım Dergisinin Aralık 1994 Tarihli 24. Sayısında Yayınlanmıştır.

I-GİRİŞ:

"İşletmenin sürekliliği kavramı" ve "Dönemsellik Kavramı" muhasebenin temel kavramlarından² Birinci kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. ikinci kavram ise; işletmenin sürekliliği kavramı ile sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Dönem sonuçlarının çıkarılıp kâr dağıtılması işletmelerin amacıdır.

İşte bu amacın gerçekleşmesi için, belli dönemler itibariyle envanter çıkarmak zorunludur.

Bu yazımızda envanter konusunu ele alıp inceleyeceğiz. Ancak bu konu geniş ve derin bir konudur. Bütününün ele alınması bir makalenin hacmini aşar. Bu nedenle, yıl sonu envanterini kısaca inceleyip açıkladıktan sonra, vergi hukuku açısından önemini inceleyecek, üçüncü bölümde de stok değerlendirme yöntemlerini ayrıntılı olarak ele alacağız.

II-YIL SONU ENVANTERİ VE VERGİ HUKUKU AÇISINDAN ÖNEMİ

A- YIL SONU ENVANTERİ

1. Envanter Kavramı

Envanter, VUK'un 186. maddesi ile tanımlanmıştır. Bu tanıma göre envanter; işletmeye dahil iktisadi kıymetlerden olan, bilanço günündeki mevcutlar, alacaklar ve borçlan, saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve ayrıntılı olarak tesbit etmektir.³

Bu tanıma göre envanter iki aşamalıdır: Tespit safhası, değerlendirme safhası. Tespit safhasında, iktisadi işletmeye dahil, mevcutlar, haklar ve yükümlülükler; niteliklerine

¹ Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü Daire Başkanı

² Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) s.6

³ Bu tanım, 1956 tarihli TTK'nın 73. maddedeki tanımın aynıdır.

göre, saymak, ölçmek, tartmak suretiyle ayrıntılı ve kesin bir biçimde tespit edilir. Değerleme safhasında, ise tespit edilen unsurlar, kanunda belirtilen ölçülere göre değerlendirilir.

2. Envanter Çeşitleri

Envanter işlemi bir takım ölçütlere göre sınıflandırılabilir.

Yapılış amacına göre, dönem sonu ve açılış envanteri, iş bırakma veya tasfiye (veya iflas) envanteri olarak dörde ayrılabilir.

Özelliklerine göre, muhasebe dışı envanter, muhasebe içi envanter⁴ şeklinde sınıflandırılabilir.

Bir önceki yılın dönem sonu envanteri, sonraki yılın dönem başı envanteri olur.

Muhasebe dışı envanter, yukarıda değindiğimiz tespit ve değerlendirme iş ve işlemlerini ifade eder. Muhasebe içi envanter ise, yapılan muhasebe içi envanter sonuçlarına göre, muhasebe kayıtlarının yapılmasıdır. Bu kayıtlar, düzeltme kayıtları, geçici hesapların kapatılması, kapanış kayıtlarının yapılması şeklinde olur. Mizanları düzenlemek ve döneme ait mali tabloları hazırlamak da muhasebe içi envantere dahildir.

3- İşletmelerde Envanter

Envanterin birinci aşaması olan tespite ilişkin esaslar VUK'un 186 ile 192. maddelerinde düzenlenmiştir. İkinci aşama olan değerlendirme ise, kanununun üçüncü kitabında, 258 ile 330. maddelerinde düzenlenmiştir.

Kanunun 187. maddedeki şartları taşıyan bina ve arazi envantere alınır. Yani bilançoya dahil edilir.

Envanter esas itibarıyla defter üzerine çıkarılır. Ancak, çok ve çeşitli mal kullanan büyük kuruluşlar 188. maddedeki şartlarla, envanteri listeler halinde çıkarabilirler.

Envanter her yıl ve yıl sonunda (Bilanço gününde) çıkarılır. Ancak büyük mağazalar ve eczaneler, üç yılda bir envanter çıkarabilirler. Bu durumda envanter çıkarılmayan yıllarda kaydi stoklara itibar edilir. Maliye Bakanlığı müracaat üzerine büyük sınai işletmelere iki ya da üç yılda bir envanter çıkarılmasına müsaade edebilir. (Md. 190)

Amortisman ayrılacak değerler ve amortisman kayıtları, md. 189'a uygun olarak yapılmak zorundadır.

⁴ Rüştü ERİMEZ, Değerleme ve Mali Tablolar, İstanbul 1975, s.24 vd.

Envanterin ikinci safhası olan değerlemenin VUK'un üçüncü kitabına göre yapılacağını belirtmiştik.

Kanunun 259 ile 268. maddeleri değerlendirme esaslarını düzenlemiştir. Bu esaslar hem işletmelere dahil iktisadi değerlerin hem de servetlerin değerlendirilmesinde kullanılır.

Kanunun üçüncü kitabının ikinci bölümü (Md. 269-290) iktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlendirilmesine ayrılmıştır. Daha sonra servetleri değerlemeye (Md. 291-298, yeniden değerlemeye ilişkin Mük. 298. Md. dahil) ayrılmıştır.

Amortismanlar kanununun 313-330. maddeleri ile düzenlenmiştir.

Değerlemeyi bütün unsurları ile ele almak konumuzu aşar. Yazımızın üçüncü bölümünde stok değerlemesi ve değerlendirme yöntemlerini ele alacağız.

B-ENVANTERİN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN ÖNEMİ

Envanterin birinci, yani tespit aşaması işletme ve muhasebe disiplinlerini ilgilendirir. Ancak bu işlemlerin doğru olmadığı tespit edildiğinde VUK'un 30. maddesine göre, vergi matrahı re'sen takdir edilir.

Envanterin ikinci safhası olan değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti⁵ işlemi olarak, vergi hukuku açısından çok önemlidir.

Değerlemenin vergi matrahlarının tespiti ile ilgili olması ve değerlendirme ile ilgili hükümlerin matrahı doğrudan doğruya etkilemesi özel bir hukuki sonuca yol açar. Bu haliyle değerlendirme normları usul hukuku normu olmaktan çıkar, maddi hukuk normu haline gelir. Maddi hukuk normu olarak da, geçmişe yürümez.

Değerlemenin vergi matrahını doğrudan etkiliyor olması, değerlendirme usul ve esaslarının kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmesini gerektirir. Usul ve esasların düzenlenmesi idari metinlere (Tüzük, yönetmelik, tebliğ) bırakılamaz.

İH-STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

A-STOK KAVRAMI

İşletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği ilk madde ve malzeme, yan mamul, mamul ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi, normal faaliyet döneminde satılacak veya işleme girecek varlıklardır.⁶

⁵ VUK Madde 258.

⁶ MSUGT 15 No'lu hesap grubu açıklaması.

VUK'da "Emtia" olarak ifade edilmektedir. (Md. 274) Satın alınan veya imal edilen emtia, ilk madde ve yan mamuller bu kavram kapsamındadır.

B-STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

Stoklar, diğer aktif kalemlere göre farklılık arz ederler. Çok değişken ve hareketlidirler. Devir hızları yüksektir. Genellikle çeşitli olarak fazladır. Ticari ve sınai işletmelerde, emtianın satışı veya üretimi faaliyet konusudur. Bu nedenlerle stok yönetimi işletmelerin en önemli konularından birisidir. Stok yönetimi; stokların saklanması, korunması, optimal stok düzeyinin belirlenmesi, envanteri, değerlemesi ve muhasebesi gibi bir dizi faaliyeti ifade eder.

Stok yönetiminin, envanter, değerlendirme ve muhasebeye ilişkin bölümü muhasebeci, maliyeci ve hukukçuyu ilgilendirir. Çünkü, özellikle değerlendirme, hukuki sonuçlar doğurur. Aşağıda stok değerlendirme yöntem ve esaslarını inceleyeceğiz.

1.Stok Değerleme Yöntemleri:

Stok değerlemesinde iki ana yöntem vardır;

- Maliyet bedeli esasına dayalı değerlendirme yöntemleri,
- Cari değerleri esas alan değerlendirme yöntemleri.

Aslında, fiyat değişimlerinin fazla olmadığı istikrarlı dönemlerde tek değerlendirme yöntemi, maliyet bedeli esasına dayanan yöntemdir. İkinci yöntem enflasyonun getirdiği bir yöntemdir. Esasen, istikrarlı dönemlerde her iki yöntem de aynı sonucu verir. Şimdi bu yöntemleri inceleyelim;

a.Maliyet Bedeli Esasına Dayanan Değerleme Yöntemleri

Bir malın maliyeti, o malın elde edilmesi için yapılan bütün harcamaların toplamını gösterir. Bu değer fatura bedeli, taşıma, sigorta, yükleme boşaltma, aynı (Mala bağlı-vasıtalı) vergi ve resimler gibi değerlerin toplamıdır. Üretim maliyeti ise, o malın üretimi için harcanan, hammadde ve malzeme, işçilik, genel imal giderleri, ambalaj giderleri gibi giderlerdir. Genel idare giderlerinden mamule düşen payın maliyete yüklenip yüklenmeyeceği teoride tartışmalı, vergi uygulamasında ise ihtiyaridir. (VUK. Md. 275)

Satın alınan veya imal edilen malın maliyetini bulma bir dizi işlemi gerektirir. Bu işlemler her zaman basit ve sorunsuz değildir.

Envanter sonucu bulunan yıl sonu mal mevcudunun maliyetinin bulunması ise, işletmenin ve malın özelliğine göre problemlili olabilir. Ayrıca seçilen yöntem, değerlendirme için harcanacak emeği ve yıl sonu kârını etkileyeceğinden, yöntem seçimi çok önemlidir.

Maliyet bedelinin bulunmasında aşağıdaki yöntemler kabul görmüştür:

- Has veya spesifik maliyet yöntemi,
- Ortalama maliyet yöntemi,
- İlk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi,
- Son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemi.⁷

aa) Has veya Spesifik Maliyet Yöntemi:

Parti maliyeti de denir. Bu yöntemde mal hangi partiye ait ise o partinin maliyeti ile belirlenir. Yöntemin uygulanabilmesi, satın alınan mallar ile yıl sonu mal mevcudunun hangi partiden kullanıldığının tespit edilebilir olması gerekir. Genellikle bu mümkün değildir. Bu nedenle çoğunlukla ortalama maliyet yöntemi kullanılır.

ab) Ortalama Maliyet Yöntemi:

Bu yöntem de üç şekilde uygulanır.

ab1) Hareketli Ağırlıklı Ortalama:

Bu yöntemde, üretim veya satış için ambardan yapılan her çıkışta, stokta bulunan malın ortalama birim maliyeti yeniden tespit edilir. Yöntemin uygulanması, sürekli ve düzenli envanter tutulmasını gerektirir.

ab2) Ağırlıklı Ortalama Maliyet:

Bu yöntemde maliyet, belli aralıklarla genellikle yıl sonunda tespit edilir.

⁷ Her dört yöntem de maliyet bedelinin tespit yöntemleridir. Bu konuda aşağıdaki eserlere bakınız.

—Özdin AKGÜL, **Mali Tablolar Analizi**, 3. Baskı, Ankara, s.51.

—Nalan AKDOĞAN, **Enflasyon Muhasebesi**, Ankara 1980, s.38

—Nasuhi BURSAL, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul 1979. s.94

—Mehmet Al i CANOĞLU, **İşletme Muhasebesi**, İstanbul 1977, s. 63.

—Rüştü ERİMEZ, a.g.e. s. 88 vd.

—Mazhar HİÇŞAŞMAZ, Genel Muhasebe, Ankara 1974, s. 219

—Yüksel KOÇ, **Genel Muhasebe**, Ankara 1972, s. 150.

—Baki MERİÇ, **Değerleme**, istanbul 1982 s. 70 vd.

—Mehmet SAYARI, **Enflasyonda Gerçek Satış Kârının saptanması**, Ankara 1981, s.32

Satın alınan (ve yıl başında mevcut) malların toplam maliyeti, miktara bölünür, birim maliyet bulunur. Satılan ve kalan malların miktarı ile birim maliyet çarpılır. Satılan malın ve dönem sonu stokunun değeri bulunur.

ab3) Basit Ortalama Maliyet:

Bu yöntemde, dönembası stok ve her parti alışındaki birim maliyet, alış sayısına bölünür. Bulunan birim maliyet, satılan ve dönem sonunda kalan miktar ile çarpılır. Böylece satılan malın ve dönem sonunda kalan malın maliyeti bulunur.

bb) İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi

Bu yöntemde, satılan veya üretime verilen malların, ilk giren mallardan olduğu varsayılır. Yani malların giriş sırasına göre çıktığı varsayılır. Dolayısıyla, dönem sonu stokunun son partilerden kaldığı düşünülür. Böylece dönem sonu stoku son partilerin maliyeti ile değerlendirilmiş olur.

cc) Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi:

Bu yöntemde, yukarıdaki FIFO yönteminin aksine, ambardan çıkışların ambara son giren mallardan yapıldığı varsayılır.

Bu yöntemin uygulandığı işletmelerde dönem sonu mal mevcudunun maliyeti, ilk giren stokların maliyeti ile değerlendirilmiş olur.

b-Cari Değerleri Esas Alan Değerleme Yöntemleri

Değerlemede maliyet esası, esas itibariyle stokların aktife girdiği sıradaki değerleri gözönünde bulundurur. Oysa fiyat artışlarının hızlı olduğu dönemlerde, bu maliyet kısa sürede tarihi maliyet halini alır ve gerçeği yansıtmaz hale gelir. Bu nedenle maliyet esası yerine cari değerleri esas alan değerlendirme yöntemleri önerilmektedir. Ancak, yeniden değerlendirme dışında bu öneriler henüz hukuki hale gelmiş değildir. Bu nedenle bu konuyu yazımızın dışında bırakıyoruz.⁸

C-MALİYET BEDELİ İLE STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI VE YÖNTEM SEÇİMİ

1. Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Fiyatların fazla değişmediği istikrarlı dönemlerde, şu veya bu yöntemin uygulanması çok fark etmez. Yöntemler yaklaşık aynı değeri verirler. İşletmeler kolaylarına gelen yöntemi seçebilirler.

⁸ Bu konuda, bkz. 11 no'lu notta adı geçen seminer ile, N. AKDOĞAN ve M. SAYARI'nın eserleri.

Ancak, enflasyon dönemlerinde, yani fiyatların sürekli yükseldiği dönemlerde durum değişir. Her yöntem farklı sonuç verir. Satılan malın maliyeti, buna bağlı olarak dönem kân değişir. Stokların bilançodaki değerleri değişir.

Maliyet bedeli ile stok değerlendirme yöntemlerinin, enflasyon dönemlerinde verdikleri sonuç bakımından, aşağıdaki kanı hakimdir.⁹

- İlk giren ilk çıkar (FIFO) yönteminde maliyetler düşük, yıl sonu stokları yüksek değerlendirilir.

- Son giren ilk çıkar (FIFO) yönteminde ise, maliyetler yüksek, yıl sonu stokları düşük değerlendirilir.

-Ortalama maliyet (özellikle ağırlıklı ortalama) yönteminde ise LIFO ve FIFO yönteminin arasında bir sonuç elde edilir.

2. Yöntem Seçimi

İşletme sahipleri, daha sonraki bölümlerde ele alacağımız hukuki sınırlamalar çerçevesinde kendilerine uygun gelen yöntemi seçebilirler. Ancak yöntem seçiminde aşağıdaki hususlar gözönünde bulundurulmalıdır.

a-Dönem sonu mevcudu işletme için önemli bir miktara erişmemişse stok değerlendirme yöntemleri fazla önem taşımaz. Bu durumda işletmenin kolayına gelen yöntem seçilmelidir.

b-Yöntem karın olabildiği kadar gerçeğe yakın tespitine yaramalıdır.

c- Seçilen yöntem bilançonun yanlış yorumlanmasına neden olacak sonuçlar yaratmamalıdır.

d-Harcanacak emek ve para sağlayacağı faydayı aşmamalıdır.

3. LIFO Yöntemi Enflasyon Yükünü Kaldırmada Etkili Olabilir mi?

LIFO yöntemi maliyet tespit yöntemlerinden birisi olmasına rağmen¹⁰ VUK'un 274. maddesinde 4008 Sayılı Kanun ile yapılan bir değişiklik ile 1.1.1996 tarihinde geçerli olmak üzere mükelleflere bu yöntem ile stok tespit imkanı tanınmıştır. Hukuki tartışmayı sonraki bölüme bırakarak, bu değişikliğin mükelleflere ne getirdiğini kısaca açıklamak istiyoruz.

⁹ Biz burada rakamlı örnek vermiyoruz. 6 no'lu dipnotta belirttiğimiz kitaplar da ve bu konu ilgili diğer kitaplarda rakamlı örnekler bulunabilir. Son aylarda yayınlanmış makalelerde de örnek bulunabilir. Örneğin Sakıp ŞEKER, Son Giren ilk Çıkar (LIFO) Yönteminin Vergisel Boyutu, **Yaklaşım**, Eylül 1994.

¹⁰ Bkz. Yukarıda 6 no'lu dipnot.

Yukarıda, LIFO yöntemi uygulandığında, satılan malın maliyeti yüksek, dönem sonu stoku düşük belirlenir, şeklindeki kanının hakim olduğunu belirtmiştik. İlk defa uygulandığında doğru olan bu kanı, devamlı uygulandığında¹¹ gerçek olmayabilir.

Bu yöntem uygulandığında dönem karının devamlı düşük çıkması için;

-Fiyat artışlarının yıllar itibariyle sürekli olması,

-Yıl sonu stoklarının yıllar itibariyle düşmemesi, gerekir.

Aksi halde, bu yöntem amaçlanana vermediği gibi, ters yönde bir etki meydana gelir. Öyle ki bu etki, duruma göre FIFO Yönteminden daha şiddetli olabilir.¹²

Görüldüğü gibi yöntemin, 4008 Sayılı Kanun'un gerekçesinde belirtilen amacı gerçekleştirmesinin şartları vardır. Bu şartların ikisinin birden gerçekleşme ihtimalide çok kuvvetli değildir.

Ayrıca, bu yöntemi seçmenin ek maliyeti de vardır. Adı geçen Kanun ile GVK'nın 41 ve KVK'nın 15. maddelerine eklenen hükümler ile, bu yöntemi kullanan veya yeniden değerlendirme yapan mükellefler, yabancı kaynak maliyetlerinin bir kısmını gider yazamazlar.

Açıklamalardan anlaşılacağı gibi ilerici yıllarda bu yöntemi kullanmak isteyenler bu şartları iyi hesaplayıp ona göre yöntem seçimi yapmalıdırlar.

D-VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE STOKLARIN DEĞERLEMESİ

VUK'a göre satın alınan veya üretilen mallar maliyet bedeli ile değerlendirilir. (Md. 274 ile 277) Değeri düşen mallar, artık ve yan ürünler emsal bedeli ile değerlendirilir. (Md. 278) Ayrıca, değerlendirme günündeki satış bedeli maliyete göre % 10 ve daha fazla düşüklük gösterdiğinde de emsal bedeli uygulanabilir (Md.274/2)

Ancak maliyet bedelinin yukarıda açıkladığımız yöntemlerden hangisi ile tespit edileceği açık değildir. Bazı muhasebe kuramcıları, ortalama, FIFO veya LIFO yöntemlerinden birisinin kullanılabilmesi görüşündedirler.¹³ Fakat, vergi idaresi bu görüşte değildir. İdare'nin görüşüne göre, mümkünse has (spesifik) maliyet, değilse

¹¹ Nitekim VUK 274. maddesine göre bu yöntemi seçenler 5 yıl süre ile bundan dönemezler.

¹² Nalan AKDOĞAN a.g.e, s. 84, Mehmet SAYARI, a.g.e s. 34, Alparslan PEKER, Enflasyonun İşletmelerin Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkilerini Giderici Muhasebe Tedbirleri, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Enflasyon Ortamında Muhasebe, Finansman ve Vergi Problemleri, Semineri, İstanbul 1974 s. 68, Azmi DEMİRCİ, Stok Değerlemede LIFO yöntemi Uygulanabilirliği ve Etkinliği, Vergi Dünyası, Kasım 1994, S. 159. s. 101 vd.

¹³ N.Bursal, a.g.e, s. 102, M.A. CANOĞLU, a.g.e, s.70, A.PEKER, a.g.m., s. 70.

ortalama maliyet ile stok değerlemesi yapılmalıdır. Son ıkan 4008 Sayılı Kanun İdare'nin bu görüşte olduğunu göstermektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nda, stokların değerlenmesi 75 ve 461. maddeler ile düzenlenmiştir.

TTK'nın 75. maddesine göre bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değerler üzerinden değerlenir. Borsada kote emtia ise değerleme gününün borsa rayici ile değerlenir. TTK'nın 461. maddesine göre, sermaye şirketleri emtiayı en çok maliyet değerleri ile değerlerler.

IV-SONUÇ

İşletmelerin amacı kazanç elde edip bunu sahiplerine dağıtmaktır. Kazancın, işletmeyi ve ilgilileri zarara uğratmadan tespiti, envanter işlemlerinin sağlıklı yapılmasına bağlıdır. Bu haliyle değerleme normlarının da iktisadi hal ve şartlara uydurulması da Devletin görevidir.