

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**STOKLARDA ZAYİ OLMA, FİRE VE DEĞER
DÜŞÜKLÜĞÜNÜN VERGİ MEVZUATI VE MUHASEBE
STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ VE
MALİ TABLOLARA YANSITILMASI**

**Ümit ERKAN
2501130714**

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ash TÜREL

İSTANBUL,2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : ÜMIT ERKAN

Numarası : 2501130714

Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MUHASEBE

Danışmanı : PROF.DR.ASLI TÜREL

Tez Savunma Tarihi : 19.03.2019

Saati : 10.30

Tez Başlığı

STOKLARDA ZAYI OLMA, FİRE VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN VERGİ MEVZUATI VE
: MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ VE MALİ TABLOLARA
YANSITILMASI.

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış,
sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜNE** OYBİRLİĞİ / **OYÇOKLUĞUYLA** karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.RECEP PEKDEMİR		
PROF.DR.ASLI TÜREL		Kabul
PROF.DR.FATMA PAMUKÇU		KABUL

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.MERT ERER		
DOÇ.DR.ABDURRAHMAN TAYLAN ALTINTAŞ		KABUL

ÖZ

STOKLARDA ZAYİ OLMA, FİRE VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN VERGİ MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ VE MALİ TABLOLARA YANSITILMASI

Ümit ERKAN

Stoklar, işletme faaliyetlerini üretim veya ticari yönden istikrarlı bir şekilde devam ettirebilmeleri bakımından etkin rol oynamasıyla birlikte işletme bilançolarında çok önemli bir yere sahiptir. Bu yönden stokların muhasebeleştirilmesi, değerlemesi ve raporlanması işletmeler açısından önem arz etmektedir.

Stoklarla ilgili olarak; Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve bu kapsamda Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) içerisinde düzenlemeler yer almakla birlikte ülkemizde vergi ağırlıklı bir muhasebe sisteminin varlığı nedeniyle, işletmeler mali kârın belirlenmesi noktasında ağırlıklı olarak stoklara ilişkin muhasebe kayıtlarını, değerlemeleri ve raporlamaları Vergi Mevzuatına göre yapmaktadırlar. Ancak, TMS-2 Stoklar Standardı ile maliyet hesaplama ve muhasebeleştirmede farklılıklar meydana gelmektedir.

Stoklar, olağanüstü olaylar veya bazı öngörülemez nedenlerle kısmen ya da tamamen ortadan kalkarak zayı olabilmekte ve iktisadi değerlerini kısmen ya da tamamen yitirebilmektedirler. Diğer taraftan işletmelerde, üretim ve satış veya muhafaza amacıyla stoklama aşamasında meydana gelen fireler ise miktar azalması şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca, stokların öngörülebilir veya tersi durumlar neticesinde parasal değerlerinde ekonomik ya da fiziksel nedenlerden dolayı değer düşüklükleri de meydana gelebilmektedir.

Bu çalışmada, stoklar için özellik arz eden “*zayi olma, değer düşüklüğü ve fire*” kavramları Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından incelenmiş; değerlendirme hükümleri de dikkate alınarak Türk Vergi Mevzuatına ve TMS’ye göre zayi olma, değer düşüklüğü ve fire konuları ile ilgili örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Stoklar, Zayi Olma, Değer Düşüklüğü, Fire, Türkiye Muhasebe Standartları, Türk Vergi Mevzuatı



ABSTRACT

STUDY ON WASTING, IMPAIRMENT AND SHRINKAGE IN INVENTORIES BASED ON TAX LEGISLATIONS AND ACCOUNTING STANDARDS AND REFLECTING TO FINANCIAL STATEMENTS

Ümit ERKAN

Inventories, have an important position in companies' balance sheets with their active role in order to maintain their business activities in a stable manner. In this respect, accounting, valuation and reporting of inventories are crucial for the businesses.

There are some regulations for the inventories in the International Accounting Standards (IAS) and Turkey Accounting Standards (TAS). However, due to the existence of a tax-oriented accounting system in our country, businesses make their accounting records, valuations and reporting in accordance with the Tax Legislation while determining their profits. However, there are some differences in cost calculation and accounting with TMS-2 Inventories Standard.

Inventories, may be lost partially or completely due to extraordinary events or for some unforeseen reasons and they may lose their economic values partially or completely. On the other hand, shrinkage occurring during the stocking phase for production, sales and preservation may occur as a decrease in quantity. In addition, as a result of the foreseeable or unforeseen circumstances, the monetary values of the inventories may be impaired due to economic or physical reasons.

In this study, "wasting, impairment and shrinkage" concepts have been studied based on the Turkish Tax Legislation and Turkey Accounting Standards which have importance for inventories. Wasting, impairment and shrinkage concepts has been explained in accordance with the Turkish Tax Legislation to the TAS with the sample applications by taking into consideration the valuation provisions.

Keyword: Inventories, Wasting, Impairment, Shrinkage, Turkey Accounting Standards, Turkish Tax Legislation



ÖNSÖZ

İşletmelerin ticaretini yapmak için edindiği veya ürettiği iktisadi kıymetlerin (malların) dönem sonu itibariyle henüz satılmamış kısmı ile henüz üretime sevk edilmemiş ilk madde ve malzemeler ile henüz üretimi tamamlanmamış yarı mamuller işletme stoklarını oluşturur. İşletme stokları, her an satılabilecek veya üretime verilebilecek kıymetlerden oluştuğundan bilançoda sadece dönen varlıklar içinde yer alırlar.

Stoklarla ilgili olarak; Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve bu kapsamda Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) içerisinde düzenlemeler yer almakla birlikte ülkemizde vergi ağırlıklı bir muhasebe sisteminin varlığı nedeniyle, işletmeler mali kârın belirlenmesi noktasında ağırlıklı olarak stoklara ilişkin muhasebe kayıtlarını, değerlemeleri ve raporlamaları vergi mevzuatına göre yapmaktadırlar. Ancak, TMS-2 Stoklar Standardı ile maliyet hesaplama ve muhasebeleştirilmede farklılıklar meydana gelmektedir. Bu noktada, stoklar Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre maliyet bedeli/fiyatı ile değerlendirilir. Dolayısıyla, VUK 'a göre stok değerlemesinde fiili maliyet esası dikkate alınmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), finansal tabloların işletmenin gerçeğe uygun finansal durumunu yansıtabilmesini sağlamak amacıyla birçok muhasebe/finansal raporlama standardı yayınlamıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve bu kapsamda Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'lerin büyük bölümü varlıkların ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleriyle ölçülmesini ve raporlanmasını öngörmektedir.

Çalışmamızda stoklar için özellik arz eden “*zayi olma, fire ve değer düşüklüğü*” kavramlarının Türk Vergi Mevzuatı ve TMS'ye göre farklılıkları araştırılmıştır. Ayrıca çalışmamızda stoklar için özellik arz eden bu kavramlar arasındaki bağlantı irdelenmiş ve muhasebeleştirilmeleri örnek uygulamalarla birlikte ele alınmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanmasında hiçbir zaman katkılarını esirgemeyen danışmanım sayın Prof.Dr. Aslı TREL' e teşekkür ederim. Ayrıca her türlü koşulda manevi olarak bana destek olan sevgili eşim ve oğluma en içten şükranlarımı sunarım.

ÜMİT ERKAN
İSTANBUL 2019



İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vii
İÇİNDEKİLER	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
KISALTMALAR LİSTESİ	xvi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

STOKLARA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1.Stok Kavramı.....	3
1.1.1.Stok Tanımı.....	3
1.1.2. Stok Gereksinimi ve Bulundurma Nedenleri.....	4
1.1.3. Stokların Fonksiyonları ve İşletme Ekonomisindeki Önemi.....	5
1.1.4. Stokların Sınıflandırması ve Çeşitleri.....	7
1.1.4.1.Üretim Sürecinde Kullanılan Stoklar.....	9
1.1.4.2.Üretim Sonucu Ortaya Çıkan Stoklar.....	9
1.1.4.3.Doğrudan Alım Satıma Konu Stoklar.....	9
1.1.4.4.Tamamlanmamış Hizmet Maliyet Stokları.....	9
1.1.4.5.Diğer Stoklar.....	10
1.1.4.6.Verilen Sipariş Avansları.....	10
1.1.5.Stok Hesapları.....	11
1.1.5.1.İlk Madde ve Malzeme Hesabı.....	12
1.1.5.2.Yarı Mamuller-Üretim Hesabı.....	12
1.1.5.3.Mamuller Hesabı.....	13
1.1.5.4.Ticari Mallar Hesabı.....	13

1.1.5.5. Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı.....	13
1.1.5.6. Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı.....	14
1.1.5.7. Diğer Stoklar Hesabı.....	14
1.1.5.8. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı.....	15
1.1.5.9. Verilen Sipariş Avansları Hesabı.....	15
1.1.6. Stok Maliyetleri.....	16
1.1.6.1. Sipariş Maliyeti.....	16
1.1.6.2. Kurulum (Üretime Hazırlık) Maliyeti.....	17
1.1.6.3. Satın Alma Maliyeti.....	17
1.1.6.4. Stok Bulundurma Maliyeti.....	17
1.1.6.5. Stok Bulundurmama (Stoksuzluk) Maliyeti.....	17
1.1.7. Stok Kayıt Yöntemleri.....	18
1.1.7.1. Dönem Sonu (Aralıklı) Envanter Yöntemi.....	18
1.1.7.2. Sürekli (Aralıksız) Envanter Yöntemi.....	18
1.2. Stoklarda Değerleme.....	19
1.2.1. Stokların Değerlemesi.....	19
1.2.1.1. Vergi Usul Kanunu'na (VUK) Göre Stokların Değerlemesi.....	20
1.2.1.2. TFRS/TMS'ye Göre Stokların Değerlemesi.....	22
1.2.1.2.1. Stok Maliyeti Unsurları.....	22
1.2.1.2.2. Stok Değerleme Ölçütleri.....	24
1.2.1.2.3. TMS-2' ye Göre Raporlanacak Değer ve Değerleme Yöntemleri	27
1.2.2. Stok Değerleme Yöntemleri.....	29
1.2.2.1. Gerçek (Has) Maliyet Yöntemi.....	29
1.2.2.2. Ortalama Maliyet Yöntemi.....	30
1.2.2.3. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi.....	31
1.2.2.4. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi.....	31
1.2.2.5. Yeni Giren İlk Çıkar (NIFO) Yöntemi.....	31
1.2.2.6. Diğer Yöntemler.....	32

1.3. Stoklarda Zayi Olma.....	32
1.3.1.Zayi Olma Kavramı.....	32
1.3.2.Zayi Olma Nedenleri ve Örnekleri.....	34
1.3.3. Stokta Zayi Olma Nispetlerinin Tespit Edilme Süreci.....	35
1.3.4. Stokta Zayi Olma Durumunda Yapılması Gerekli İşlemler.....	36
1.4. Stoklarda Fire.....	37
1.4.1.Fire Kavramı.....	37
1.4.2. Fireyle Bağlantılı Diğer Kavramlar.....	38
1.4.2.1.Hurda.....	38
1.4.2.2.Artıklar.....	38
1.4.2.3.Iskarta.....	39
1.4.2.4.Ayıplı Mamuller.....	39
1.4.3. Fire Türleri.....	39
1.4.3.1.Uçucu ve Kalıcı Fireler.....	39
1.4.3.2.Normal (Olağan) ve Anormal (Olağanüstü) Fireler....	40
1.4.4. Firenin Hesaplanma Zamanı ve Yapılması Gerekli İşlemler.....	42
1.5. Stoklarda Değer Düşüklüğü.....	43
1.5.1.Stok Değer Düşüklüğü Kavramı.....	43
1.5.2. Stok Değer Düşüklüğü Nedenleri.....	43
1.5.3. Stok Değer Düşüklüğünün Vergileme Açısından Sınıflandırılması.....	44
1.5.3.1.Nicelikteki Kayıplar.....	44
1.5.3.2.Nitelikteki Kayıplar.....	44
1.5.4. Stok Değer Düşüklüğü Durumunda Yapılması Gerekli İşlemler.....	45
1.5.5. Emsal Bedeli Kavramı.....	45
1.6. Stoklarda Özellik Arz Eden Kavramlar Arasındaki İlişki.....	46
1.6.1. Zayi Olma ve Fire Arasındaki İlişki.....	46
1.6.2. Zayi Olma ve Değer Düşüklüğü Arasındaki İlişki.....	47
1.6.3. Fire ve Değer Düşüklüğü Arasındaki İlişki.....	48

İKİNCİ BÖLÜM

STOKLARDA ZAYI OLMA, FİRE VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN VERGİ MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

2.1. Stoklarda Zayi Olma, Fire ve Değer Düşüklüğünün Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi.....	49
2.1.1. Stoklarda Zayi Olmanın Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi.....	49
2.1.1.1.Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi.....	49
2.1.1.2.Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi.....	52
2.1.1.3.Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi.....	54
2.1.1.4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi.....	60
2.1.2. Stoklarda Firenin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi.....	60
2.1.2.1.Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi.....	61
2.1.2.2.Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi.....	62
2.1.2.3.Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi.....	63
2.1.2.4.Özel Tüketim Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi.....	65
2.1.3. Stoklarda Değer Düşüklüğünün Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi.....	66

2.1.3.1.Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi.....	66
2.1.3.2.Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi.....	69
2.1.3.3.Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi.....	69
2.1.3.4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi.....	71
2.2. Stoklarda Zayi Olma, Fire ve Değer Düşüklüğünün Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi.....	72
2.2.1. TMS-2 Stoklar Standardı Açısından İncelenmesi.....	72
2.2.1.1.Stokların Maliyeti.....	72
2.2.1.2.Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti.....	76
2.2.1.3.Maliyetlerin Ölçümüyle İlgili Teknikler.....	76
2.2.1.4.Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri.....	77
2.2.1.5.Stoklarda Değerleme.....	78

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

STOKLARDA ZAYİ OLMA, FİRE VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN VERGİ MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MALİ TABLOLARA YANSITILMASI

3.1. Stoklarda Zayi Olma, Fire ve Değer Düşüklüğünün Vergi Mevzuatı Açısından Mali Tablolara Yansıtılması.....	80
3.1.1. Stoklarda Zayi Olmanın Vergi Mevzuatı Açısından Mali Tablolara Yansıtılması.....	80
3.1.2. Stoklarda Firenin Vergi Mevzuatı Açısından Mali Tablolara Yansıtılması.....	88
3.1.3. Stoklarda Değer Düşüklüğünün Vergi Mevzuatı Açısından Mali Tablolara Yansıtılması.....	93

3.2. Stoklarda Zayi Olma, Fire ve Değer Düşüklüğünün Muhasebe Standartları Açısından Mali Tablolara Yansıtılması.....	97
3.2.1. Stoklarda Zayi Olmanın TMS Açısından Mali Tablolara Yansıtılması.....	97
3.2.2. Stoklarda Firenin TMS Açısından Mali Tablolara Yansıtılması.....	101
3.2.3. Stoklarda Değer Düşüklüğünün TMS Açısından Mali Tablolara Yansıtılması.....	103
SONUÇ.....	106
KAYNAKÇA.....	110
EKLER.....	118

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil-1: Stok Çeşitleri (Üretim Süreci).....	7
Şekil-2: Stok Çeşitleri(Alım-Satım Süreci).....	8
Şekil-3: TMS-2' ye Göre Raporlanacak Değer ve Değerleme Yöntemleri.....	28
Şekil-4: TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	75

KISALTMALAR LİSTESİ

A.e.:	Aynı eser
A.g.e.:	Adı geçen eser
D.B.M.M.:	Dönem Başı Mal Miktarı
D.İ.A.:	Dönem İçi Alışlar
D.İ.S.:	Dönem İçi Satışlar
D.S.M.M.:	Dönem Sonu Mal Miktarı
D.S.S.	Dönem Sonu Stok
FIFO:	First in First out (İlk Giren İlk Çıkar)
GT:	Genel Tebliğ
GVK:	Gelir Vergisi Kanunu
HUD:	Hesap Uzmanları Derneği
IAS:	International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB:	International Accounting Standards Boards (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
İ.İ.B.F.:	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İ.M.M.:	İlk Madde ve Malzeme
KDV:	Katma Değer Vergisi
KDVK:	Katma Değer Vergisi Kanunu
KKEG:	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KOBİ:	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler
KVK:	Kurumlar Vergisi Kanunu
LIFO:	Last in First Out (Son Giren İlk Çıkar)
m:	Madde
MSUGT:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
NGD:	Net Gerçekleşebilir Değer
NIFO:	Next In First Out (Yeni Giren İlk Çıkar)
ÖTV:	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK:	Özel Tüketim Vergisi Kanunu

p:	page (sayfa)
s.:	Sayfa
SMMMO:	Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
SPK:	Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP:	Tek Düzen Hesap Planı
TFRS:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TOBB:	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK:	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS:	Uluslararası Muhasebe Standartları
US:	United States
vb:	ve bunun gibi
vd:	ve diğerleri
vs:	ve saire
VUK:	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Ülkemizde vergi ağırlıklı bir muhasebe sisteminin varlığı nedeniyle, işletmeler mali kârın belirlenmesi noktasında stoklara ilişkin muhasebe kayıtlarını, değerlemeleri ve raporlamaları ağırlıklı olarak vergi mevzuatına göre yapmaktadırlar. Bu noktada, stoklar Vergi Usul Kanununa (VUK) göre maliyet bedeli/fiyatı ile değerlendirilmekte ve sayım sonucu bulunan miktarların karşısına maliyet bedeli/fiyatı yazılmaktadır. 2 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) ise "Net Gerçekleşebilir Değer" kavramını gündeme getirmekle birlikte dönem sonunda, stokların maliyet bedeli (defter değeri) ile net gerçekleşebilir değeri kıyaslanarak, düşük olanı ile raporlanması gerektiğinden bahsetmektedir. İşte bu noktada VUK ve TMS arasında stokların maliyetinin hesaplanmasında ve muhasebeleştirilmesinde farklılıklar meydana gelmektedir.

Stoklar, olağanüstü olaylar veya bazı öngörülemeyen nedenlerle kısmen ya da tamamen ortadan kalkarak zayi olabilmekte ve iktisadi değerlerini kısmen ya da tamamen yitirebilmektedirler. Diğer taraftan işletmelerde, üretim ve satış veya muhafaza amacıyla stoklama aşamasında meydana gelen fireler ise miktar azalması şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca, stokların öngörülebilir veya tersi durumlar neticesinde parasal değerlerinde ekonomik ya da fiziksel nedenlerden dolayı değer düşüklükleri de meydana gelebilmektedir.

Çalışmamızda; stoklar için özellik arz eden "*zayi olma, fire ve değer düşüklüğü*" kavramlarının Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) göre aralarındaki bağlantı ve farklılıkların ortaya konulması, her iki otoriteye göre muhasebeleştirilmesi uygulamalı örnekler ile açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; stoklara ilişkin kavramsal çerçeve ele alınarak stok tanımı, çeşitleri, fonksiyonları, gereksinimi ve bulundurma nedenleri ile Ülkemizde kullanılan stok hesaplarına yer verilmiştir. Diğer taraftan değerlendirme konusu TMS ve VUK'a göre irdelenerek, hükümleri karşılaştırmalı olarak açıklanmıştır. Ayrıca çalışmamızın temelini oluşturan özellikli kavramlar hakkında etraflıca bilgiler verilerek, aralarındaki bağlantılar ortaya konmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde ise özellikli bu kavramlar, Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları'na göre incelenmiş olup; VUK, Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar

Vergisi Kanunu (KVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ve 3zel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) gibi temel vergi kanunları yönünden açıklanmaya çalışılmıştır. Diğer taraftan söz konusu kavramların standartlar açısından ne anlama geldiği ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde ise, özellikle kavramların hem Türk Vergi Mevzuatı ve hem de TMS' ye göre mali tablolara yansıtılma sürecinde muhasebe uygulamaları örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

STOKLARA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1.Stok Kavramı

1.1.1.Stok Tanımı

Türk Dil Kurumu'nun Büyük Türkçe Sözlüğünde stok: (1) Bir satış yerinde satışa hazır bulundurulan malların tümü, istif; (2) Bir sanayi dalında yararlanılan ham, işlenmiş veya yarı işlenmiş maddelerin tümü; (3) Bir ihtiyacı karşılayacak maddeden çok miktarda yığma, istif; (4) Satılmamış, istif edilmiş mal¹ şeklinde tanımlanmaktadır.

İşletmeler, satmak, yeni malların üretiminde ya da diğer işletme çalışmalarında tüketmek üzere bazı maddeleri önceden temin etmek ve elde tutmak durumundadırlar. Bu maddelere genel olarak "stok" adı verilmektedir.² Dolaysız veya dolaylı olarak üretime konu olan bütün fiziksel varlıklar ile üretilen mamulün kendisi stok kavramı içinde düşünülebilir.

Bazı kitaplarda stok kavramı yerine, aslı İngilizcede "inventory" olan envanter kelimesinin kullanıldığına da rastlanılmaktadır. Fakat bu kelime muhasebede, genellikle yılsonlarında yapılan fiziksel sayım yolu ile stok tespiti anlamına gelmektedir.³

26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde açıklandığı üzere; Tekdüzen Hesap Planı'nda stok grubu, "*İşletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklar*" olarak ifade edilmekle birlikte, "*Üretim çalışmaları sonucunda*

¹ Stok Hakkında, (Çevrimiçi) <http://www.tdkterim.gov.tr/bts/>, 23.05.2016.

² Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 10. Baskı, Ankara, Gazi Yayınları, 2001, s. 269.

³ Stok Hakkında, (Çevrimiçi) <http://www.rota-egitim.com/rota.asp?procid=8/>, 23.05.2016.

elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş mamuller” ile “*Yukarıdaki tanımlamalar da yer almayan ürün, atık ve hurda vb.*” unsurları kapsamaktadır.

Stoklar, 2 No’lu Türkiye Muhasebe Standardına (TMS) göre şöyle tanımlanmaktadır: “*İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır*”. Hizmet sunulma durumunda, stoklar, işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsamaktadır.⁴ Tanımdan da görüleceği üzere standart, “hizmet” faaliyetlerini de göz önünde bulundurarak, stok tanımının kapsamını genişletmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 274. ve 275. maddelerinde ise stoklar; “*satın alınan veya imal edilen emtia, ilk madde ve yarı mamulleri*” kapsamaktadır. Özetle muhasebe açısından stok, işletmelerin satmak, üretim faaliyetlerinde kullanmak veya üretim faaliyetleri esnasında tüketmek amacıyla edindikleri varlıkların (yarı mamuller, mamuller, fireler, yan mamuller ve ıskartalar vb.) tamamıdır.

Bilanço kalemlerinin en önemlilerinden biri olan stokların takibi, ticari işletmeler açısından ayrı bir önem derecesine sahiptir. Bir takım ticari ve sınaî işletmelerde stoklar dönen varlıkların önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Stoklar, Tek Düzen Hesap Planına (TDHP) göre bilanço kalemleri arasında 15. No’lu hesap grubunda izlenmekle birlikte kâr-zarar tablosu kalemlerini de etkilemektedir. Stokların satılan kısımları kâr-zarar tablosunda maliyet değeri üzerinden satışların maliyeti olarak raporlanmaktadır.

1.1.2. Stok Gereksinimi ve Bulundurma Nedenleri

İşletmeler açısından ihtiyaç duyulan stokun o an mevcut olmaması bir maliyet teşkil etmekle birlikte gereğinden fazla bulundurulması da ayrı bir maliyet oluşturmaktadır. Dolayısıyla her işletmenin kendi stok politikası çerçevesinde makul düzeyde stok bulundurması gerekmektedir.

⁴ Türkiye Muhasebe Standardı 2 “Stoklar”, 24.05.2018 Tarih ve 30430 Sayılı Resmi Gazete

Günümüz işletmelerinde makul düzeyde stok bulundurmaya zorlayan sebeplerin başında talep ve arzdaki kısa dönemli dalgalanmalar gelmektedir. Arz ve talep arasında kısa dönemdeki belirsizliklerden kaynaklanan farkların sürekli olması, her işletme için (tam zamanında üretim felsefesiyle çalışan işletmeler için de geçerli olmak üzere) belli bir oranda stok bulundurma gerekliliğinin temel nedenidir.⁵

İşletmeler faaliyet alanlarına göre farklı stok kalemleri bulundurmaktadırlar. Belli bir zaman noktasında işletmenin elinde bulundurduğu stok miktarı ile ihtiyacı olan stok miktarı eşit olmayabilir. Ancak stok kontrolü ve yönetiminde amaç; işletmenin o anda ihtiyacı olan miktara yetecek kadar stokun işletmede bulundurulmasıdır. İşletmelerin stok bulundurma nedenleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir;⁶

- Belirsizliklere karşı hazır olma,
- Ölçek ekonomilerinden yararlanma,
- Spekülatif amaçlı nedenler,
- İşletme faaliyetlerinin sürekliliğini sağlama.

1.1.3. Stokların Fonksiyonları ve İşletme Ekonomisindeki Önemi

Stok fonksiyonları denildiğinde, stokun yerine getirdiği işlevler veya stoklara sebep olan ya da stok bulundurulmasını anlamlı kılan durumlar anlaşılmaktadır. Stoklar temelde üretim sürecinin aksamadan devam etmesini sağlamak, üretim sürecini talep dalgalandırmalarına uyarlamak, fiyat değişimleri ve tedarik kaynaklarında yaşanabilecek olumsuzluklar karşısında işletmenin siparişleri karşılama yeteneğini sürdürülebilir kılmak gibi işlevlere sahiptir.⁷

Teknolojinin temel üretim stratejisi haline geldiği modern üretim sistemlerinde stoklar her gruptan yöneticiyi yakından ilgilendiren bir sorun haline gelmiştir. Bu

⁵ Hasan İbicioğlu, Öğrenme ve Farklı Talep Fonksiyonlarını İçeren Ekonomik Üretim Miktarı Model Önerileri, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta, 2003, s.62.

⁶ Harun Sulak, **Stok Kontrolü ve Ekonomik Sipariş Miktarı Modellerinde Yeni Açılımlar: Ödemelerde Gecikmeye İzin Verilmesi Durumu ve Bir Model Önerisi**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta, 2008, s.14-16

⁷ Orhan Küçük, **Stok Yönetimi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s.21.

sorunlar yöneticiler düzeyinde maliyet muhasebesi açısından her bir birim mamulün maliyetinin hesaplanması aşamasında, yönetim muhasebesi açısından üretime veya siparişe karar verme aşamasında ve finansal muhasebe açısından ise mali tabloların gerçeğe uygun raporlanması aşamasında sıklıkla ortaya çıkmaktadır. Yanlış stok politikaları seçilmesi veya uygulama hataları yüzünden pek çok işletmenin zor duruma düştüğü bir gerçektir. Ülke ekonomisinin tarım, demir-çelik, tekstil, gübre, çimento, şeker gibi temel endüstrilerde yanlış stok politikası yüzünden sarsıldığı durumlara ait birçok örnek verilebilir.

Stokların finans yöneticileri tarafından sadece işletmenin bilanço ve kâr-zarar hesaplarında yer alan rakamlarla ilişkilendirilmesi onun asıl işlevsel etkinliğini azaltmaktadır. Hâlbuki stoklar gerek üretim işletmeleri ve gerekse ticaret işletmelerinde, işletme varlıklarının önemli bir kısmını oluşturmaktadırlar. Dolayısıyla stokların hem fiziki miktarlarının hem de parasal tutarlarının gerçek değerleri ile belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü stokların olduğundan daha fazla veya daha az bir değerle bilançoda yer alması, işletme faaliyet sonuçlarının yanlış raporlanmasına neden olmaktadır. Bu nedenle stokların gerçek değerleriyle bilançoda yer alması işletme yönetimiyle ilgili kişilerin sağlıklı karar alabilmeleri açısından da oldukça önemlidir. Bazen büyük nakit sıkıntısı içinde olduğu belirtilen bir işletmede, imalat departmanları arasına dağılmış halde, nakit ihtiyacını rahat rahat karşılayacak miktarda lüzumsuz yarı mamul stokları bulunduğu görülmektedir. Bazı işletmelerde de, yeterli hammadde stoku olduğu bildirildiği halde, birkaç önemsiz parçanın eksikliği yüzünden tüm imalatın aksaması gibi durumlara rastlanılmaktadır. Bütün bunların önlenmesi tüm departmanların katkısı ile kurulacak etkin bir stok kontrol sistemi ile mümkün olabilmektedir. Böyle bir sistemin işletme ekonomisi açısından sağlayacağı yararların en önemlileri şöyle sıralanabilir⁸:

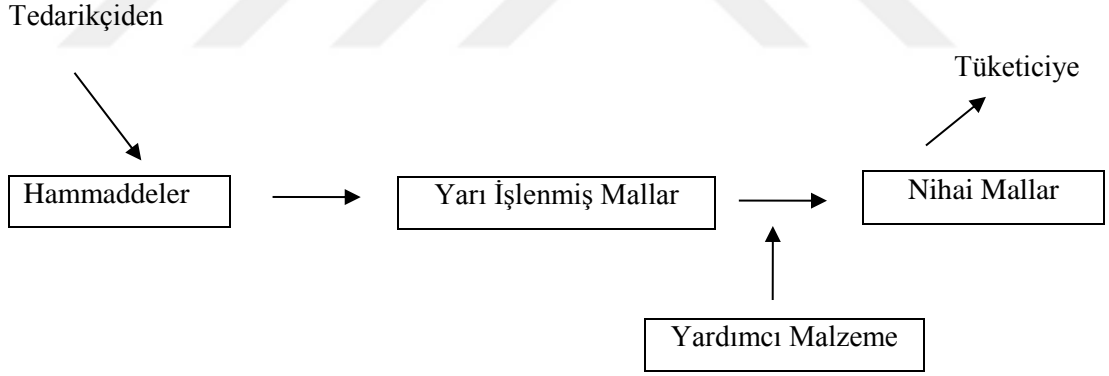
1. Üretim faaliyetlerinin düzgün ve işletme olanaklarından (makine- insan- malzeme vb.) en iyi şekilde yararlanarak yürütülmesine yardımcı olmak. Malzeme ve parça yokluğu yüzünden boş beklemlerin minimuma inmesi. İş istasyonları arasındaki yığılmaların azalması.

⁸ Bülent Kobu, **Üretim Yönetimi**, Geliştirilmiş 7.Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 1989, s.602.

2. Stoklara bağlanan para tam ihtiyaca göre saptandığından sağlıklı bir finans yönetimine olanak sağlanması.
3. Tedarik ve satış masraflarının azalması.
4. Üretim programlarının kolay ve gerçeğe uygun düzenlenmesinin mümkün hale gelmesi.
5. Etkili bir maliyet muhasebesi sisteminin ihtiyacı olan bilgilerin pek çoğunun kolay ve duyarlı biçimde toplanabilmesi.
6. Dikkatsizlik yüzünden ziyan olan malzeme ve mamullerin miktarının azaltılıp, düzeltme için vakit geçmeden müdahale edilebilmesi.

1.1.4. Stokların Sınıflandırılması ve Çeşitleri

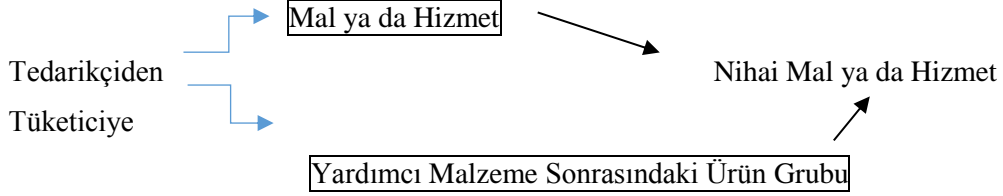
Şekil-1: Stok Çeşitleri (Üretim Süreci)



Üretim işletmelerinde stoklar dört grupta sınıflandırılabilir: hammadde, yarı mamul, mamul (ürün) ve yardımcı malzeme. Hammadde, tedarikçiden satın alınarak üretim sürecinde girdi olarak kullanılır ve belirli işlemlerin ardından bitmiş (nihai) ürün halini alır. Yarı mamuller, kısmen bitmiş fakat halen üretim sürecinde olan maddelerdir. Ürün, üretimi tamamlanıp satılacak, dağıtılacak veya stoklanacak maddelere denir. Yardımcı malzemelerse, ürünün bünyesine girmeyen fakat sürecin işlenmesi için tüketilen, tamir ve bakım v.b. için kullanılan malzemelerdir.⁹

⁹ Edward A. Silver ve Rein Peterson, **Decision Systems for Inventory Management and Production Planning**, Canada, John Wiley&Sons, Second Edition, 1985, s.59. 'dan aktaran Kübra Uzun,

Şekil-2: Stok Çeşitleri (Alım-Satım Süreci)



İşletmelerin sahip oldukları stoklar, üretim sürecine bağlı olarak ortaya çıkabildikleri gibi normal mal ya da hizmet alımlarına bağlı olarak da ortaya çıkabilmektedir. İşletmelerin cazip fiyat koşullarında aldığı bir stoku, belirlenen en iyi fiyattan satmaları ticari hayatın bir gerçeğidir. Böyle durumlarda işletmeler aldıkları stokları tamir, bakım v.b. yardımcı malzemeler kullanarak depolamaya çalışırlar. Bazı durumlarda (stokun kısa süreler içinde satışa konu edilmesi) ise yardımcı malzeme kullanımına ihtiyaç kalmayabilmektedir. Depolanan stok ise satışa konu edildiğinde sevk fişine bağlı olarak müşteriye teslim edilmektedir.

Ülkemizde yapılan sınıflandırmaya üretim süreci açısından stokları çeşitlerine göre;

- Üretim sürecinde kullanılan stoklar,
- Üretim sonucu ortaya çıkan stoklar,
- Doğrudan alım satıma konu stoklar,
- Tamamlanmamış hizmet maliyet stokları,
- Diğer stoklar ve
- Verilen sipariş avansları

şeklinde sıralamak mümkündür.

Stokların Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Standartlarına göre Değerlemesi ve Karşılaştırmalı İncelenmesi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2015, s.4.

1.1.4.1.Üretim Sürecinde Kullanılan Stoklar

Her türlü ticari, zirai ve sınaî faaliyet sonucu, yeni bir mal veya hizmet meydana getirmeye yönelik üretim sürecinde kullanılan madde ve malzemeler stok olarak işletme varlıkları arasında yer almaktadır.

1.1.4.2.Üretim Sonucu Ortaya Çıkan Stoklar

Belirli faaliyet ve işlemler sonucu, yeni bir mal veya hizmet meydana getirme eylemi, üretim olarak nitelendirilmekte ve tabi olarak her üretim, yararlı ürünler meydana getirmeye yönelik olmaktadır. Ancak üretim süreci insan ve makineye bağlı olduğundan, her üretimin kusursuz mamulle sonuçlanması, hata ve arıza sebepleriyle hemen hemen mümkün olamamakta veyahut girdi kayıplarının ortaya çıkması, işin doğası gereği gerçekleşebilmektedir. Bu kapsamda; üretim sürecinde meydana getirilen veyahut ortaya çıkan ürünler; yarı mamuller, mamuller, fireler, yan mamuller ve ıskartalar olmak üzere beş başlıkta sınıflandırılmaktadır.¹⁰

1.1.4.3.Doğrudan Alım Satıma Konu Stoklar

Bu tür stoklar, işletmelerin bünyelerinde yer alan ve doğrudan ya da dolaylı bir şekilde alım satıma konu ettikleri ticari mallar ile konsinye mallardan oluşmaktadır.

1.1.4.4.Tamamlanmamış Hizmet Maliyet Stokları

Hizmet üretimi, işin niteliğine göre kısa veya uzun sürede tamamlanabilmektedir. Kısa süreli üretim sürecinde, hizmet üretim stokuna ihtiyaç bulunmamaktadır. Örneğin, ev taşıma, saç kesimi, kargo hizmetleri gibi hizmetler, kısa sürede tüketilmektedir. Ancak, üretim süreci uzun zaman alan hizmet işletmelerinde

¹⁰ Serkan Elidolu, **Stoklara İlişkin Kayıt Ve Raporlama Sistemlerinin Ulusal Muhasebe Standardı (Tms-2) Çerçevesinde Uygulamaya Geçiş Ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Değerlendirilmesi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010, s.14.

yarı üretilmiş veya tam üretilmiş hizmet stokunun mevcudiyeti kaçınılmaz olmaktadır. Örneğin, 150.000 adet fason bluz dikimi, 100.000 metre kumaş boyama, apreleme işlemleri gibi.¹¹

Uzun süreli bir hizmet üretiminde, tamamlanma süresinin ertesi yıla sarkması mümkündür. Bu halde birikmiş hizmet üretim maliyetleri oluşacak ve bu maliyetler hâsılatla ilişkilendirilemeyecektir. Çünkü iş o yıl tamamlanamamış ve satış VUK' a göre henüz tahakkuk etmemiştir. Ancak mevcut düzenlemelerde; yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dışında stoklanabilir hizmet maliyeti hesabı söz konusu olmadığından, hizmet üretim maliyetlerinin, dönemsellik ilkesi dikkate alınmadan, satılan hizmet maliyeti hesabına aktarılmasına cevaz verilmektedir.¹²

Tamamlanmamış hizmet maliyetlerinin stok hesaplarında yer alması hususu, TMS 2 Stok standardında düzenlenmiş ve verilen hizmetle ilgili hâsılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, hizmete ilişkin maliyetlerin stok hesabında yer alabileceği belirtilmektedir.¹³

1.1.4.5.Diğer Stoklar

Üretim sürecinde olağan ve olağanüstü nedenlerle ortaya çıkan ve stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan, ürün, artık ve hurda nev'i kalemler, diğer stoklar olarak izlenmektedir. Bu stoklara örnek olarak; hurdaya çıkarılan stoklar, değeri düşen stoklar, imalat atıkları, ekonomik ve teknolojik değerini yitirmiş mallar, seri sonu mallar, numune ve fason üretim için verilen mallar, yoldaki stoklar, tali ürünler, defolu mallar, deşe, üstüğü ve ıskarta verilebilir.

1.1.4.6.Verilen Sipariş Avansları

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde *159.Verilen Sipariş Avansları* hesabının işleyişi hakkında; *“yurt içinden ya da yurt dışından satın*

¹¹ Süleyman Yükçü, “Hizmet Üretiminde Yarı ve Tam Üretilmiş Hizmet Stoklarının Muhasebeleştirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 104, Ağustos 2001, s.25.

¹² Burcu Yıldız, Ali Yıldız, “Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi”, **Vergi Raporu**, Sayı 114, Mart 2009, s.12.

¹³ Elidolu, **a.g.e.**, s.15.

alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemeleridir. Yapılan ödemeler bu hesaba borç, malın teslimi üzerine alacak kaydedilir.” ifadesi yer almaktadır.

Sipariş avansı, yurt içi veya yurt dışı satıcılara ödenmekte ve stok maliyetleri içerisinde yer almaktadır. İlk madde malzeme, mamul, ticari mal gibi emtiaların, yurt içinden ve yurt dışından temini sırasında, stoklar aktife girmeden önce yapılan ödeme, verilen sipariş avansı olarak isimlendirilmektedir. Yurt dışı alım işlemleri yani ithalatlar, yaygın uygulamada akreditif yoluyla gerçekleştirilmektedir.¹⁴

1.1.5.Stok Hesapları

Stoklar grubu altında TDHP’ nda aşağıdaki hesaplar yer almaktadır. TMS 2’nin uygulanmaya başlaması ile birlikte, hizmet üretim maliyetlerinin stoklanması söz konusu olacağından, bu konu ile ilgili stoklar grubunda yeni bir hesaba ihtiyaç duyulacaktır.¹⁵ TMS 2 kapsamında bu grupta yer alması gereken hesaplar da bu gruba dâhil edilmiştir.¹⁶

Böylece başlıca stok hesapları aşağıda belirtildiği üzere sıralanmıştır;

- İlk Madde ve Malzeme
- Yarı Mamuller
- Mamuller
- Ticari Mallar
- *Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri**
- *Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri**
- Diğer Stoklar
- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı
- Verilen Sipariş Avansları

¹⁴ Elidolu, **a.g.e.**, s.15.

¹⁵ Ali Haydar Güngörmüş ve Ender Boyar, “TMS–2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 322, Haziran 2008, s.132.

¹⁶ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 11.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 108.

1.1.5.1. İlk Madde ve Malzeme Hesabı

İşletmelerin esas itibariyle üretimde kullanılmak üzere temin etmiş olduğu mallardır. Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.¹⁷

• **İlk madde:** Üzerinde değişim işlemleri uygulanan ve üretilen şeyin (mamulün) bünyesini oluşturan maddelerdir (Örnek: ayakkabı üretiminde deri).

• **Yardımcı madde:** Üretilen şeyin (mamulün) bünyesini oluşturmamakla birlikte onun üretilmesine katkıda bulunan maddelerdir (Örnek: Kumaş üretiminde boya).

• **İşletme malzemesi:** Mal ve hizmet üretim faaliyeti sırasında tüketilen maddelerdir (Örnek: Üretimde kullanılan makinenin yedek parçası).

• **Ambalaj malzemesi:** Ürünün muhafaza edilmesi ve müşteriye ulaştırılması için bir defa kullanılan ve alıcıdan geri alınması söz konusu olmayan maddelerdir (Örnek: Peynir üretiminde teneke).

• **Diğer malzemeler:** İşletme çalışmaları sırasında tüketilen, yukarıda sayılanlar dışındaki maddelerdir (Örnek: Kırtasiye malzemesi, ampul, sabun, vb.).¹⁸

1.1.5.2. Yarı Mamuller-Üretim Hesabı

Belli oranlarda direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinden pay almış ancak henüz tam mamul haline gelmemiş üretim aşamasındaki mamullerin izlendiği hesaptır. Maliyetlerin izlendiği dönemin sonunda katlanılan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri kadar bu hesap borçlandırılır. Hammadde, yarı mamul ve ara mamul bileşenlerinin üretimi tamamlanan kısmı maliyet tutarı olarak bu hesabın alacağı karşılığında ilgili stok hesaplarına aktarılır. Bu hesabın kalanı dönem sonunda halihazırda üretimi devam eden ya da üretim işletmelerinde ara verilen yarı mamullerin değerini göstermektedir.

¹⁷ Masum Türker, Rüstem Hacırustemoğlu, **Örneklerle Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Mali Tablolar**, 2.Baskı, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 1996, s.231.

¹⁸ Sevilengül, **a.g.e.**, s.279.

1.1.5.3. Mamuller Hesabı

Üretim süreci sonunda tamamlanan ve satışa hazır hale gelen mamullerin izlendiği hesaptır. Bu hesap, üretimi tamamlanan mamullerin depoya alınmasıyla borçlandırılmaktadır. Satılması veya herhangi bir nedenle depodan çekilmesi ile alacalandırılmaktadır.¹⁹

1.1.5.4. Ticari Mallar Hesabı

İşletmenin alım ve satıma konu ettiği ve herhangi bir değişikliğe veya işleme tabi tutmadan aldığı ticari mal ya da emtia ve benzeri kalemler bu hesapta yer almaktadır.

Satın alınan ticari mal ya da emtia maliyet bedeli (tarihi maliyet) ile bu hesaba borç, satılması veya herhangi bir nedenle işletmeden çekilmesi halinde ise maliyet bedeli ile alacak kaydedilmektedir.

1.1.5.5. Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı

Bu hesap, daha çok hizmet işletmelerinde tamamlanmamış proje ve program yapımlarıyla ilgili kullanılmakla birlikte sunumu henüz tamamlanmamış hizmetlerin üretimi için o ana kadar yapılan harcamaların izlenmesinde de kullanılmaktadır.²⁰

Özellikle maddi olmayan duran varlıkların işletilmesi ve hizmet sunumuna ilişkin olarak televizyon yayını yapan kuruluşlarda, bilgisayar yazılım programları hazırlayan, mühendislik hizmeti sunan işletmelerde; hizmet üretimi bir faaliyet döneminde sonuçlandırılmamış olabilir. Bu hizmetin gerçekleştirilmesi için yapılan harcamalar, bu gibi durumlarda stok maliyeti olarak raporlanır. Bu hesap, “Üretim-Yarı Mamuller” hesabının fonksiyonunu hizmet sektörleri için yerine getirmektedir.

¹⁹ Yunus Kışalı ve Sadi Işıklılar, **Genel Muhasebe**, 1. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 1998, s.101.

²⁰ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, “TMS ve TFRS Uygulamalarının Tekdüzen Hesap Planı Üzerindeki Etkileri ve Öneriler”, **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, ASMMMO, Antalya, 02-06 Mart 2008, s.211.

1.1.5.6. Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı

Hizmet işletmelerince üretimi hâlihazırda ancak henüz gelir unsurunu doğuran olay gerçekleşmemiş hizmetler için katlanılmış maliyetlerin izlenmesinde kullanılmaktadır. Örneğin; televizyon firmasının yakın bir tarihte gösterime koymak üzere bir program çekmesi, ancak programın çekimi tamamlanmasına rağmen henüz programın gösterim için satılmamış olması veya gösterime girmemiş olması durumunda bu hesap kullanılır.²¹

1.1.5.7. Diğer Stoklar Hesabı

Gerek üretim gerek hizmet işletmelerinde önceki bölümlerde değinilen stok kalemlerinin hiçbirine girmeyen atık, hurda, deşe, üstüğü ve iskarta v.b. ürünler bu hesap grubunda yer almaktadır. Bu hesabın işleyişi ticari mal ya da mamullerin kayıt şekline benzerlik taşımaktadır. Yani elde edilen bu stoklar maliyet bedeli ile hesaba borç, satıldığında veya kullanıldığında alacak kaydedilir. İşletmeler açısından ticari hayatın gerçeklerini de dikkate aldığımızda diğer stoklar grubunda yer alan özellikli durumlar aşağıda sıralanmıştır:

• Değeri Düşen Stoklar

Öngörülebilir ya da öngörülemez olaylar veyahut ekonomik veya fiziksel sebepler neticesinde iktisadi kıymetlerinde bir azalma meydana gelen stokların ayrı bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu tür stokların “153 Mamuller” hesabından çıkartılması ve “157 Diğer Stoklar” hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

• Komisyoncudaki Mallar

Alım ve satıma konu edilen stoklar bazen ticari hayatta komisyoncu aracılığı ile el değiştirebilmektedirler. Dolayısıyla satılacak olan ve komisyoncuya gönderilen stokların muhasebe kayıtlarında “153 Mamuller” hesabından çıkartılması ve “157 Diğer Stoklar” hesabına kaydedilip bir alt hesapta izlenmesi gerekmektedir.

²¹ Akdoğan ve Tenker, **a.g.e.** , s. 111.

• **Yoldaki Stoklar**

Fatura vb. vesikaların düzenlenmesiyle yasal bir şekilde mülkiyeti işletmeye geçmiş ancak henüz işletme tarafından teslim alınmamış stoklar söz konusu olabilir. İşte bu durumda stokun işletme kayıtlarına (aktifine) girene kadar ayrı bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Böylelikle henüz işletme stoklarına girmeyen stok için yapılan harcamalar daha sonra stok maliyetiyle ilişkilendirilebilmesi açısından bu hesaba borç kaydedilmektedir.

• **Hurda ve Atık Stoklar**

İşletmede ortaya çıkan ürün artıkları ve hurdalar gibi stoklar bu hesaba kaydedilirler.

1.1.5.8. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı

Stokların, yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler sonucu iktisadi kıymetlerinde önemli düşme meydana gelmesi diğer taraftan bozulma, kırılma, paslanma ve çürüme gibi nedenlerle fiziki değerinde önemli azalışların vaki olması ayrıca teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedenleriyle ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle oluşan kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

Değer düşüklüğü tespit edilen stoklar ile ilgili olarak “158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı” hesabına alacak, “654 Karşılık Giderleri” hesabına ise borç kaydedilir.

1.1.5.9. Verilen Sipariş Avansları Hesabı

İşletmelerin stokları hem yurt içinden hem de yurt dışından temin etmesi sırasında bir ön ödeme niteliğinde olan parasal karşılıkların izlendiği hesaptır. Yapılan avans ödemeleri ile ilgili olarak muhasebe kayıtlarında “159 Verilen Sipariş Avansları” hesabının borçlandırılması gerekmektedir.

Verilen Sipariş Avanslarının gerçekte bir alacak olduğu açıktır. Ancak Tek Düzen Hesap Planı'nda Avrupa Topluluğu'na paralellik sağlamak amacı ile özün önceliği kavramı temel alınarak stoklara alınmıştır.²²

1.1.6.Stok Maliyetleri

İşletmelerin stoklarla ilgili katlandıkları bütün maliyetlere stok maliyeti adı verilmektedir. Bu maliyetler dolaylı ya da dolaysız nitelikte olabilmektedir. İşletmelerin stokları ilk alımından depoya getirinceye kadar ki katlandıkları bütün maliyetler asli maliyet unsuru olmakla birlikte işletmelerin stok bulundurma ve bulundurmama açısından da bazı maliyetleri söz konusu olmaktadır.

Stokların izlendikleri hesapta maliyet kalemlerinin bir kısmı stok miktarı arttıkça artmakta, diğer taraftan bir kısmı ise stok miktarı arttıkça azalmaktadır. Bazıları ise stok miktarından bağımsız olarak sabit kalmaktadır.

Stokların maliyetlerini oluşturan unsurlar temel olarak aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1.1.6.1.Sipariş Maliyeti

Bu tür maliyetler yeni bir sipariş verilmesinden siparişin teslim alınmasına kadar geçen süreçte ortaya çıkan; siparişin düzenlemesi ile ilgili kırtasiye, haberleşme, personel ücreti, nakliye ve faturaların ödenmesi ile ilgili masrafların toplamından oluşan maliyetlerdir.

Sipariş maliyeti her bir sipariş için sabittir. Fakat birim başına sipariş maliyeti sipariş miktarı arttıkça azalmaktadır. Bazı durumlarda ise, sipariş miktarı arttıkça miktar indirimi denilen bir indirim de söz konusu olabilmektedir. Bu durumda birim başına düşen sipariş maliyeti miktar indiriminden dolayı daha da az olmaktadır.²³

²² Özgül Cemalcılar ve Nurten Erdoğan, **Genel Muhasebe**, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul,1997, s.540.

²³ Kobu, **a.g.e.**, s.605.

1.1.6.2. Kurulum (Üretime Hazırlık) Maliyeti

Üretim işletmelerinde makine, donanım ve tesislerin ilgili düzene getirilmesi sırasında yapılan hazırlıklardan dolayı ortaya çıkan maliyetlerdir.

Diğer taraftan üretime hazırlık aşamasında veya yeni bir tesis açılması sırasında makinelerin kullanılması veya üretime konu bir maddi duran varlığın test edilmesinde boşa kalan elemanlara ödenecek ücretler ve makine kurulum ve test edilmesi için ödenen tutarlar da bu tür maliyetler arasında değerlendirilmektedir.

1.1.6.3. Satın Alma Maliyeti

Bir mal veya hizmetin tedarik edilmesi sırasında katlanılan maliyetleri içermektedir. Bu maliyetler mal veya hizmete ait fatura bedeli, gümrük vergileri ve nakliye gibi temel harcamaları kapsamaktadır. Kısacası varlıkların satın alma bedeli ile buna bağlı olarak yapılan harcamalar toplamıdır.

1.1.6.4. Stok Bulundurma Maliyeti

İşletmelerde stokların üretilip mamul haline getirilmesi veya nihai tüketime konu edilmesi için depolama maliyetleri önem arz etmektedir. Stoka ait sigorta ve vergiler, kırılma, bozulma, fire ve modası geçme maliyetleri ile depolama maliyeti gibi alt maliyetler stok bulundurma maliyetinin bir parçasıdır. Bu maliyetler işletmelerde stokun artış ya da azalışına bağlı olarak artış ya da azalış gösterebilmektedirler.

Stokun depolama maliyetleri de ısıtma, kira, aydınlatma, depo personelinin ücreti gibi maliyetlerden oluşmaktadır. Bazı üretim ya da tedarikçi işletmelerde depolama maliyetinin bir kısmı sabit iken bir kısmı stok miktarına bağlı olarak artmaktadır.

1.1.6.5. Stok Bulundurmama (Stoksuzluk) Maliyeti

Müşteriler tarafından gelen talebi karşılayacak miktarın stokta bulunmamasından dolayı ortaya çıkan stoksuzluk maliyeti; gelen siparişin karşılanamamasından kaynaklanan satış kaybını ve müşteri gözünde itibar kaybı gibi

maliyetleri de içermektedir. Öte yandan üretim için gerekli hammaddelerin stokta bulunmaması sonucu aksayan üretimin yol açacağı üretim kaybı, işgücünün atıl kalması ve nihai ürünün talebi karşılayamaması gibi maliyetler de stoksuzluk maliyetini ortaya çıkarmaktadır.²⁴

1.1.7.Stok Kayıt Yöntemleri

Stokların satıldığı ya da başkaca sebeplerden (zayı, değer düşme, çalınma vb.) dolayı elden çıktığı zaman, ilgili stok maliyetleri bu stoklara ilişkin gelirlerin oluştuğu dönemin gideri olarak tahakkuk ettirilir. Giderleştirme işlemi uygulama da sürekli (aralıksız) ve dönem sonu (aralıklı) olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır.

1.1.7.1.Dönem Sonu (Aralıklı) Envanter Yöntemi

İşletmeler sahip oldukları stokları satmaları ya da herhangi bir nedenle elden çıkarmaları halinde satılan ya da elden çıkarılan stokun maliyeti bilinmiyor veya kayıtlarda dikkate alınmak istenmiyorsa “dönem sonu (aralıklı) envanter” yöntemi kullanılır. Dönem sonu envanter yönteminde dönem içinde satılan malların maliyetine ilişkin herhangi bir kayıt yapılmamaktadır. Dönem sonunda yapılan stok sayımı ve değerlemesi ile işletmenin elinde kalan dönem sonu stok maliyeti tespit edilmektedir.²⁵

1.1.7.2.Sürekli (Aralıksız) Envanter Yöntemi

İşletmeler dönem sonu envanter yönteminden farklı olarak sahip oldukları stokları satmaları ya da herhangi bir nedenle elden çıkarmaları halinde satılan ya da elden çıkarılan stokun maliyetinin de muhasebe kayıtlarına yansıtılması isteniliyorsa “sürekli (aralıksız) envanter” yöntemi kullanılır.

²⁴ Savcı, s.109. 'den aktaran Uzun, **a.g.e.**, s.18.

²⁵ Gökçen v.d., a.g.e .s.238'den aktaran Ozan Taştan, “ Stoklarda Değer Düşüklüğü'nün Vergi Mevzuatı Ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi Ve Mali Tablolara Yansıtılması”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013, s. 15.

Sürekli envanter yönteminde dönem içinde mal alış ve satış işlemleri meydana geldikleri anda kaydedilirler. Bu yöntem adını, muhasebe kayıtlarının işlemlerin gerçekleştiği tarihlere uygun olarak sürekliliğini korumasından almaktadır.²⁶

Sürekli envanter yönteminde; her stokun satışı sırasında maliyetinin hesaplanarak kayıtlara alınması ile herhangi bir zamanda mevcut stokla ilgili hem miktar hem de değerinin muhasebe kayıtlarından görülebilmesi imkanı oluşmaktadır. Dolayısıyla bu envanter yönteminde fiili stok sayımına gerek kalmamaktadır. Ancak sürekli envanter kayıtları ile eldeki stokların karşılaştırılması ve gerekli düzeltme kayıtlarının yapılması için ve bir denetim aracı olarak; genellikle yıl sonlarında bir stok sayımı yapılmaktadır. Muhasebe kayıtları ile fiili sayım arasında bir farklılık tespit edildiği takdirde, muhasebe kayıtları fiili sayıma uygun hale getirilmektedir.

1.2.Stoklarda Değerleme

1.2.1. Stokların Değerlemesi

İktisadi kıymetlerin belli bir tarihteki değerinin para cinsinden ifade edilmesine "değerleme işlemi" denilmektedir.²⁷ 213 sayılı VUK' un 258. maddesine göre değerlendirme, "*Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti*dir." şeklinde tanımlanmakla birlikte 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nda ise değerlendirme tanımlanmamıştır. Ancak eski TTK' nın 75. maddesinde değerlendirme ile ilgili "*Bütün aktifler, en çok bilanço günündeki işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunurlar.*" hükmü yer almaktadır.

İşletmelerin dönem kârı veya zararını doğru ve güvenilir bir şekilde belirleyebilmesi için stokların değerinin doğru olarak hesaplanması son derece önemlidir. Faaliyet döneminde değerlemeye tabi tutulacak bilanço kalemleri arasında stok değerlendirilmesinde meydana gelebilecek küçük değişiklikler bile işletmenin kâr veya zararını doğrudan etkileyebilecektir.

²⁶ Robert F. Meigs, Walter B. Meigs, Accounting: The Basis for Business Decisions, 9 th Edition, McGraw- Hill Inc., 1993, p. 229.'dan aktaran Küçük, **a.g.e.**, s.75.

²⁷ Taştan, **a.g.e.**, s. 16.

1.2.1.1. Vergi Usul Kanunu (VUK)'na Göre Stokların Değerlemesi

213 sayılı VUK' da vergi matrahının belirlenmesi için varlıkların değerlemesinde kullanılan bir takım değerlendirme ölçüleri bulunmaktadır. Bu değerlendirme ölçütleri: Maliyet Bedeli, Borsa Rayici, Tasarruf Değeri, Mukayyet Değer, İtibari Değer, Vergi Değeri, Rayiç Bedel, Emsal Bedelidir.²⁸

VUK' un 261. maddesine göre değerlendirme aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılmaktadır;

•**Maliyet Bedeli:** Ekonomik bir varlığın edinilmesi ya da değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemelerle bunlarla ilgili olarak yapılan tüm giderlerin toplamını ifade eder.

•**Borsa Rayici:** Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsasına kayıtlı ekonomik varlıkların değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değerini ifade eder. Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son işlem günü yerine değerlendirme gününden önce gelen 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırılmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

•**Tasarruf Değeri:** Bir ekonomik varlığın değerlendirme gününde sahibi için kullanım değeri de denilebilecek gerçek değeridir. Gerçek değer, bir borç veya alacağın, değerlendirme günündeki peşin değeridir.

•**Mukayyet Değer:** Bir ekonomik varlığın muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

•**İtibari Değer:** Her tür senetlerle, hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değeridir.

•**Rayiç Bedel:** Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde normal koşullarda alım satım yapıldığı durumda ortaya çıkan değerdir.

•**Emsal Bedeli ve Ücreti:** Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen ya da doğru olarak saptanamayan bir malın değerlendirme gününde satılması halinde benzerine göre taşıyacağı değerdir.

²⁸ Vergi Usul Kanunu Md 261, Kanun No / Kabul Tarihi: 213 - 4/1/1961 Resmi Gazete Sayısı/ Tarihi :10703 - 10/1/1961

•**Vergi Değeri:** Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir.

213 sayılı VUK’ da stokların değerlemesi; ilk olarak satın alınan ve imal edilen malların değerlemesi, daha sonra bu mallarda meydana gelebilecek değer düşüklüklerinin değerlemesi ve son olarak zirai mahsul ve hayvanların değerlemesi olmak üzere üç ayrı şekilde ele alınmıştır.

İktisadi kıymetin iktisap edilmesiyle ilgili VUK’ un 262. maddesine göre satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Yine, VUK’ un 274. maddesine göre emtianın veya mamulün maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği takdirde mükellef, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsünü uygulanabilmektedir.

Satın alınan malların maliyetini nelerin oluşturacağı ya da oluşturmayacağı konusunda VUK’ un 274. maddesinde net bir belirleme yapılmamıştır. Satın alınan malların maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu nedenle satın alınan malların maliyet bedelinin tespitinde, VUK’ un 262. maddesinde yapılan tanıma göre belirleme yapılması gerekmektedir. VUK’ un 262. maddesine göre yurt içinden ve yurt dışından yapılan alımlarda maliyet bedeline giren unsurlar genel hatlarıyla şöyledir²⁹:

a) Yurt içinden Satın Alınan Stokların Maliyeti: Alış bedeli, malın iş yerine getirilmesi için yapılan taşıma harcamaları, sigorta harcamaları, alış komisyonları, alışa özel finansman harcamaları ile malın işletmeye getirilmesi aşamasına kadar yapılan depolama harcamalarından oluşur.

b) Yurt dışından Satın Alınan Stokların Maliyeti: Mal alış bedeli, akreditif harcamaları, taşıma harcamaları, işletmeye gelinceye kadarki depolama harcamaları, gümrük vergileri, damga vergisi ve harçlar, alışa özel finansman harcamaları ile komisyonlar ve diğer harcamalardan oluşur.

Malın satın alınması için işletme özkaynaklarının yetersizliği nedeniyle yabancı kaynak kullanılması durumunda bununla ilgili finansman harcamalarının değerlendirme işlemi sırasında maliyete dahil edilip edilmeyeceği tartışma konusu olmaktadır. Kullanılan yabancı kaynak doğrudan doğruya o malın satın alınması için

²⁹ Bünyamin Öztürk, “Stoklarda Değerleme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:232, Ocak 2008, s.62-63.

kullanılmışsa, malın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan finansman maliyetinin, maliyete eklenmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada işletmelerin faaliyet alanları, büyüklükleri, farklı finansman temin yöntemleri gibi birçok nedene bağlı olarak doğrudan bir ilişki kurulması mümkün olamamaktadır.

İşletmelerin ürettikleri malları ne şekilde değerleyecekleri VUK'un 275. maddesi ile hükme bağlanmıştır. Madde hükmüne göre üretilen mallarda değerlendirme ölçüsü, maliyet bedelidir.

Üretilen malların maliyet bedeli, mamulün meydana getirilmesi için harcanan hammaddelerin bedeli, mamule isabet eden işçilik, genel üretim maliyetlerinden mamule düşen hisse, genel yönetim giderlerinden mamule düşen hisse ve ambalajlı olarak piyasaya verilmesi zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelinden oluşmaktadır. İşletmeler ürettikleri malların maliyet bedelini bu maliyet unsurlarını içermek koşuluyla diledikleri maliyet sistemiyle belirleyebilmektedirler.

Satın alınan ve üretilen malların piyasa fiyatları maliyet bedeline göre % 10 ve daha fazla düştüğünde VUK' un 278. maddesi gereği maliyet bedeli yerine emsal bedeli uygulanır. Yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış meydana gelen mallar ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar da emsal bedeli ile değerlendirilir.

1.2.1.2. TFRS/TMS'ye Göre Stokların Değerlemesi

1.2.1.2.1. Stok Maliyeti Unsurları

Stokların değerlendirilmesinde esas alınacak maliyet, Türkiye Muhasebe Standartları arasında yer alan, 2 No' lu Stoklar Standardının "Stokların Maliyeti" başlıklı 10' uncu paragrafına göre; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma ve konuma getirilmeleri için katılan diğer maliyetler toplamından oluşmaktadır.

a) Satın Alma Maliyetleri

TMS-2' nin "Satın Alma Maliyeti" başlıklı 11. paragrafında hangi unsurların stokun satın alma maliyetine gireceği belirtilmiştir. İlk olarak stok bedelini teşkil eden satın alma fiyatı maliyet bedelinin başlıca unsurunu oluşturmaktadır. Satın alma fiyatının dışında ithalat vergileri ile vergi dairesince iadesi talep edilemeyecek vergiler dışındaki diğer vergileri kapsamaktadır. Ayrıca stok maliyetine stokun işletme deposuna getirinceye kadar ki sarf edilen taşıma, yükleme, boşaltma maliyetleri de girmektedir. Stokların alımı sırasında meydana gelen ticari iskontolar, sübvansiyonlar ve benzeri diğer indirimler ise satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılmaktadır.

b) Dönüştürme Maliyetleri

TMS-2' nin "Satın Alma Maliyeti" başlıklı 12. paragrafında stokların dönüştürme maliyeti üretimle doğrudan ilişkili olan endirekt malzeme, direkt işçilik ve sabit ve değişken genel üretim maliyetlerinin sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarından oluşmaktadır.

c) Diğer Maliyetler

"Diğer maliyetler, stokların satış noktasına veya satışa hazır hale getirilmesiyle doğrudan ilişkili olarak dağıtılması gereken maliyetlerdir. Bunlar genel üretim maliyetleri kapsamı dışındaki maliyetlerin veya özel müşteriler için tasarlanmış ürünlerin maliyetleri olabilir. Örneğin, özel bir ürün veya süreçle ilgili olan geliştirme maliyetlerinin amortismanları diğer maliyetler kapsamında değerlendirilmektedir".³⁰

"Maliyete yansıtılması gereken harcamalara örnek olarak"³¹;

- *Satıcıdan alınan malın taşıma maliyetleri,*
- *Üretim sürecinin bir ara kademesinden kaynaklanan taşıma veya dağıtım maliyetleri,*
- *Stokların depodan satış noktasına getirilmesi için katlanılan taşıma veya dağıtım maliyetleri,*

³⁰ KPMG: International Financial Reporting Group, Insights into IFRS, 5 th Edition, Italy, Thomson, 2008, p. 589. 'dan aktaran Küçük, **a.g.e.**, s.20.

³¹ KPMG: International Financial Reporting Group, a.g.e., p. 589. 'dan aktaran Küçük, **a.g.e.**, s.20.

- *Üretim sürecinin ileriki bir kademesinden önce gerekli olan depolama harcamaları,*
- *Stokların satışa hazırlanmasından kaynaklanan ambalaj maliyetleri sayılabilir.*

Standartta stok maliyetlerinin, satın alma, dönüştürme ve diğer maliyetler olarak sınıflandırılmasının ardından; stokların maliyetine dahil edilmesi kabul edilmeyip dönem gideri olarak kâr-zarar tablosuna aktarılması gereken giderler de şöyle sayılmıştır³²:

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olmayan depolama harcamaları
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri
- Satış giderleri

1.2.1.2.2.Stok Değerleme Ölçütleri

UMSK (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yayınlanan muhasebe ve finansal raporlama standartlarında birçok değerlendirme ölçüsüne yer verilmektedir. Bu ölçülerin ne anlama geldiği veya nasıl uygulanacağı hususunda uygulamada farklı algılamalar bulunmaktadır. UMSK 'nın bu değerlendirme ölçülerinin herkes tarafından aynı şekilde anlaşılmasına yönelik yeterli açıklayıcı bilgi veya örnekler vermemesi, değerlendirme ölçülerinin farklı şekilde yorumlanması ve uygulanmasına yol açmaktadır. Aynı durum Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan muhasebe ve finansal raporlama standartlarında yer alan değerlendirme ölçüleri için de geçerlidir.³³

UFRS (TFRS)'de tüm varlıklara ve kaynaklara uygulanabilecek tek bir değerlendirme ölçüsü bulunmamaktadır.

³²Küçük, a.g.e., s.22.

³³ Harun Yartaş, Stokların Türkiye Muhasebe Standartları Ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması Ve Uygulamaya Etkisi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s.51.

Standartlar değerlemede ilke olarak gerçeğe uygun değer yaklaşımını kabul etse de, ihtiyatlılık ilkesinden doğan diğer değerleme yöntemleri de bazı varlıklara uygulanabilmektedir.³⁴

UFRS (TFRS)'ye göre değerlemeye tabi tutulacak aktifler; stoklar, finansal varlıklar, mali duran varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar, canlı varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller Şeklinde sıralanabilir. Pasifler ise finansal borç, vergiler ve çalışan yükümlülükleri Şeklinde sıralanabilir.

“Finansal tablo kalemlerinin değerlemesi ile ilgili olarak standartlarda beş temel lçmlene esasına yer verilmektedir. Bunlar”³⁵:

- a) Maliyet bedeli (Tarihi maliyet),
- b) Cari maliyet (Yenileme maliyeti),
- c) Gerçekleşebilir değer (İtfa değeri),
- d) Gerçeğe uygun değer,
- e) Kullanım değeri (Bugünkü değer).

a) Maliyet Bedeli (Tarihi Maliyet):

Varlıklar ya da borçların muhasebeleştirilmesinde bunların elde edilif maliyetlerinin esas alınması gerekmektedir. Tarihi maliyet değeri, bir varlığın alış bedelini ifade etmekle birlikte muhasebeleştirme esnasında kayıtlı değerini de göstermektedir.

b) Cari Maliyet (Yenileme Maliyeti):

Varlıklar eşdeğer bir varlığın yenilenmesi veya aynı varlığın alınabilmesi amacıyla hali hazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilirler.

³⁴ Volkan Demir, “Ufrs(Tfrs)'deki Değerleme lçmleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:23,Eylül 2007,s.72.

³⁵ Yıldız zerhan Akbulut, “Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi” VI.Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara : Ankara SMMMO, 2-6 Mart 2008: Antalya'da Sunulan Bildiri,s.8 'dan aktaran Taştan, **a.g.e.** ,s. 23.

“TMS-2’ ye göre üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerin net gerçekleştirilir değerinin tespitinde yenileme maliyeti kullanılabilir.”³⁶

c) Gerçekleştirilir Değer (İtfa Değeri):

TMS-2’ ye göre net gerçekleştirilir değer işletmeye özgü bir değer olmakla birlikte faaliyetlerin olağan akışı içinde stokların satılması halinde elde edilmesi beklenen net tutarı ifade etmektedir. Net gerçekleştirilir değer tespitinde stokta gözlemlenebilir bir değer düşüklüğü meydana gelmesi halinde karşılık ayrılması suretiyle stokun gerçek değerine indirgenmesi amaçlanmaktadır. Böylece işletme içi yapılacak tahminlerin daha rasyonel olması diğer taraftan üçüncü kişi ya da kurumlara sunulacak finansal tabloların daha sağlıklı ve gerçekçi olması sağlanmış olmaktadır. Bazı durumlarda ise net gerçekleştirilir değer stokun maliyet bedelinden yüksek olabilmektedir. Böyle durumda ise stok muhasebe kayıtlarında yer alan maliyet bedelinden raporlanmaya devam edecektir.

d) Gerçeğe Uygun Değer:

Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazar ortamında alıcı ve satıcıların bir araya geldiği durumda bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi halinde ortaya çıkması beklenen tutardır. Bir varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde gerçeğe uygun değer hiyerarşisi temel alınmaktadır. Gerçeğe uygun değer bazen varlık ya da kaynakların borsada kote edilmiş fiyatları olurken bazen de benzer varlık ya da kaynağın bulunduğu piyasadaki kote edilmiş fiyatlar olabilmektedir.

e) Kullanım Değeri (Bugünkü Değeri):

Kullanım değeri ya da bugünkü değer varlık ya da kaynakların işletme faaliyetlerinin olağan akış koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü değerleri (iskonto edilmiş) ile borçların kapatılması için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü (iskonto edilmiş) değeridir.³⁷

³⁶ Taştan, a.g.e.,s. 24.

³⁷ Özerhan ve Yanık, 2010: 24’den aktaran Ayşe Poyraz Tuğrul, Stokların Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi Ve Farklılıkların Muhasebe

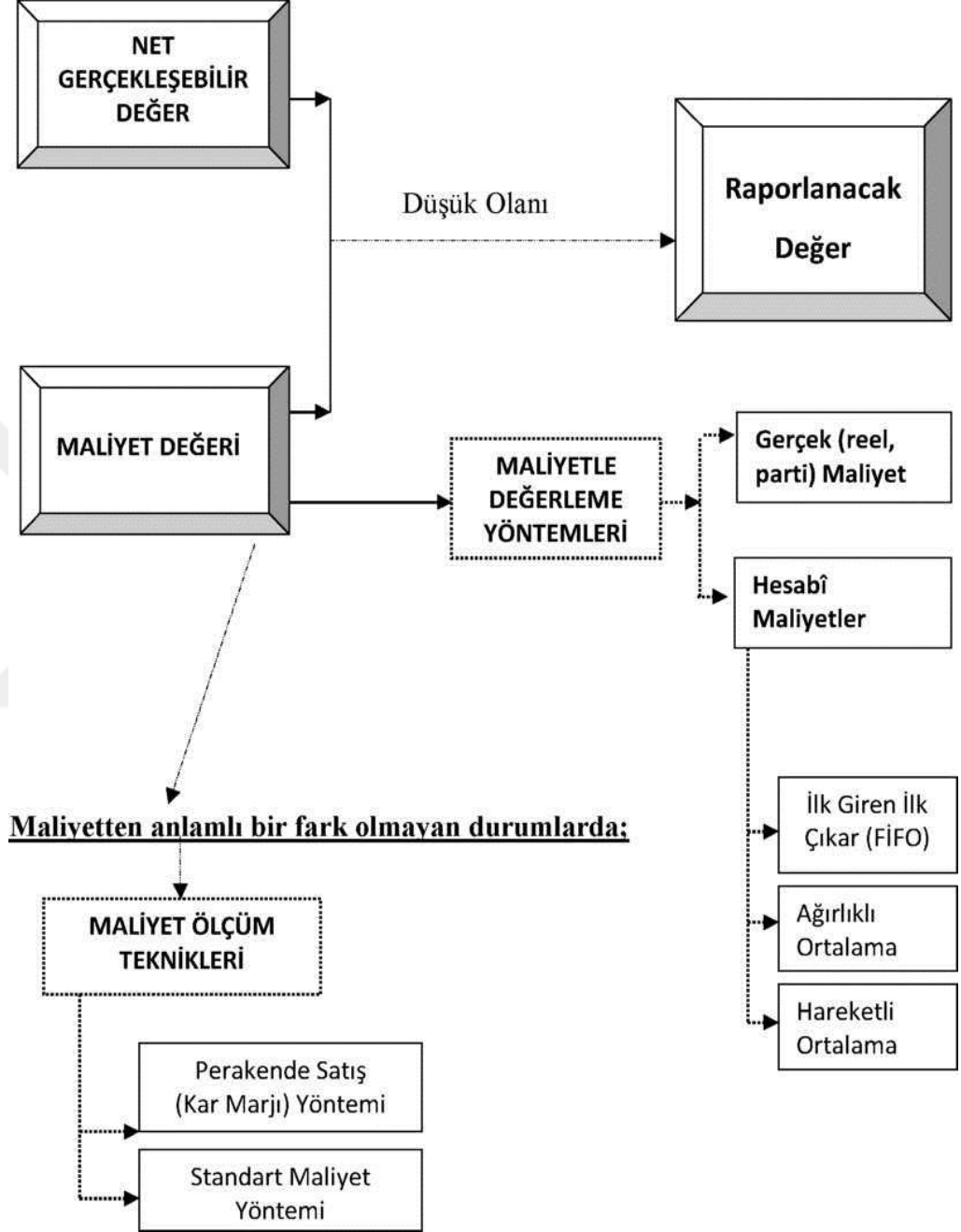
Varlıkların veya borçların piyasa fiyatının olmadığı ya da güvenilir bulunmadığı zamanlarda bu tutar, gerçeğe uygun değeri temsil etmektedir.

1.2.1.2.3. TMS-2' ye Göre Raporlanacak Değer ve Değerleme Yöntemleri

Stokun gerçek değeriyle raporlanması açısından öncelikle maliyet bedelinin ve gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü TMS-2' ye göre stoklar maliyet bedeli veya net gerçekleştirilebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Bir varlığın işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlama maliyeti ile satışı gerçekleştirmek için sarf edilecek gider toplamının düşülmesiyle birlikte bulunan net gerçekleştirilebilir değerin, maliyet bedelinin altına düşmesi halinde değer düşüklüğüne ilişkin karşılık ayrılması gerekmektedir. İşletmece ayrılan karşılıklar finansal tablolarda gider olarak dikkate alınmaktadır. TMS 2' nin uygulanmasını öngördüğü raporlanacak değer ile stok değerlendirme yöntemleri aşağıdaki tabloda ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Açısından İncelenmesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon, 2011, s. 66.

Sekil-3: TMS-2' ye Göre Raporlanacak Değer ve Değerleme Yöntemleri



Kaynak: ISMMMO, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: UFRS Uygulaması, İstanbul, Mart Matbaacılık, Kasım 2005, s.77.

1.2.2.Stok Değerleme Yöntemleri

İşletmeler faaliyetleri süresince belli ölçüde girdi kullanmak zorundadırlar. Bu girdilerin değerlendirilmesi de stokların değerlemesine ilişkin usul ve esaslara göre yapılmaktadır. Yıl içinde satılan mallar ile hizmetlerin maliyetini oluşturan girdilerin maliyetleri, satılan mal veya hizmet maliyetini oluşturduğu için, kullanılacak maliyet bedeli hesaplama yöntemi dönem kâr veya zararını doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle stokların değerlemesinde uygulanacak yöntemlerin doğru tespit edilmesi bütün işletmeler için önem arz etmektedir.³⁸

1.2.2.1.Gerçek Maliyet Yöntemi

Gerçek maliyet yöntemi “özel maliyet”, “has maliyet”, “spesifik maliyet”, “fili maliyet” yöntemi gibi adlarla da anılmaktadır. TMS-2’ye göre; normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak gerçek parti maliyet yöntemine göre belirlenir. Dolayısıyla birbiri ile ikame edilemeyen farklı özelliklere sahip malların satışı ile faaliyet gösteren işletmeler gerçek parti maliyet yöntemine göre stok maliyetlerini belirlerler.

Bu yöntemde kayıtlara alınan stokların değerlendirme gününde hangi maliyet bedeli ile satın alındığının saptanması ve gerçek maliyetleri üzerinden değerlemeye tabi tutulması esastır. Dolayısıyla, fiili maliyet yönteminin uygulanabilmesi stokta kalan malların hangi maliyet bedeli ile alındığı veya imal edildiğinin bilinmesi ve yapılan satışların hangi mallar ile ilgili olduğunun iyi takip edilmesine bağlıdır. Faaliyete konu ürün çeşitlerinin çok fazla olduğu işletmelerde bu yöntemin uygulanması çok zor hatta imkansız olabilmektedir. Bu nedenle, bu yöntem daha çok ürün çeşidi az ve ürün bedeli yüksek olan işletmelerde uygulanabilmektedir.”³⁹

³⁸ Bora Topaloğlu, “Vergi ve Sermaye Piyasası Mevzuatı Açısından Dönem Sonu İşlemleri ve Bu İşlemlerin Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 190, Şubat 2004, s.32.

³⁹ Metin Aytulun ve M. Vefa Toroslu, **TMS ve VUK Kapsamında Stoklar**, 1.Baskı, Legal Yayınları, İstanbul, 2014, s.96.

1.2.2.2.Ortalama Maliyet Yöntemi

Aynı cinsten malların alım, satım ya da üretimiyle işigal eden işletmeler, bazen isteğe bağılı olarak bazen de gerçek maliyet yönteminin uygulanmasında ortaya çıkan sorunlar nedeniyle gerçek maliyet yöntemi yerine ortalama maliyet yöntemini tercih edebilirler.⁴⁰

Ortalama maliyetler, çeşitli yöntemlere göre hesaplanabilir. Bu yöntemleri, basit ortalama maliyet, ağırlıklı (tartılı) ortalama maliyet ve hareketli ağırlıklı ortalama maliyet olarak üç grupta toplamak mümkündür.

a) Basit Ortalama Maliyet: Dönem (yıl) içinde satın alınan malların birim alış fiyatlarının toplanarak sipariş sayısına bölünmesiyle bulunan ortalama maliyettir.

İşletmeler bu yöntemi günümüzde pek uygulamaya konu etmemektedirler. Çünkü dönem içinde enflasyonist durumlardan veya işletme içi sebeplerden kaynaklı olarak stok fiyatlarında büyük değışmeler yaşanabilmektedir. Dolayısıyla bu yöntem sağlıklı sonuç vermeyebilmektedir.

b) Ağırlıklı (Tartılı) Ortalama Maliyet: Bu maliyet yönteminde, dönem başında mevcut olan mallar ile dönem içinde alınan malların toplam maliyeti toplam miktara bölünerek önce ortalama birim maliyet bulunur. Satılan malların veya üretime verilen malların miktarı ortalama birim maliyet ile çarpılarak satılan malın veya üretime verilen malın maliyeti bulunur. Elde kalan mallarda ortalama birim maliyetle çarpılınca, dönem sonu stok değeri tespit edilir.

c) Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet: Bazı işletmeler ağırlıklı ortalama maliyetlerini her yeni mal alımı sonrasında işlem sırasında mevcut stoklar ile birlikte dikkate alarak hesaplayabilirler. Aynı cins ama farklı bir fiyattan stok alındığında, stokta bulunan malların toplam maliyeti, toplam mal miktarına bölünerek ortalama birim maliyet hesaplanır.

⁴⁰ Aydın, a.g.e. , s. 75'dan aktaran Yartaş, a.g.e. , s.50.

Bu yöntemde ortalama maliyet her alıştan sonra hesaplanır. Dolayısıyla birim fiyat her mal hareketinden sonra değişiklik gösterir. Bu da her mal satışında satılan malın maliyetini değiştirir.

1.2.2.3.İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi

Bu yöntemde, işletmelerce ilk alınan ya da ilk üretilen stokun ilk satıldığı kabul edilmektedir. Genelde uygulama alanı çok geniş olan bu yöntemde dönem sonu kalan stokların en son satın alınan ya da üretilen stoklar olduğu kabul edilmektedir.⁴¹

“Stok maliyetinin tespiti amacıyla, çok uzun bir süreden beri yaygın olarak kullanılan yöntemlerden biri olan FIFO, depodan satış yerine veya satış yerinden müşteriye aktarılan malların daima en eski stoktan alındığı ve bunun bir sonucu olarak herhangi bir anda elde bulunan malların da daima en son elde edilen mal partilerine ait bulunduğu varsayımına dayanır. Diğer bir deyişle, malların düzenli bir tarih sırasına göre işletmenin içinden geçtiği farz edilmektedir.”⁴²

1.2.2.4.Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi

LIFO yöntemi, satın alma tarihleri itibariyle en son satın alınan veya üretilen malların öncelikle satılacağı varsayımına dayanmaktadır. Bu yöntemde satışı yapılan ticari mallar, satış miktarını karşıladığı sürece işletmenin stokuna son giren ticari mal maliyeti ile değerlendirilir. Ayrıca bu yöntemde; işletmede kullanılan, üretime sevk edilen veya satılan malların işletme stoklarına en son girenlerden olduğu kabul edilmektedir.

1.2.2.5.Yeni Giren İlk Çıkar (NIFO) Yöntemi

İkâme değeri olarak da adlandırılan yerine koyma değeri, değerlemeye konu olan malın değerlendirme gününde satın alınması halinde işletmenin ödeyeceği bedeli ifade eder.⁴³

⁴¹ Lawrence Revsine, Daniel W. Collins, W. Bruce Johnson, **Financial Reporting and Analysis**, 3. Baskı, Prentice Hall-Pearson, 2005, s. 450.

⁴² Paton ve Dixon, a.g.e. , s. 393’den aktaran Yartaş, **a.g.e.**, s.66

⁴³ Öztürk, Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, s.225. ’den aktaran Taştan, **a.g.e** ,s. 43

NIFO yöntemi, enflasyonun çok yüksek olması durumunda kullanılması önerilen bir değerlendirme yöntemi olmakla birlikte, bu yöntem hammadde ve malzemeleri yakın gelecekte cari olacak olan beklenen fiyata göre değerlendirme esasına dayanır.⁴⁴

Bu yöntemde satın alınan malların dönem sonu stok değerleri gerçek maliyetlerini göstermemektedir. Çünkü satın alınan stok maliyeti, tamamı ile fiilen katlanılan harcamaya göre değil, esas alınan gelecekteki fiyatlara göre hesaplanmaktadır.

1.2.2.6. Diğer Yöntemler

Stok değerlemeleri için gerçek maliyet, ortalama maliyet, FIFO, LIFO ve NIFO gibi yöntemlerin yanı sıra;

- Standart Maliyet
- Perakende Satış
- Temel Stok Değeri ile Değerleme
- Piyasa Fiyatı ile Değerleme
- Maliyet veya Piyasa Fiyatından Düşük Olan ile Değerleme
- Emsal Bedeli ile Değerleme

gibi çeşitli yöntemlerin önerildiği ve uygulandığı da görülmektedir.

1.3. Stoklarda Zayi Olma

1.3.1.Zayi Olma Kavramı

Türk Dil Kurumu'na göre zayi olma; *kaybolmak, yitmek, yok olmak, elden çıkmak, işe yaramaz hale gelmek ve buna benzer durumları ifade etme hali olarak açıklanmaktadır.*⁴⁵

⁴⁴ Aytulun ve Toroslu, **a.g.e.**, s.106

⁴⁵ Zayi Hakkında, (Çevrimiçi) [http:// www.tdkterim.gov.tr/bts/](http://www.tdkterim.gov.tr/bts/), 30.05.2016.

Türk vergi kanunlarında doğrudan bir tanım yapılmamış olan “zayi olan mal” kavramını; işletmenin varlıklarında bulunan, ancak; doğal afetler, yangın, kaza gibi olağanüstü durumlar sonucu veya paslanma, çürüme vb. gibi sebeplerle tekrar satışa konu olamayacak biçimde yok olan mallar şeklinde tanımlamak mümkündür. Nitekim Danıştay 11.Dairesinin bir kararında “...emtiyanın fiziksel varlığının tamamen yok olması nedeniyle ekonomik değerinin bulunmaması halinde malların zayi olduğundan⁴⁶” bahsedileceği belirtilmiştir.

Bugüne kadar yapılan çalışmalar neticesinde “zayi olma” kavramına ilişkin değişik yorumlar getirilmiştir. Örneğin mevsimlik ve modağa bağılı olarak bazı mallarda değer düşüklüğü meydana gelmektedir.⁴⁷ Olaya değer açısından bakıldığında mevsimlik ve modağa bağılı olarak bazı malların zayi olduğunun kabul edilmesi veya edilmemesi tartışma konusu haline gelmiştir. Yukarıda belirtildiği gibi “zayi olan” ticari mal ya da emtiyanın tedavül ekonomisinden çıkması, yani ortada teslim konu herhangi bir mal olmaması; mevsimlik ve modağa bağılı olarak mallarda meydana gelen değer düşüklüğünde o malı ya da emtiayı tedavül ekonomisinden tamamen çıkarıyorsa yani ortada teslim konu herhangi bir mal ya da emtia bulunmuyorsa “zayi olma” hükümlerinin uygulanması gerekeceği aşikardır. Diğer taraftan da mevsimlik ve modağa bağılı olarak mallarda meydana gelen değer düşüklüğü o malı ya da emtiayı tedavül ekonomisinden tamamen çıkarmıyorsa; bu durumda malların zayi olması değil düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından bu malların “zayi olan” mallar olarak değil de “değeri düşen” mallar olarak değerlendirilmesi gerekecektir. Ayrıca bir kısım özalgeler ve vergi idaresi görüşüne göre “zayi olma” kavramına maddi değer açısından değil, malın fiziki durumu açısından bakmak gerekmektedir. Hangi sebeple olursa olsun, iktisadi kıymetin fiziki miktarında bir kayıp olmuşsa, o kıymet zayi olmuş sayılmalıdır.

⁴⁶ Danıştay 11. Dairesi, 02.12.1997, E. 1997/2808, K. 1997/4353 Sayılı Kararı, Sakıp Şeker, **Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları, Cilt: 5,1999, s.2035.

⁴⁷ Şükrü Kızılot, **KDV Kanunu ve Uygulaması**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara,2010, s. 1286.

Zayi olan mal tamamen yok olmakta, tedavül ekonomisinden kalkmakta ve herhangi bir parasal değeri bulunmamaktadır. Yani, söz konusu mal ya da emtianın sadece fiziki anlamda yok olması değil aynı zamanda iktisadi değerinin de sıfır olması gerekmektedir.

1.3.2.Zayi Olma Nedenleri ve Örnekleri

Stoklarda zayi olmanın aşağıdaki nedenlerle meydana gelebileceği kabul edilebilir;

a) Olağan Faaliyet İçerisinde Normal Kabul Edilebilen Zayıtlar

- Varlığın nakliye, yükleme ve boşaltma sırasında veya dikkatsizlik yüzünden meydana gelen kazalar nedeniyle değerinin tamamen ya da kısmen yok olmasıyla,
- Varlıkların, yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen kullanılmaz hale gelmesiyle,
- Varlıkların, cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalarak tamamen kullanılmaz hale gelmesiyle, stok tamamen ya da kısmen zayi olabilir.

b) Olağan Dışı Durumlar Sonucu Anormal Kabul Edilebilen Zayıtlar

- Yangın, deprem, sel felaketi ve su basması gibi afetler yüzünden varlığın değerinin tamamen ya da kısmen yok olmasıyla,
- Çalınma, kaybolma ve benzeri sebepler yüzünden, varlığın değerinin tamamen ya da kısmen yok olmasıyla, stok tamamen ya da kısmen zayi olabilir.

Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan 113 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere, stoklardaki zayi olma ile ilgili aşağıdaki örnekler verilebilir;

“İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilme vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,

Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,

Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,

Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar.”

1.3.3. Stokta Zayı Olma Nispetlerinin Tespit Edilme Süreci

Ticaret ve Sanayi Odalarında her bir meslek grubu için ayrı bir meslek komitesi bulunmaktadır. Özellikle stok zayıatı belirlenirken, öncelikle meslek komiteleri konu ile ilgili gereken araştırmayı yapmaktadırlar. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması halinde meslek odaları ile üniversitelerin ilgili birimlerinden bilgi alarak konuyu değerlendirmektedirler. Komitelerin yaptıkları araştırma ve çalışmaların değerlendirilmesi ve teklif haline gelebilmesi için yönetim kuruluna, karar haline gelebilmesi için ise meclise sunulması gerekmektedir.

Sanayi Odasının fire ve zayıat nispetlerini belirlerken izlediği süreç Ticaret Odası ile aynıdır. Ancak Sanayi Odasının imalat aşamasına ilişkin belirleyeceği nispetlerde eğer standartlaşmış bir oran mevcut değilse değişik bir süreç başlamaktadır. Fire ve zayıat nispetlerini talep eden şahıs veya kurum Sanayi Odasına başvurmakta, başvuruyu alan Sanayi Odası kendi bünyesinden görevlendirdiği bir ekşper ile işletmenin üretim sürecini izlemekte ve gerçekleşen fire ve zayıat miktarı fiilen belirlenmektedir.

Fiili tespit sonucunda elde edilen veriler, meslek komitelerine veri olarak sunulmaktadır. Meslek komitesinden de çıkan fire ve zayıat nispetleri oda meclisine sunulmaktadır. Burada da aynı görüşün alınması ile fire ve zayıat oranları oda kararı haline gelmektedir. Burada özellik arz eden durum her işletmenin üretim sürecinin farklı olması sebebi ile işletmelere münhasır fire ve zayıat nispetlerinin ortaya çıkmasıdır.⁴⁸

1.3.4. Stokta Zayı Olma Durumunda Yapılması Gerekli İşlemler

Stokların, yukarıda belirtilen herhangi bir sebeple zayı olması durumunda, yapılması gerekli ilk işlem mükelleflerin bağlı bulunduğu vergi dairesi yetki alanında yer alan Takdir Komisyonu'na başvurulmasıdır. Takdir Komisyonu vergi matrahlarını tespit etmek için idarece kullanılan; illerde defterdarın, ilçelerde mal müdürünün veya müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün veya bunların tayin edeceği memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili memurlardan oluşur.

Zayı olan stokun, hasar tespitinin sigorta eksperleri, noter, itfaiye yetkilileri, kaymakamlıkça görevlendirilen bilirkişiler, jandarma, sağlık müdürlüğü gibi kişi ve kurumlarca yapılması neticesinde bu kararlara göre emsal bedelinin tespit edilip sonuç hesaplarına gider olarak kaydedilmesi mümkün değildir. Unutulmaması gereken husus kanunda emsal bedeli takdir görevinin takdir komisyonuna verilmiş olduğudur. Yani bu kararlar takdir komisyonunun vereceği karara yalnızca veri teşkil etmek bakımından önem arz etmektedir.

Nitekim Danıştay 4.Dairesinin bir kararında “...yangın veya sair şekilde iktisadi işletmeye dahil emtiaların değerlerinde önemli bir miktarda azalış meydana gelmesi halinde, mükellefler bu eksilmelerin tespiti için Takdir Komisyonlarına başvurabilirler⁴⁹” açıklaması yer almaktadır.

⁴⁸ Ali Haydar Yıldırım, Yeterlilik Etüt Raporu, Vergi İncelemelerinde Fire ve Zayıatlar, sf.13-17'dan aktaran Erhan Yaşaran, **Tüm Yönleriyle Fire ve Zayıatlar**, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi, Ankara, 2009, s.149.

⁴⁹ Danıştay 4.Dairesinin 30.03.1989 Tarih ve E. 1989/1561 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr>, 30.05.2016

Yine, Maliye Bakanlığınca verilen 13.12.1985 tarih ve 1-2126-4-1128 sayılı özelgede aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır⁵⁰:

“İşverenin sel basması sonucu meydana gelen emtia kaybına ilişkin zararın kabul edilebilmesi, ya takdir komisyonunca bu konuda bir takdir yapılmış olması, ya da kaza mercilerince bu konuda re’sen biçilmiş bir değer bulunmasına bağlıdır. Adı geçen işyerini sel basması sonucu meydana gelen emtia kaybı ile zararın kabul edilmesi hususu, emtia kaybının emsal bedelin tespiti için takdir komisyonuna başvurarak bu konuda bir takdir yapılmış olması veya kaza mercilerince bu konuda re’sen biçilmiş bir değer bulunması durumunda mümkündür. Adı geçen yükümlü tarafından sel basması sonucu meydana gelen emtia kaybının emsal bedelinin tespiti için takdir komisyonuna başvurulmadığı ve bilirkişilerce raporla tespit edilen değer kaza mercilerince biçilmiş bir değer olarak kabulü mümkün olmadığına göre söz konusu zararın gelir vergisi uygulamasında indirilebilecek gider olarak kabulü mümkün değildir.”

1.4. Stoklarda Fire

1.4.1.Fire Kavramı

Fire, Türk Dil Kurumu sözlüğünde eksilme, azalma olarak ifade edilmektedir. İşletme ve muhasebe literatüründe üretim sürecinde kullanılan fire terimi genel olarak hammadde ve işçilik kaynaklarının belli bir faaliyete ekonomik fayda sağlamaksızın tüketilmesi veya harcanması anlamında kullanılmaktadır.⁵¹ Teknik anlamda ise buharlaşma, genleşme, kuruma gibi işin olağan akışı sırasında veyahut öngörülemeyen olaylar neticesinde ortaya çıkan miktar azalmaları da fire kavramıyla ilişkilendirilmektedir. Sanayi işletmeleri açısından tüm üretim kayıplarını içine alan bir kavram olarak kullanılmasına rağmen fire terimi ile ifade edilmek istenen asıl anlam üretim sürecine giren hammaddenin çekmesi, buharlaşması, uçması, kırılması,

⁵⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı 13.12.1985 tarih ve 1-2126-4-1128 sayılı özelge, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr>, 30.05.2016

⁵¹ M. Ali Özyer, “Değerleme Açısından Fire ve Zayi Olma”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 7, İstanbul, 1998, s.23.

bozulması, eksilmesi sonucu ortaya çıkan ve ekonomik bir değer taşımayan miktar kaybıdır. Bir başka anlatımla üretim fiyesi madde ve malzemelerin buharlaşma, uçma, kuruma, akma, sızma, kesilme, çürüme vb. sebeplerle ağırlık ve hacimlerinde meydana gelen kayıp ve azalmalardır.⁵²

Yukarıda yapılan tanımlamalara ek olarak, fire; üretim sürecinde üretime katılan ilk madde ve malzemelerin üretime çeşitli nedenlerle sevk edilememesi, üretim süreci sonucunda mamul bünyesinde dahil olan miktarın, üretime sevk edilen miktardan az olması olarak da tanımlanabilir.

1.4.2. Fireyle Bağlantılı Diğer Kavramlar

Günümüz üretim ya da ticaret işletmeleri faaliyetlerini yerine getirirken üretim ya da alım ve satımdan kaynaklı olarak; hurda, artık, iskarta ve ayıplı mallar gibi unsurlar ortaya çıkabilmektedir. Bu unsurlar ise fireyle bağlantılı olabilmektedir.

1.4.2.1.Hurda

Fire bir işleme tabi tutulan malda meydana gelen azalmalar nedeniyle ortaya çıkan tali bir şeydir. Oysa hurda, zaman geçmesi veya herhangi bir nedenle kendiliğinden kullanılmaz hale gelen şeylerdir.⁵³

1.4.2.2.Artıklar

Üretim sonrası esas mamul özelliğine sahip olmayan ve tekrar kullanılma olanağı bulunmayan artıklar, küçük değerle de olsa satılma olanağına sahip üretim çıktılarıdır. Örneğin marangoz atölyelerinde ağaçların işlenmesi aşamasında ortaya çıkan toz bir firedir, fakat aynı atölyede üretim sonucu ortaya çıkan küçük tahta parçaları artıktır.⁵⁴

⁵² Yaşaran, **a.g.e.**, s. 13.

⁵³ Sezgin Gökyokuş, “Fireler ve Hurdaların KDV Karsısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:308, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Nisan 2007, s.42.

⁵⁴ Bilal Keseli, “Stoklarda Firenin Oluşumu ve Vergisel Açıdan Denetimi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008, s.7.

1.4.2.3.İskarta

İstenilen kaliteyi taşımadığı için hurdaya atılan hammadde ve malzeme, yarı mamul veya mamullere ıskarta denir. Mamul düzenlemesinde yapılan değişiklik, hatalı iş emri ve uygulamaları, eskime, güçten düşme, yanlış kullanım, hatalı hammadde, dikkatsizlik, ihmal ıskarta oranını yükseltmektedir.⁵⁵

1.4.2.4.Ayıplı Mamuller

Üretim işletmelerinde bazen öngörülmeven sebepler neticesinde istenilen mamul ortaya çıkamayabilir. Üretim faaliyetleri sonrasında oluşan ve normal standartlarını taşımakla birlikte hammadde özelliğini kaybetmiş ekonomik değerlere “ayıplı mamuller” denir.⁵⁶ Üretim işletmeleri açısından ayıplı mamullerin, hammaddenin bir başka mamul üretiminde kullanılması ya da tekrar üretime sevk edilerek mamul özelliği kazandırılması gibi nitelikleri de mevcuttur.

1.4.3. Fire Türleri

Günümüz sektörlerinde fireyle ilgili birçok sınıflandırma yapılmakla birlikte temelde firenin geri kazanılıp kazanılmayacağı noktasında uçucu-kalıcı fireler ile kabul edilebilir sınırlar içerisinde olan veya olmayan normal-anormal fireler meydana gelebilmektedir.

1.4.3.1.Uçucu ve Kalıcı Fireler

Üretim faaliyetleri sonucu meydana gelen fireler bazen uçucu bazen de kalıcı bir biçimde oluşmaktadır. Bir başka ifade ile oluşan firenin miktarını fiziksel olarak tespit etmek mümkündür. Fire olarak tespit edilen miktarın yeniden kullanılma imkânı bulunmakta veya yeniden üretimde kullanılma imkânı bulunmamaktadır.

⁵⁵ Keseli, **a.g.e.**, s.7.

⁵⁶ Keseli, **a.g.e.**, s.8.

Üretimde kullanılan brüt hammadde miktarı ile net hammadde miktarı arasındaki fark (fire miktarı) fiziken tamamen yok oluyorsa oluşan fire uçucu fire (veya tam fire) dir.⁵⁷ Dolayısıyla bu tür fireler paraya dönüştürülemezler. Genellikle kimya endüstrisinde buharlaşma biçiminde ortaya çıkan fireleri bu türe örnek olarak gösterebiliriz.

Üretim faaliyetlerinde kullanılan hammaddelerin tümünün mamul bünyesinde yer almaması ve artan kısımların normal kullanım olanağını kaybetmesi halinde ise kalıcı fire (veya kısmi fire) söz konusudur. Çeşitli metal levha işleyen işletmelerde meydana gelen fireler bu gruba tipik örnek teşkil etmektedir. Buradan oluşan firenin esas nedeni işlenen hammadde miktarı ile üretilen mamul miktarı ya da parçası arasında uygunluk sağlanamamasıdır.⁵⁸ Bu tür fireler uçucu firelerden farklı olarak paraya dönüştürülebilmektedirler.

1.4.3.2.Normal (Olağan) ve Anormal (Olağanüstü) Fireler

İmalatın başında veya imalat esnasında ortaya çıkan ve üretim kaybı olarak genellediğimiz fire ve artıklar, genellikle hammadde stoklarının depolanması ve bekletilmesinden kaynaklanan miktar kayıpları ile hammaddenin işlenmesi daha doğrusu fiziksel ve kimyasal anlamda değişime uğratılması sırasında bir kısım hammaddenin üretim sürecine sokulmadan önceki fiziksel ve kimyasal niteliğini kaybetmesi ve bu suretle işe yaramaz hale gelmesi şeklinde ortaya çıkan hammadde kayıplarından oluşmaktadır.

Gerek sanayi işletmelerinde ve gerekse ticaret işletmelerinde meydana gelen fireleri niteliklerine göre normal ve anormal (asıl ve arızı) fireler olmak üzere iki kısma ayırmak mümkündür. Sanayi işletmelerinde meydana gelen normal kayıplar üretim sürecinin gereği olarak çoğunlukla hammadde ve işçilik süresi kayıpları olarak ortaya çıkan, önlenmesi mümkün olmayan kayıplardır. Örneğin bir kereste fabrikasında veya mobilya fabrikasında yapılan kesim ve doğrama işlemleri sonucunda ortaya çıkan tomruk ve döşemelik tahtaların talaşları ve kırıntıları gibi hammadde kayıpları veya

⁵⁷ Keseli, **a.g.e.**, s.18.

⁵⁸ Keseli, **a.g.e.** ,s. 18.

bir kağıt fabrikasında kütüklerin işlenmesi sırasında ortaya çıkan ağaç kabukları, yine gömlek imalinde kesim ve dikim esnasında ortaya çıkan artık kumaşlar, mozaik imali sırasında mermer taşlarını kırmak suretiyle malzeme hazırlanırken mermerin dağılma ve tozlanması neticesinde meydana gelen kayıplar, memba suyu işletmelerinde dolundan sonra bayiye teslim kadarki devre içinde yükleme, taşıma ve indirme sırasında şişe kırılması sebebiyle meydana gelen fireler üretim ve buna bağlı dağıtım sürecinin gereği olarak ortaya çıkan ve önlenmesi mümkün olmayan normal(asıl) kayıplardır.

Anormal (olağanüstü) fireler ise miktar olarak daha önceden öngörülmeven normal standartları aşan, kabul edilebilir sınırlar içerisinde bulunmayan, iyi düzenlenmiş bir denetim ve kontrol sistemi sayesinde önlenmesi mümkün olan kayıplardır. Sanayi işletmelerinde üretimde kullanılan makine ve tesisatların normal bakım ve onarımlarının yeterince yapılmaması, üretim sürecinde gerekli dikkatin gösterilmemesi, hammadde ve işgücünün yetersiz olması sonucu beklenen miktarın üzerinde bozuk ya da hatalı ürünün ortaya çıkması anormal fireye örnek olarak gösterilebilir.⁵⁹

Normal (olağan) firelere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- Yükleme Fireleri
- Nakliye Fireleri
- Boşaltma-Tahliye Fireleri
- Ambalajlama Fireleri
- Ölçüm - Kalibrasyon Fireleri
- İmalat Fireleri
- Stoklama-Depolama Fireleri
- Bekleme Fireleri

Yapılan diğer bir ayrıma göre; bir ürünün kendi doğasından kaynaklanan fireye normal (olağan) fire, rastlantı sonucu ortaya çıkan fireye de anormal (olağanüstü) fire adı verilmektedir. Örneğin hasat zamanı yetişen yaş incirin depoda kurumması veya sucuğun beklemesi sonucunda miktarında meydana gelen azalma normal fire, üretim sürecinde elektriğin kesilmesi veya makinenin bozulması sebebiyle meydana gelen fire ise anormal fire niteliğindedir.

⁵⁹ Yaşaran, a.g.e., sf. 10.

1.4.4. Firenin Hesaplanma Zamanı ve Yapılması Gerekli İşlemler

Sanayi ve ticaret işletmelerinde üretim veya ticari faaliyetlerin her aşamasında fire meydana gelebilmektedir.5174 sayılı Kanun'un ⁶⁰ 12/b maddesinde *“ticaret ve sanayi odaları, ticaret ve sanayiye ilgilendiren bilgi ve haberleri derleyerek ilgililere ulaştırmak, ilgili kanunlar çerçevesinde resmî makamlarca istenecek bilgileri vermek ve özellikle üyelerinin mesleklerini icrada ihtiyaç duyabilecekleri her çeşit bilgiyi, başvuruları durumunda kendilerine vermek veya bunların elde edilmesini kolaylaştırmak, elektronik ticaret ve internet ağları konusunda üyelerine yol gösterecek girişimlerde bulunmak, bu konularda gerekli alt yapıyı kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. Bu kapsamda ilgililerin talep ettikleri maddelerin fire ve randıman oranlarının tespiti ticaret ve sanayi odası tarafından yerine getirilmektedir.”* ifadesi yer almaktadır.

Stoklar da meydana gelen firelerde, işletme yöneticileri veya işletmedeki uzman personelin ilk olarak firenin normal fire mi yoksa anormal fire mi olduğunu belirlemeleri gerekmektedir. Stokta meydana gelen normal fire, ticaret ve sanayi odalarında emtia bazında belirlenmiş ve ticari teamüllere uygun olarak ortaya çıkan miktar azalmaları şeklindedir. Bu tür fireler, iktisadi ve ticari icaplara uygun olarak ortaya çıktıklarından, gider veya maliyet unsuruna dönüşmesi bakımından takdir komisyonu kararı gerekmemektedir.

Anormal (olağanüstü) fireler de ise meydana gelen miktar ve değer azalmaları yangın, deprem, su basması, terör olayları vb. gibi bazı olağanüstü durumlar sonucunda ortaya çıkabilmektedir. Bu fireler için emtianın bozulma, çürüme, kırılma, çatlama ve paslanma gibi nedenlerle değerinde bir düşüklük meydana gelmesi halinde VUK'nun 278. madde kapsamında emsal bedelinin tespit edilmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda mükelleflerin ilk iş olarak bağlı bulunduğu vergi dairesi yetki alanında yer alan takdir komisyonu'na başvurmaları gerekmektedir. Anormal (arızı) firenin takdir komisyonu tarafından belirlenmesi ve daha sonra takdir komisyonunun belirlediği tutarın doğrudan gider olarak yansıtılması gerekmektedir.

⁶⁰ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu, 01.06.2004 tarihli ve 25479 sayılı Resmi Gazete.

1.5. Stoklarda Değer Düşüklüğü

1.5.1.Stok Değer Düşüklüğü Kavramı

Stokların öngörülebilir ya da öngörülmeven olaylar veyahut ekonomik veya fiziksel sebepler neticesinde iktisadi kıymetlerinde bir azalma meydana gelebilmektedir. Değeri düşen stokların daha önce buldukları hesaplardan çıkartılarak işletmenin gerçek durumunun raporlanması gerekmektedir.Emtia normal şartlar altında VUK'un 274.maddesinde belirtildiği üzere maliyet bedeli ile değerlenecek olmasına rağmen, kıymeti düşen emtianın değerlemesi yine VUK'un 278. maddesinde özel olarak düzenlenmiştir.

Türk Vergi Mevzuatı açısından stokların çeşitli nedenlerle kısmen ya da tamamen yok olmaması ancak değerlerinde önemli derecede düşüklük olması halinde malların zayı olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Dolayısıyla bu mallar için değer düşme hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.213 sayılı VUK'un "İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetlerin Değerlemesi" bölümündeki kıymeti düşen malların değerlemesi ile ilgili 278. maddesinde bu malların emsal bedeli ile değerleneceği hüküm altına alınırken, hangi hallerde malın değerinin düştüğünün kabul edileceğine de madde metninde açıklık getirilmiştir. Söz konusu madde metni aşığıdaki gibidir;

"Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, deşe ve iskartalar emsal bedel ile değerlenir."

1.5.2. Stok Değer Düşüklüğü Nedenleri

Stoklardaki zayı olmanın aşığıdaki nedenlerle meydana gelebileceği kabul edilebilir;

- Yangın, deprem, sel felaketi ve su basması gibi afetler yüzünden,
- Bozulmak, çürümek, kırılmak ve paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olması yüzünden,

- Varlıkların, yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olması yüzünden,
- Piyasada ortaya çıkan olağan ya da olağanüstü durumlar yüzünden.

1.5.3. Stok Değer Düşüklüğünün Vergileme Açısından Sınıflandırılması

1.5.3.1.Nicelikteki Kayıplar

Üretim, depolama ve taşıma sırasında buharlaşma, dökülme, kuruma gibi normal nedenlerle ortaya çıkabileceği gibi çalınma, sel, yangın gibi olağan dışı durumlarla da ortaya çıkabilen ve her ne kadar fireye benzer bir durum olsa da envanter sırasında ortaya çıkan miktar noksanları bu gruba girmektedir.

1.5.3.2.Nitelikteki Kayıplar

Sebebi ne olursa olsun envanter sırasında emtiada saptanan değer düşüklüğüdür. Bu kayıplar, normal şartlar altında yapılan üretim, depolama ve taşımada ortaya çıkabileceği (fire) gibi, yangın ve doğal afetler nedeniyle de ortaya çıkabilmektedir. Burada, firenin bir neden olarak gösterilmesi yadırganmamalıdır, çünkü; fire, bazen miktar bakımından (buharlaşma, dökülme, kuruma gibi nedenlerle) bir ağırlık kaybına, bazen de (camda kırılma payı, dokumada üstüğü, deşe gibi) hurda haline getirerek değer kaybına sebep olmaktadır.⁶¹

Odaların meslek komitelerinde uzman kişilerce belirlenen fire oranları içerisinde kalan değerler için mükellefler açısından herhangi bir ispat zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak; bu oranı aşan kayıplar için, vergi yasalarının tıpkı olağanüstü fire konusuna benzer teşkil eden kanun hükümlerine göre değerlendirme yapmak ve ispat külfeti mükelleflere düşmektedir.

⁶¹ Erdoğan Öcal, “Değeri Düşen Emtia ve Takdir Esası”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 202, Ankara, 2009, s.2.

1.5.4. Stok Değer Düşüklüğü Durumunda Yapılması Gerekli İşlemler

Stoklarla ilgili yukarıda belirtilen herhangi bir sebeple değer düşüklüğü olması durumunda, yapılması gerekli ilk işlem mükelleflerin bağlı bulunduğu vergi dairesi yetki alanında yer alan takdir komisyonuna başvurmaktır. 213 sayılı VUK' nun 278. maddesinde, değeri düşen malların mezkûr kanunun 267. maddesinde belirtilen sıra çerçevesinde emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Türk Vergi Mevzuatı açısından; değeri düşen stokların hasar ya da değer tespitinin sigorta eksperleri, itfaiye yetkilileri, kaymakamlıkça görevlendirilen bilirkişiler, noter, jandarma, sağlık müdürlüğü gibi kişi ve kurumlarca yapılması neticesinde emsal bedelinin tespit edilip gider olarak kaydedilmesi mümkün değildir. Unutulmaması gereken husus kanunda emsal bedeli takdir görevinin takdir komisyonuna verilmiş olmasıdır. Yani bu kararlar takdir komisyonunun vereceği karara yalnızca veri teşkil etmek bakımından önem arz etmektedir.

1.5.5.Emsal Bedeli Kavramı

213 sayılı VUK' un 267. maddesine göre emsal bedelin tespitinde ortalama satış fiyatı, maliyet bedeli ve takdir esas olmak üzere bir sıranın izlenmesi zorunludur. VUK' un 267. maddesindeki emsal bedelle ilgili olarak üçüncü sırada yer alan "Takdir Esası" hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Stoklarla ilgili değerlemenin hesap dönemi sonu itibariyle yapılması gerekmektedir. İktisadi kıymetlerinde azalış meydana gelen mallarla ilgili değerlemenin de en geç dönem sonu itibariyle yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan takdir komisyonuna zamanında gerekli başvuruyu yapan mükellefin uğradığı zararı karşılık ayırmak suretiyle gider olarak raporlanması da vergisel avantaj teşkil eden bir durumdur.

Emsal bedeli hesaplanarak takdir edilecek (mükelleflerce kaydedilecek) zararın ilgili dönem gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerine yansıtılabilmesi için takdir komisyonunun beyanname verme süresinin sonuna kadar emsal bedel takdirini yapmış olması gerekmektedir.

Emsal bedelinin tespitinde Kanun'da belirtilen sıranın takip edileceği daha önce açıklanmıştı. Bunlar dışında VUK'un 267. maddesinde emsal bedeli için genel bir esas bulunmaktadır. Bu esas, kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değer ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar "emsal bedeli" yerine geçmektedir. Dolayısıyla bu değerler; ortalama satış fiyatı, maliyet bedeli esas ve takdir esasına göre öncelik taşımaktadır.

Konuyla ilgili Danıştay'ın 4. Dairesi;

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun emsal bedelinin tayininde uyulması gereken sırayı belirleyen 267. maddesinin 5. fıkrasında bu esaslara bağlı olmaksızın kazai mercilerin re'sen biçtikleri değerlerin, emsal bedeli yerine geçeceği belirlenmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 303. maddesinde bir anonim şirkete ayın nevinden sermaye konması halinde bunların değerlerini biçecek bilirkişinin mahkemece tayin olunacağı belirtilmiştir. Nitekim olayda da otel ve diğer demirbaşların değerleri Asliye Hukuk Mahkemesince tayin edilen bedel üzerinden anonim şirkete sermaye payı olarak konmuştur.

Kazai mercilerin bir talep olmadan harekete geçmeleri mümkün olmadığına ve bilirkişi kullanmadan bedel tayin etmeleri mümkün bulunmadığına göre tarafların iradesi dışında mahkemenin tayin ettiği bilirkişilerce tespit edilen değerlerin 267. maddede sözü edilen kazai mercinin re'sen biçtiği değer olarak kabulü gerekir."

şeklinde karar vermiştir.

1.6. Stoklarda Özellik Arz Eden Kavramlar Arasındaki İlişkiler

1.6.1. Zayi Olma ve Fire Arasındaki İlişki

Çalışmanın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere, zayi olan mal tamamen yok olmakta, herhangi bir parasal değeri bulunmamaktadır. Yani, söz konusu emtianın sadece fiziki anlamda yok olması değil aynı zamanda iktisadi değeri de sıfır olmaktadır. Fire de ise üretim sürecine giren hammaddenin buharlaşma, uçma, kuruma, akma, sızma, kesilme, çürüme vb. sebeplerle ağırlık ve hacimlerinde meydana gelen kayıp ve azalma söz konusudur.

Üretim faaliyetlerinde kullanılan hammaddelerin tümünün mamul bünyesinde yer almaması ve artan kısımların normal kullanım olanağını kaybetmesi halinde kalıcı fire ortaya çıkmaktadır. Bu tür fireler ekonomik bir değere sahiptirler ve paraya dönüştürülebilirler. Oysa ki zayı olan mal tamamen yok olmakta, herhangi bir parasal değeri bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, meydana gelen zayı olayı çoğu zaman firenin kapsamına girebilmektedir. Örneğin cam ticareti yapan bir şahsın, camları taşıırken dikkat etmemesi sonucu bir tabaka camı düşürüp kırması gibi. Böyle bir durum, ticaret ve sanayi odalarınca belirlenen taşıma-nakliye firesi için geçerli makul oranlar içinde kalmak koşuluyla fire kapsamında değerlendirilebilir. Bununla birlikte çalınma, kaybolma gibi nedenlerle veya doğal afet sonucunda mallar zayı olmuşsa bunu fire kapsamında değerlendirmek mümkün olmamaktadır. Bu gibi durumlarda malların ekonomik değerinin azalışı değil tamamen yok olması söz konusu olmaktadır.

1.6.2. Zayı Olma ve Değer Düşüklüğü Arasındaki İlişki

“Zayı olma” kavramından anlaşıldığı gibi malın kısmen veya tamamen yok olması söz konusu iken “değer düşüklüğü” kavramından anlaşılması gereken malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesidir. Örneğin; cam işiyle işigal eden firmanın deprem sonucunda mevcut cam stoklarının kırılarak ekonomik değerlerinin tamamen yok olması “zayı olma” kavramı ile değerlendirilecek ve “zayı olma” hükümleri uygulanacaktır. Ancak işyerinde meydana gelen yangın sonucunda mevcut cam stoklarının bazı kısımlarında oluşan islenme ve kararma neticesinde malların ekonomik değerleri tamamen yok olmamakta ancak değerlerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmektedir.

“Kısmen zayı olma” kavramı ile “değer düşüklüğü” kavramlarının birbiri ile karıştırılmaması gerekmektedir. Çeşitli nedenlerle meydana gelen değer düşüşleri fiziki miktarların azalmasına da neden oluyorsa, bu mal kısmen zayı olmuş sayılmaktadır. Yukarıdaki verdiğimiz örnekten yola çıkacak olursak, işletmede mevcut cam stoklarının yarısının deprem sonucunda kırıldığını ve ekonomik değerinin tamamen yok olduğunu, diğer yarısının ise herhangi bir zarar görmediğini varsayarsak burada “değer düşüklüğü” değil de “kısmen zayı olma” durumu vardır.

“Zayi olma” kavramı ile “değer düşüklüğü” kavramı arasındaki diğer bir fark ise, zayi olan malın emsal bedelini ilgili takdir komisyonu kararının 0 (sıfır) olarak belirlemesi gerekeceğidir. Ancak değeri düşen bir malda emsal bedelinin ilgili takdir komisyonu tarafından 0 (sıfır)’in üstünde bir bedel olarak belirleneceği aşikârdır. Örneğin, kayıtlı değerinin % 30, %40, % 50’si gibi.

Kısacası; zayi olma, iktisadi kıymetin fiziki olarak tamamen yok olmasıyla birlikte parasal açıdan da herhangi bir değerinin kalmamasını ifade etmektedir. Değer düşüklüğünde ise iktisadi kıymet fiziki olarak var olmakla birlikte piyasa değerinde meydana gelen parasal değer düşüklüğünü ifade etmektedir. Aslında değeri düşen malların piyasada halâ belli bir satış değeri bulunmaktadır.

1.6.3. Fire ve Değer Düşüklüğü Arasındaki İlişki

VUK 'un 278.maddesinde kıymeti düşen malların neler olduğu ve bunlara ilişkin yönteminin nasıl olacağı belirtilmiştir. İlgili kanun hükmünde değer kaybının yangın, deprem, su basması gibi öngörülmecek koşulların ortaya çıkmasına bağlı olabileceği gibi ticari faaliyetin normal icapları içerisindeki bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi faktörlerin sonucuna da bağlı olarak ortaya çıkabileceği belirtilmiştir.

Bozulmak, çürümek, kırılmak gibi haller genel olarak fire şeklinde değerlendirilebilir. Zira bunlar ticari faaliyetin doğasında olan şeylerdir. Ancak bu veya benzeri hallerin neticesinde iktisadi kıymetin değerinde önemli bir azalış oluyorsa bu durumu, değer düşüklüğü olarak değerlendirmek gerekmektedir.⁶²

Fire, daha çok işletme sahiplerinin veya çalışanlarının iradeleri dışında meydana gelen miktardaki azalmalar olarak tanımlanırken değer düşüklükleri ise malın miktarıyla ilgili olmayıp parasal değeri ile ilgili azalmalardır. İktisadi kıymetin miktarında bir azalma olmadığı halde fonksiyonunda meydana gelen bir düşüklük, kıymetin parasal değerini düşürebilmektedir.

⁶² Yalçın,a.g.e.,s.5.

İKİNCİ BÖLÜM

STOKLARDA ZAYİ OLMA, FİRE VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN VERGİ MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

2.1. Stoklarda Zayi Olma, Fire ve Değer Düşüklüğünün Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi

2.1.1. Stoklarda Zayi Olmanın Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi

Bu bölümde stoklarda zayi olma aşağıda belirtilen kanunlar yönünden incelenmiş ve uygulamaya ilişkin örnekler verilmiştir.

- Vergi Usul Kanunu,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu,
- Katma Değer Vergisi Kanunu,
- Diğer Kanunlar.

2.1.1.1.Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi

213 Sayılı VUK' da “zayi olma” terim olarak geçmemektedir. Ancak bu durum zayıatın bir olgu olarak vergi idaresi tarafından benimsenmediği anlamına gelmemektedir. Zira, VUK' un 3. maddesinde, “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.*” denilmektedir.⁶³ Madde hükmünde

⁶³ V.U.K., md.3.

de açıkça belirtildiği üzere, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

a)Takdir Komisyonu Rolü

Zayi olan mallara ilişkin değerlendirme, bilanço gününde, yani hesap döneminin sonunda yapılacaktır. Değerde kısmen zayi olma durumu olması halinde, hesap dönemi sonuna kadar bazı satışların yapılması mümkündür. Ancak bu satışların, 267.maddenin birinci sırasına göre, emsal bedeli tespitine yeterli olacak bir miktara ulaşmış olması halinde dahi, ortalama satış fiyatı esas uygulanamaz. Çünkü ortada herhangi bir şekilde mal veya emtia bulunmamaktadır. Buradan hareketle, VUK 267.maddenin ikinci sırasına göre, emsal bedeli tespiti de söz konusu değildir. Bu nedenle, emtiadaki zayi olma dolayısıyla takdir komisyonuna başvurulup, emsal bedel tayini istenmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin, zayi olmaya ilişkin vuku bulan olayı öğrendikleri andan itibaren takdir komisyonuna başvurmaları gerekmektedir. Ayrıca, zayi olan mala ilişkin bir kaza merciinin kararı varsa bu durumda takdir komisyonu kararı gerekmez.

Konuyla ilgili Danıştay'ın 4. Dairesi⁶⁴;

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun emsal bedelinin tayininde uyulması gereken sırayı belirleyen 267. maddesinin 5. fıkrasında bu esaslara bağlı olmaksızın kazai mercilerin re'sen biçtikleri değerlerin, emsal bedeli yerine geçeceği belirlenmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 303. maddesinde bir anonim şirkete ayın nevinden sermaye konması halinde bunların değerlerini biçecek bilirkişinin mahkemece tayin olunacağı belirtilmiştir. Nitekim olayda da otel ve diğer demirbaşların değerleri Asliye Hukuk Mahkemesince tayin edilen bedel üzerinden anonim şirkete sermaye payı olarak konmuştur.

Kazai mercilerin bir talep olmadan harekete geçmeleri mümkün olmadığına ve bilir kişi kullanmadan bedel tayin etmeleri mümkün bulunmadığına göre tarafların iradesi dışında mahkemenin tayin ettiği bilirkişilerce tespit edilen değerlerin 267. maddede sözü edilen kazai mercinin re'sen biçtiği değer olarak kabulü gerekir.”

şeklinde karar vermiştir.

⁶⁴ Danıştay 4, Dairesi 23.12.1986 tarih E. 19986/4379, K: 1986/4138, (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr>, 30.05.2016

Öngörülebilir ya da görülemeyen sebeplerle emtianın herhangi bir şekilde iktisadi kıymetinde azalma ya da kayıp olması durumunda işletme yöneticilerin takdir komisyonuna başvurup, emsal bedeli tayinini istemesi gerekmektedir.

b) Karşılık Ayırma/Gider Yazma Durumu

İşletmelerin faaliyeti sonucu stokların miktar olarak azalması şeklinde ortaya çıkan zayi olma durumunda azalan miktar kadar stok değersiz hale gelmiş olacaktır. Böyle bir durumda değer düşüklüğü olan emtialarda olduğu gibi karşılık ayrılmamalı; söz konusu zayıyat dönem gideri olarak kabul edilmelidir. Ancak bazı durumlarda stokta zayi olma anında işletmeler; takdir komisyonu kararını beklemekte ve bu karar bazen ayları almaktadır. Bu durumda mali dönem aşılmakta ve işletmelerin zayi olan stok nedeniyle giderleştiremedikleri aleyhte bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak işletmelerin, hem mali takvim dönemi aşılmadan zararlarını mali tablolara yansıtmaları ve hem de muhasebedeki dönemsellik ilkesi gereği stoktaki zayi olma nedeniyle karşılık ayırmaları gündeme gelmektedir. VUK' un 288. maddesinde⁶⁵, karşılığın tanımı şu şekilde yapılmaktadır;

*“Hasıl olan ve husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir.”*⁶⁶ Bu karşılıkların mukayyet (muhasebede kayıtlı değer) değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği belirtilmiştir.

c) Zayi Olan Malın Sigortalı Olma Durumu

Stoklarda zayi olma neticesinde mükelleflerce alınacak sigorta tazminatlarının nasıl raporlanacağı VUK' un 330. maddesinde, şu şekilde açıklanmaktadır;

*“Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıyat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerinden fazla olursa bu fazlalık kâra alınır. İşletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminat hâsılata kaydedilir”*⁶⁷.

⁶⁵ V.U.K., md.288.

⁶⁶ V.U.K., md.288.

⁶⁷ V.U.K., md.330.

Emtianın zarar görmesiyle birlikte sigorta eksperlerinin hasarın derecesi ve miktarıyla ilgili yaptıkları çalışmalar neticesinde ortaya çıkan zarar veya şirket ile sigorta şirketi arasında akitten katlanılan zarar, sigorta şirketinden alınan tazminata eşitse; bu zarar bir takdir komisyonu kararına ihtiyaç olmadan gider olarak raporlanabilir. Tam tersi durumda ise (tazminatın bu zarar mahsubundan) artan meblağ vergiye tabi gelir olarak işlem görmelidir.

2.1.1.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 1. maddesinde gelirin tanımı şöyle yapılmıştır: "*Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde etmiş olduğu kazanç ve iratların safi tutarıdır.*" Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere gelir vergisi kişilerin safi kazanç ve iratları üzerinden alınmaktadır.

Bu kanunun stoklarda zayi olma konusu ile ilgisi ise tam da “safî kazancın tespit edilmesi” noktasında ortaya çıkmaktadır. Gelir unsurlarından biri olan ticari kazanç iki şekilde tespit edilmektedir. Ticari kazancın bilanço esasına göre tespiti GVK’ un 38. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu madde hükmü gereği bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Zayi olan stok nedeniyle yüklenilen giderler kâr-zarar hesapları vasıtasıyla bilançoda yer alarak yukarıda bahsi geçen özsermaye farkına etki etmektedir.

Ticari kazancın işletme hesabı esasına göre tespiti ise aynı kanunun 39. maddesinde yer almaktadır. Buna göre işletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatı, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur. Çünkü işletme defteri iki taraftan oluşmakta; sağ tarafına gelir, sol tarafına da gider kaydedilmektedir. Dönem sonundaki emtia mevcudu hasılatı ilave edilecek olduğundan, işletmeler daha az vergi ödemek istediklerinde dönem sonunda stoklarında yer alan emtia mevcudunu dolayısıyla hasılat rakamlarını düşük tutmak isteyecek o nedenle de stoklarını azaltan yasal bir imkan olan stokta zayi olmayı kullanmak isteyeceklerdir.

Safi kazancın doğru olarak tespit edilebilmesi için satılan malların maliyetinin tespiti gerekmektedir. Bu tespit için de dönem sonunda elde kalan emtiadan hareket edilmektedir. Stoklarda hammadde, yarı mamul veya mamul olarak kalan emtiaların değerlerinin nasıl tespit edileceği ve stoklarda azalmaya yol açabilecek etkiler (zayı vb) ise VUK' ta düzenlenmiştir.

Mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi hesaplanmaktadır. Safi kurum kazancının tespitinde, GVK' nın ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. VUK' un ilgili hükümleri gereği kurumlar vergisi mükellefleri bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar⁶⁸. Dolayısıyla yukarıda açıklanan ticari kazancın bilanço esasına göre tespiti kurumlar vergisi mükellefleri açısından da aynıdır.⁶⁹

Ticari bir organizasyonda yapılan harcamaların gelir sağlayıcı giderler olarak kabul edilmesi için, yapılan harcamaların kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile bağlantılı olması gerekmektedir. Bu nedenle ticari faaliyette bulunan şahıs veya kurumlar tarafından yapılan ve gelir kazandırıcı özelliği olmayan harcamalar genel gider olarak kabul edilmemektedir. Nitekim GVK 'nın 40. ve KVK 'nın 14. maddelerinde genel giderler sayılmaktadır. Ayrıca ticari faaliyet sürecinde diğer harcama ve kayıplar için de, GVK md. 88'de ⁷⁰“*Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz*” hükmünce zayı olan stok yasal defterlere kanunen kabul edilen bir zarar olarak kaydedilemez. Bu hükümden anlaşılacağı üzere, gayrimenkul sermaye iradına konu olan sermayenin kendisinde meydana gelen eksilmeler, zarar sayılmamakta ve iradın gayri safi miktarının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir. Gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının hesabında giderlerin fazlalığı dolayısıyla doğan zararlar ise, gelecek yıllarda beyan edilen gelirlerden gider olarak düşülebilmektedir. Yani gelir vergisinin konusunu gerçek kişilerin kazanç ve iratları oluşturduğundan sermayede

⁶⁸ V.U.K. md.176.

⁶⁹ Kurumlar Vergisi Kanunu ,Kanun No / Kabul Tarihi: 5520 - 13/6/2006 Resmi Gazete Sayısı / Tarihi :26205 - 21/6/2006

⁷⁰ Gelir Vergisi Kanunu ,Kanun No / Kabul Tarihi: 193 - 31/12/1960 Resmi Gazete Sayısı / Tarihi :10700 - 6/1/1961

meydana gelen azalmayı kendisine konu etmemiştir. Dolayısıyla VUK' un 278. maddesi kapsamına girmediği için maliyet bedeli ile kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilecektir.

Zayi olan malın hem fiziki hem de parasal açıdan yok olması ve değerlerinin sıfır olarak takdir edilmesi durumunda, söz konusu malın GVK ve KVK açısından gider olarak kabul edilebilmesi için, VUK' un 278. maddesindeki değerlendirme kapsamına girmesi gerekmektedir. Özetle, zayi olma konusuna gelir ve kurumlar vergisi yönünden bakıldığında kazancın tespiti noktasının önem kazandığı, bu noktada da VUK' un maliyete ilave edilecek hususlar ve değerlendirme hükümlerinin ön plana çıktığı söylenebilir.

2.1.1.3.Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, genel olarak gider vergileri olarak adlandırılırlar. Bu tür vergiler, dolaylı nitelikli vergiler olup, gelir veya servetin elde edildiği zaman değil, harcandığı aşamada mal ve hizmet fiyatları içerisine gizlenmiş olarak alınır. Dolayısıyla, gider vergileri ödeyenin durumuna bağlı olmaksızın üretilen veya tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alındıklarından gayri şahsi ve objektif bir niteliğe sahiptirler. Harcamalar üzerinden alınan ve genel olarak tüketim vergileri olarak bilinen bu tür vergiler, tüm mal ve hizmetler üzerinden alınan Katma Değer Vergisi (KDV) olarak adlandırılmaktadır.⁷¹

KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde, bazı özel durumlarda KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmış olup madde metni aşağıdaki gibidir;

Madde 30 - Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak

⁷¹ Hakkı Koçak," Özel Tüketim Vergisinde Tecil Terkin Müessesesi" , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:315, s.6.

üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi,

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.

Türk KDV sisteminde “toplu indirim esası” kabul edilmiştir. Buna göre mal alımı sırasında yüklenen KDV’ nin indirim konusu yapılabilmesi için, bu malların satışının yapılmasına gerek bulunmamakta, bu vergiler diğer vergiye tabi işlemler nedeniyle tahsil edilen KDV’ den indirilebilmektedir.⁷²

Çalışmanın önceki bölümlerinde, stokların fiziki miktarında kısmen bir azalma meydana gelmesi halinde o stokun kısmen zayi olduğunun kabulü anlamına geleceğini belirtmiştik. M. 30/c ‘de ifade edilen Kanun’un lafzı ve ruhu gereği kısmen zayi olan kısmının düzeltilmesi gerekmektedir. Nitekim Danıştay 7. Dairesi’nin⁷³ 02.04.1991 tarihli kararı da bu yöndedir.

Stoklarda çeşitli nedenlerle meydana gelen zayıtlar ile ilgili Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yapılan son düzenlemeler şu şekildedir;

a)Stokların Deprem ve Sel Felaketi Nedeniyle Zayi Olması

Deprem, sel felaketi gibi doğal afetler sonucu zayi olan malların ilgili takdir komisyonlarına başvurularak tespit edilmesi durumunda başta indirim konusu yapılan KDV’nin düzeltilmesine gerek duyulmamaktadır. Buradan anlaşılacağı gibi yukarıda sayılan doğal afetler yüzünden malın yok olmasına müteakip takdir komisyonu kararının alınması önem arz etmektedir. Örneğin, bir sel felaketi sonrasında takdir komisyonu kararı alınmadan malların zayi olduğuna karar verilip KDV indirim konusu yapılırsa indirimden çıkartılması gerekmektedir.

⁷² Kızılot, a.g.e., sf. 1280

⁷³ Danıştay 7. Dairesi, 02.04.1991,E:1990/3043, K:1991/1334 sayılı Kararı, Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Cilt: 2, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık,1998, s.3198-3199.

Bazı resmi komisyon kararları (mahkeme kararları) takdir komisyonu kararı niteliğindedir. Yani malın yok olmasıyla ilgili alınan bir mahkeme kararının hükmü takdir komisyonu kararı gibi işlem görmektedir.

Maliye Bakanlığı'nca 21.05.1998 tarihinde Bartın, Karabük ve Zonguldak(Ereğli hariç) illerinde meydana gelen sel felaketi nedeniyle yayımlanan Genelgenin 9/b maddesinde;

“Sel felaketi sonucu zayi olduğu takdir komisyonlarınca tespit olunan mallara ilişkin olarak yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan katma değer vergileri ile ilgili olarak KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre işlem yapılmayacak, diğer bir ifade ile bu mallarla ilgili olup önceki dönemlerde indirilen katma değer vergileri düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmeyecek, henüz indirilmemiş olan katma değer vergileri ise takip eden dönemlerde indirilebilecektir.” (30.05.1998 tarih ve 23357 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır)” şeklinde bir açıklama yapılmıştır.

Yine verilen bir Özelgede ise; *“Mükellefin indirim hakkının ortadan kaldırılmaması amacıyla Bakanlık makamından alınan onay ile sel felaketi sonucu zayi olan mallara ilişkin olarak yüklenilip, önceki dönemlerde indirim konusu yapılan katma değer vergileri ile ilgili olarak KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre işlem yapılmaması, diğer bir ifade ile bu mallarla ilgili olup önceki dönemlerde indirilen katma değer vergilerinin düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmemesi uygun görülmüştür.”* şeklinde bir görüş bildirilmiştir.

282 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinin 7.bölümünde ise; *“Deprem sonucu zayi olduğu takdir komisyonlarınca tespit olunan mallara ilişkin olarak yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan KDV ile ilgili olarak KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre işlem yapılamayacağı, diğer bir ifade ile bu mallarla ilgili olup önceki dönemlerde indirilen KDV'nin düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmeyeceği, henüz indirilmemiş olan KDV'lerin ise takip eden dönemlerde indirilebileceği”* açıklanmış bulunmaktadır.

b)Stokların Maliye Bakanlığı'nın Yangın Sebebiyle Mücbir Sebep İlan Ettiği Yerlerdeki Yangın Sonucu Zayi Olması

KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde, Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olan malların anılan bent hükmüne göre tabi olmaması ön görülmüştür. Anılan değişikliğin gerekçesi ise şu şekildedir.

“KDV Kanunu'nun 30. maddesinin (c) bendi hükmü uyarınca malları deprem ve sel felaketi sebebiyle zarar gören mükellefler bu zayi olan mallar için satın aldıkları esnada ödemiş oldukları KDV'yi indirim konusu yapabilmektedir. Maddede yapılan değişiklik ile Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki yangınlar nedeniyle malları zayi olan mükelleflerde zayi olan malları için ödemiş oldukları katma değer vergilerini indirim konusu yapabileceklerdir”

Dolayısıyla Maliye Bakanlığı'nca yangın nedeniyle mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki yangında zayi olan malların alış belgelerinde gösterilen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Yüklenilen vergiler indirilmiş ise düzeltilmeyecek, henüz indirilmemişler ise indirim konusu yapılmaya devam edilecektir. Verilen bir özalgede;

“Dilekçenizde şirketinize ait malların yanması sonucu zayi olan malların KDV' sinin KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre indirim konusu yapıp yapılmayacağı sorulmuş ayrıca, kullanım süresi geçmiş veya satışı mümkün olmayan malların takdir komisyonu nezaretinde imha edilmesi sonucunda söz konusu mallara ilişkin KDV' nin de indirim konusu yapıp yapılmayacağı konusunda Bakanlığımızın görüşü talep edilmiştir....Buna göre şirketinize ait marketin yangın sonucu zayi olan mallara ait KDV' nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır ...”⁷⁴

şeklinde görüş bildirilmiştir.

113 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde;

“Kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelen ve imha edilen mallar, zayi olan mahiyetinde olduğundan mükelleflerde bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV' nin indirim konusu yapılması da mümkün bulunmamaktadır.

⁷⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı 08.03.2005 tarih ve 53/5330-102/11092 sayılı özalgesi, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr>, 30.05.2016.

Bu çerçevede, zayi olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV' nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir."

Görüldüğü gibi verilen özalgede ve 113 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde Maliye Bakanlığı'nca mücbir sebep ilan edilen yangın dışındaki meydana gelen münferit yangınlar ve takdir komisyonu nezaretinde imha edilen mallar için yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamakta, eğer indirim konusu yapılmış ise düzeltilmesi gerekmektedir

c) Stokların Çalınma veya Kaybolma Sonucu Zayi Olması

İşletmelerin rıza hilafına haklı bir nedene dayanmaksızın aktifine kayıtlı edinimleri çalınabilir veya kayba uğrayabilir.⁷⁵ Kaybolma veya hırsızlık nedeniyle elden çıkan mallar işletmeler açısından bazen olayın mahiyeti açısından gider ya da maliyet olarak mali tablolara yansıtılmaktadır. (Stoklar vergi kanunlarına göre ya maliyet ya da gider olarak kabul edilebilmektedir. Çoğunlukla maliyet bedeli olarak hesaplanan stoklar 213 sayılı VUK' da belirtilen parasal sınırın altında kaldığında gider olarak raporlanmaktadır.) Ancak yapılan bu uygulama vergi kanunları açısından uygun bulunmamaktadır. *Malların çalındığının ya da kaybolduğunun geçerli belgelerle ispat ve tevsik edilememesi halinde, malların çalınmadığı, belgesiz satıldığı kabul edilecektir.*⁷⁶ Dolayısıyla kaybolduğu veya çalındığı iddia olunan malların emsal satış bedeli üzerinden KDV hesaplanarak hasılat olarak gelir hesaplarına kaydedilmesi gerekmektedir.

Malların çalındığının polis tutanağı, duruma göre mahkeme kararıyla ispat ve tevsik edilmesi esastır. Malların çalındığı veya kaybolduğunun belirtilen belgelerle tevsiki halinde, KDVK'un 30/c maddesine göre malların zayi olduğunun kabul edilmemesi ve bu mallar nedeniyle yüklenilen KDV'lerin indirilmemesi gerektiği de açıktır. Çünkü çalınan mallar nedeniyle yüklenilen KDV'lerin Kanunun 30/c

⁷⁵ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği (HUD), s. 1072.

⁷⁶ Mehmet Maç, "Vergi Uygulamalarında Hırsızlık Olayları", **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2000, Sayı 90, s. 116.

maddesine göre indirilmesi mümkün değildir.⁷⁷ Yine KDVK'nın 30/d maddesinde⁷⁸ “gelir ve kurumlar vergisince kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV indirilmez” hükmünce başta indirim konusu yapılan KDV düzeltilmelidir. Ayrıca, malların çalındığının itfaiye ve polis tutanağıyla ispat ve tevsik edilmesi durumunda da bu malların maliyetinin 57 No’lu KDV sirkülerince “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider” (KKEG) olarak dikkate alınması gerekmektedir. Aksi halde; (malların çalındığının ispat ve tevsik edilmemesi durumunda) söz konusu mallar işletmeden çekilmiş sayılacaktır.

Diğer taraftan işletmenin, hırsızlık veya dolandırıcılık nedeniyle zarara uğraması halinde bu malların zayi olan veya kıymeti düşen mal olarak değerlendirilmesine vergi idaresi müsaade etmemektedir. Kısaca vergi idaresi uğranılan zararın vergi matrahı ile ilişkilendirilmesini kesin olarak kabul etmemektedir.

Ayrıca konumuzla bağlantılı olarak, 213 sayılı VUK’un 274, 278 ve 317. maddeleri ile 193 sayılı GVK’nın 40/1. maddesi hükümleri karşısında; çalınan mal bedelinin, ticari kazancın tespitinde, zarar ya da gider olarak indirilme olanağı bulunmamaktadır. Çünkü uğranılan zarar, kazancın elde edilmesi için yapılan bir gider değildir.

Sonuç olarak çalınan mal ve kıymetler dolayısıyla başta indirim konusu yapılan KDV önce düzeltilmeli ve daha sonra indirim hesaplarından çıkartılmalıdır. Diğer taraftan çalınan mal veya kıymetin muhasebede kayıtlı değeri işletme aktifinden çıkarılarak düzeltilen KDV ile birlikte KKEG hesabına aktarılmalıdır.

d) Stokların Diğer Nedenler Sonucu Zayi Olması

Stoklar; *bozulma, çürüme, kullanım süresinin dolması* gibi nedenlerden dolayı da zayi olabilmektedir. Konuyla ilgili 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde KDV Kanun’unun 30/c maddesi uyarınca çeşitli nedenlerle kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılamayacak hale gelen ve imha edilen mallar, zayi olan mal mahiyetinde kabul edilecek olup, bu malların iktisabı dolayısıyla

⁷⁷ Kızılot, **a.g.e.**, s. 1293, 1294.

⁷⁸ Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun No / Kabul Tarihi: 3065 - 25/10/1984 Resmi Gazete Sayısı / Tarihi :18563 - 2/11/1984

yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün olamamaktadır. Şayet bu mallar için yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması halinde; indirilen vergilerin KDV beyannamesinde düzeltilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan indirim konusu yapılamayan KDV ise KDVK'un 58. maddesinin mefhumu muhalefetinden Gelir ve Kurumlar Vergileri yönünden işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

2.1.1.4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi

Ülkemizde harcamalar üzerinden alınan bir diğer vergi Katma Değer Vergisinden sonra genel nitelikli bir tüketim vergisi olan Özel Tüketim Vergisidir (ÖTV). ÖTV, sadece belirli mal gruplarının vergilendirildiği, tek aşamalı bir toplu muamele vergisi niteliğindedir.

Üretimde kullanılacak olan ÖTV'ye tabi olan mallarda, üretim sırasında oluşabilecek fire ile ilgili olarak, Gümrük Yönetmeliği'nin 14 numaralı ekinde belirlenen fire oranları dikkate alınacak olup, bu oranların aşılması durumunda fire oranını aşan kaybın teslim olarak kabul edilip vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, ÖTVK'na ekli (I) sayılı listede yer alan bir malın zayi olması halinde vergiyi doğuran olay gerçekleştiği için bu tarihte cari olan tutarlar üzerinden ÖTV hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.⁷⁹

2.1.2. Stoklarda Firenin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi

Bu bölümde stoklarda firenin durumu aşağıda belirtilen kanunlar yönünden incelenmiş ve uygulamaya ilişkin örnekler verilmiştir.

- Vergi Usul Kanunu,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu,
- Katma Değer Vergisi Kanunu,
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu,

⁷⁹ Koçak, a.g.e. ,s.6.

2.1.2.1. Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde, "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.*"⁸⁰ denilmektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Zira Maliye Bakanlığı, Ticaret Odası ile Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen fire oranlarından hangisinin esas alınması gerektiği şeklinde bir işletme tarafından yöneltilen soruyu; ".....Bununla birlikte fiili firenin iki kurumun belirlediği fire nispetlerinin arasında bir oranda gerçekleştiği durumda hangi fire oranına itibar edileceğinin baştan bildirilmesi mümkün değildir. Çünkü gerçekleşen fire oranının izah edilmesinde fireyi etkileyen unsurları (iklim şartları, rafineriye uzaklık, stokta bekleme süresi, rakım, satış istasyonunun teknolojisi gibi) dikkate alan oranın göz önünde bulundurulacağı tabidir. Bu durumda gerçekleşen fire oranının önceden belirlenen fire oranlarının (kurumlarca belirlenen) arasında kalması halinde baştan bir oranın esas alınması mümkün olmayıp olayı VUK'un 3. maddesi çerçevesinde değerlendirmek suretiyle uygun olan fire oranının esas alınması gerekmektedir." biçiminde cevaplamıştır.⁸¹

Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesine göre; "*İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:*

1. *Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli;*
2. *Mamule isabet edecek işçilik;*
3. *Genel imal maliyetlerinden mamule düşen hisse;*

⁸⁰ V.U.K. md.3

⁸¹ Zekai Özcan, "Vergi Mevzuatımız ve Vergi Kararları Işığında Fireler" , Yaklaşım Dergisi, E-Yaklaşım, Mart 2005, Sayı 20, Yaklaşım Yayınları, Ankara'dan aktaran Keseli, **a.g.e.** ,s. 61.

4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir)
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli”.

Yukarıdaki madde metninin 275/1. bendine göre, mamulün üretiminde sarf olunan hammaddenin malın maliyet bedeli içerisinde yer aldığından; firenin de imal olunan mamulün hammaddesi içerisinde yer aldığından mamulün maliyetiyle ilişkilendirilmesi veya yüklenmesi gerekmektedir.

VUK’ un ilgili maddelerinde hangi gerçek ve tüzel kişilerin defter tutmaya mecbur olduğu belirtilmiştir. GVK kapsamında ise defter tutacak mükelleflerin bilanço ya da işletme hesabına göre defter tutabilme kriterlerinin ne olması gerektiği açıklanmıştır. Tam da bu noktada firenin değerlendirmesinde yasal defterlerini bilanço ya da işletme hesabına göre tutan mükellefler açısından farklılıklar bulunmaktadır. İşletme hesabına göre defter tutan mükelleflerin satın almış oldukları hammaddeler doğrudan doğruya gider olarak kaydedildiği için fireler de başlangıç aşamasında muhasebe kayıtlarına gider olarak yansıtılmaktadır. Aslında normal fireler açısından üretim süreci sonunda fireler satılan malın maliyeti içerisinde yer alacaktır. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler ise normal fire maliyetlerini tüm maliyet kalemleri ile birlikte herhangi bir ayrıma tabi tutmadan mamul maliyetine yükleyerek raporlamaktadırlar.

Anormal (arızı) fireler de ise meydana gelen miktar ve değer azalmalarının VUK’un 278. madde kapsamında emtianın değerinde düşme şeklinde anlaşılması ve değer düşüklüğü kavramıyla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir. Dolayısıyla anormal fire sonucu ortaya çıkan kayıp VUK’un 275/1. maddesi gereği mamulün maliyetiyle ilişkilendirilmemesi gerekmektedir. Anormal firenin takdir komisyonu tarafından belirlenmesi ve takdir komisyonunun belirlediği tutarın doğrudan gider olarak kayıtlara yansıtılması gerekmektedir.

2.1.2.2.Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi

GVK’nın 38. maddesinde; “Ticari kazancın bilanço esasına göre tespiti” hüküm altına alınmıştır.

Bu madde hükmü gereği bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olarak belirtilmektedir. Fire nedeniyle yüklenilen giderler kâr-zarar hesapları vasıtasıyla bilançoda yer alarak yukarıda bahsi geçen özsermaye farkına etki etmektedir.

“Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri gereği kurumlar vergisi mükellefleri bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar.”⁸²

Dolayısıyla yukarıda açıklanan ticari kazancın bilanço esasına göre tespiti kurumlar vergisi mükellefleri açısından da aynıdır.

Fire konusuna gelir ve kurumlar vergisi yönünden bakıldığında kazancın tespiti noktasının önem kazandığı, bu noktada da VUK'un maliyete ilave edilecek hususlar ve değerlendirme hükümlerinin ön plana çıktığı söylenebilir.

2.1.2.3.Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi

Çalışmanın önceki bölümlerinde; stokta meydana gelen fire ile ilgili olarak işletmelerin ilk iş firenin normal fire mi yoksa anormal fire mi olduğunu tespit etmeleri gerektiği açıklanmıştı.

Normal fire, ticaret ve sanayi odalarında emtia bazında belirlenmiş ve ticari teamüllere uygun olarak ortaya çıkan miktar azalmaları şeklinde olduğundan, gider veya maliyet unsuruna dönüşmesi bakımından takdir komisyonu kararı gerekmemekle birlikte KDV düzeltmesine gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla başta indirim konusu yapılan KDV'nin düzeltilmesine gerek olmayarak, yüklenilen KDV'ler indirilebilecek KDV niteliğinde olmaktadır.

⁸² V.U.K.

Anormal (arızı) fireler de ise meydana gelen miktar ve değer azalmaları olağanüstü veya öngörülemeyen durumlar sonucunda ortaya çıkmış olabileceğinden, gider veya maliyet unsuruna dönüşmesi bakımından takdir komisyonu kararı beklenilmekle birlikte KDV'nin düzeltilmesi de gerekmektedir.

Anormal firede Maliye Bakanlığı'nın uygulaması da KDV'nin düzeltilmesi yönünde olup; Gelir İdaresi Başkanlığının 08.08.2011 tarih 60 Seri No.lu KDV sirkülerinde ⁸³:

“...yasal düzenlemeler veya mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen tutardaki firelere ilişkin yüklenilen KDV de indirim konusu yapılabilecektir. Bu düzenlemelerdeki miktarı aşan firelere ilişkin yüklenilen KDV ise indirim konusu yapılamayacak ,daha önce indirilmiş ise indirilen KDV hesabından çıkarılacak ve ilave edilecek KDV olarak beyan edilecektir.” ifadesi yer almaktadır.

Çoğu durumda önlenmesi mümkün olan ancak yine de ortaya çıkan anormal nitelikteki kayıplar vergi mevzuatı açısından maliyet artırıcı ve kâr düşürücü bir unsur olarak kabul edilmemektedir.

Yukarıdaki metinden anlaşıldığı üzere normal (asıl) fireler için yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilmekte, yani bu durumda herhangi bir düzeltme yapılmamaktadır. Ancak anormal (arızı) firelerde ise yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayarak, daha önce indirim konusu yapılmış ise indirimden çıkarılarak düzeltilmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere 3065 sayılı KDVK'nın 17/4-g maddesine göre; “ (5228 sayılı Kanununun 15'inci maddesiyle değişen bent, Yürürlük: 01.08.2004) Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kağıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıkları (hurda metalden elde edilen külçeler dahil) teslimi” KDV' den müstesnadır. Unutmamak gerekir ki istisnaya tabi olan bu “atık” ların gider olarak raporlanması mümkün değildir. Herhangi bir maliyet de ifade etmeyen bu “atık” lar için emtianın alımında ödenen KDV ise gider olarak raporlanamayacaktır.

⁸³ Gelir İdaresi Başkanlığı, 08.08.2011 tarih 60 Seri No.lu KDV sirküleri, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr>, 30.05.2016.

Ancak bir şekilde sac levha üzerinde net bir miktarda fire çıkıyor ise ve bu fire için defter kayıtlarında maliyet oluşturulmuş ise istisna olarak bu maliyetler için indirilen KDV giderlere atılabilmektedir. Sonuçta, satılan ürünün öncelikle 17-4/g bendi gereğince istisna olup olmadığına bakılmakta ve daha sonra hurda veya fire olduğu araştırıldıktan sonra maliyeti tespit edilmekte ve önceki dönemlerde ödenen KDV indirilecek vergi içerisinde çıkarılarak Kanununun 58. maddedeki hükmüne göre, Gelir ve Kurumlar Vergileri açısından gider olarak yazılması mümkün olmaktadır.

2.1.2.4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi

4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 2. maddesine göre teslim; *“Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesini”*, ve *“Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyaya da sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Kap veya ambalajların geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslim, bunların içinde bulunan mallar itibarıyla yapılmış sayılır.”* şeklinde ifade edilmektedir. Mezkûr kanun da teslim sayılan haller ise *“ Vergiye tâbi malların, vergiye tâbi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfi, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesini”* ve *“ Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devrini”* ifade etmektedir. Yine Kanun'un 3. maddesinde, *“İthalatta, 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescil”*inde vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceğini belirtmektedir.⁸⁴

Üretimde kullanılacak olan ÖTV' ye tabi olan mallarda, üretim sırasında oluşabilecek fire ile ilgili olarak, Gümrük Yönetmeliği'nin 14 numaralı ekinde belirlenen fire oranlarının dikkate alınacağı belirtilmiştir.

⁸⁴ Özel Tüketim Vergisi Kanunu Kanun No / Kabul Tarihi: 4760 - 6/6/2002 Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 24783 - 12/6/2002

Gümrük Yönetmeliği'nin ekinde belirtilen fire oranları ticari icap ve karinelere uygun normal (olağan) fireyle ilgili oranlar olup; söz konusu oranların aşılması durumunda fire oranını aşan kaybın teslim olarak kabul edilip vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan bir malın zayi olması halinde vergiyi doğuran olay gerçekleştiği için bu tarihte cari olan tutarlar üzerinden özel tüketim vergisi hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.⁸⁵

2.1.3. Stoklarda Değer Düşüklüğünün Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi

Stoklarda değer düşüklüğü aşağıda belirtilen kanunlar yönünden incelenmiş ve uygulamaya ilişkin örnekler verilmiştir.

- Vergi Usul Kanunu,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu,
- Katma Değer Vergisi Kanunu,
- Diğer Kanunlar.

2.1.3.1.Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi

Stokların çeşitli nedenlerle tamamen yok olmaması ancak değerlerinde önemli derecede düşüklük olması halinde zayi olma hükümleri yerine değer düşme hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Stok değer düşüklükleriyle ilgili olarak, iktisadi kıymetin parasal değerindeki azalmaların nasıl dikkate alınacağı VUK'un 274. maddesinde, fiziki değerinde meydana gelen azalmalara ilişkin hükümler 278.maddesinde, değeri düşen malların değerlemesine ilişkin hükümler ise, aynı Kanun'un 267. maddesinde açıklanmaktadır.

VUK'un 274. maddesinde; "*Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal*

⁸⁵ Koçak, a.g.e., sf.7

bedeli ölçüsünü tatbik edebilir.Bu hükmün 275.maddede yazılı mamuller için de uygulanabileceği” hüküm altına alınmıştır.

VUK’ un İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetlerin Değerlemesi bölümündeki kıymeti düşen malların değerlemesi ile ilgili 278. maddesinde bu malların emsal bedeli ile değerleneceği hüküm altına alınırken, hangi hallerde malın değerinin düştüğünün kabul edileceğine madde metninde açıklık getirilmiştir. Söz konusu madde metni aşağıdaki gibidir;

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

Emtia normal şartlar altında VUK’un 274.maddesinde belirtildiği üzere maliyet bedeli ile değerlendirilecek olmasına rağmen, kıymeti düşen emtianın değerlendirilmesi yine VUK’un 278. maddesinde özel olarak düzenlenmiştir.

VUK’ un 278. maddesini incelediğimizde bu maddede malların,

-Olağanüstü ya da öngörülemeyen yangın, deprem ve su basması gibi olaylar neticesinde,

-İşletmenin olağan faaliyeti içinde iktisadi kıymette ortaya çıkan bozulma, çürüme, kırılma, paslanma gibi haller neticesinde,

-İşletmelerce gerek görüldüğü takdirde yapılacak değer düşüklüğü testleri ve takdir komisyonuna başvurmaları halinde iktisadi kıymette önemli bir azalış vaki olması neticesinde,

Diğer taraftan maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, deşe ve ıskartalar da VUK’ un 278. maddesine göre değerlendirilecektir. Şayet üretim sürecinde söz konusu hurda, döküntü, deşe ve ıskartaların mutad olarak tespiti mümkünse; emtiada meydana gelecek değer kayıpları için VUK’ un 278. madde hükmü uygulanamaz. Dolayısıyla bu mallar için emsal bedeli ile değerlendirme de söz konusu olamaz.

Değeri düşen malların değerlemesine ilişkin hükümler ise, aynı Kanun’un 267. maddesinde yer almaktadır. Maddeye göre emsal bedel için *“gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde*

satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.” şeklinde bir tanım yapılmaktadır.

Bazı hallerde, iktisadi varlıkların gerçek bedelleri bulunmaz veya bilinemez veya doğru olarak tespit edilemez. Bu gibi durumlarda değerlendirme, o iktisadi kıymetin benzerlerinin değerlerine kıyas edilerek yapılır. Yani emsal bedel, emsal satış bedelidir. Dolayısıyla iktisadi kıymetin, değerlendirme gününde satılması durumunda haiz olacağı değer esas alınmasıdır. Emsal bedel ölçüsünün uygulanabilmesi için değerlendirme konusu malın gerçek değerinin belli olmaması, bilinmemesi veya doğru olarak tespit edilememesi gerekmektedir.

Bir başka anlatımla emsal bedel, bir malın değerlendirme gününde piyasada bulacağı bedel olarak anlaşılmalıdır. O malın işletmenin faaliyet dönemindeki satış, alış ya da maliyet bedeli olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir.

VUK’ un 267. maddesine göre emsal bedel; ortalama satış fiyatı, maliyet bedeli ve takdir esas olmak üzere, üç esasa göre tespit edilir.

Kanunda belirtilen bu yöntemlerin sıralaması oldukça önemli olmakla birlikte emsal bedelin tespitinde bu sıranın izlenmesi zorunludur. Yani değeri düşen bir mala ilişkin ortalama fiyat esasına göre tespit imkanı varken, maliyet bedeli esas veya takdir suretiyle emsal bedeli tespiti yapılamaz.⁸⁶ Ancak emsal bedelin tespitinde ilk iki sırada belirtilen (ortalama satış fiyatı, maliyet bedeli) yöntemlerde herhangi bir tespit yapılamıyorsa üçüncü sırada yer alan ‘Takdir Esası’ hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Zira; maliyetinin mutad olmaması ve hasarlı malların değerindeki azalmanın farklı olması “ortalama satış fiyatı esasının” uygulanmasını imkansız hale getirmektedir. Ayrıca değer düşüklüğüne uğramış malların sonradan satışının düşük meblağlarda bile olsa mümkün olması “ortalama satış fiyatı esasının” uygulanamayacağını göstermektedir.

Değeri düşen mallarla ilgili değerlemenin en geç dönem sonu itibarıyla yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan mükelleflerce takdir komisyonuna süresi içerisinde gerekli başvurular yapılmasına rağmen takdir kararının gerekli olan zamanda (ilgili yıl gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar)

⁸⁶ Yaşaran, **a.g.e.**, s. 50.

çıkması halinde; kendi yasal kayıtları ve tespitlerinden hareketle uğranılan zararın karşılık ayırmak suretiyle gider olarak raporlanabileceğinin kabulü gerekmektedir.

Takdir edilecek emsal bedeli dolayısıyla hesaplanan zararın ilgili dönemin sonuç hesaplarına yansıtılabilmesi için takdir komisyonunun beyanname verme süresinin sonuna kadar emsal bedel takdirini yapması gerekmektedir.

2.1.3.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi

GVK'nın 1. maddesine göre gelirin; "*bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde etmiş olduğu kazanç ve iratların safi tutarıdır.*" tanımdan da anlaşılacağı üzere gelir vergisi kişilerin safi kazanç ve iratları üzerinden alınmaktadır. Bu kanunun stoklarda değer düşüklüğü konusu ile ilgisi ise tam da şu noktada ortaya çıkmaktadır; safi kazancın tespit edilmesi. Gelir unsurlarından biri olan ticari kazancın nasıl tespit edildiği çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklandığından, bu bölümde tekrar değinilmeyecektir.

Safi kazancın tespiti için giderlerin tespiti dolayısıyla da satılan malların maliyetinin tespiti gereklidir. Bu tespit için de dönem sonunda elde kalan emtiadan hareket edilmektedir. Stoklarda hammadde, yarı mamul veya mamul olarak kalan emtiaların değerlerinin nasıl tespit edileceği ve stoklarda değer düşüklüğü gibi azalmaya yol açabilecek etkiler ise VUK'da düzenlenmiştir.

Safi kurum kazancının tespitinde, GVK'nın ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacağından, VUK'un ilgili hükümleri gereği kurumlar vergisi mükellefleri bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. Dolayısıyla yukarıda açıklanan ticari kazancın bilanço esasına göre tespiti kurumlar vergisi mükellefleri açısından da aynıdır.

Gerek gelir gerekse kurumlar vergisi mükelleflerinin gider olarak nitelendirdikleri harcamalarının GVK ve KVK açısından gider olarak değerlendirilebilmesi için, yapılan harcamaların kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile bağlantılı olması gerekmektedir. Bu nedenle ticari organizasyonla bağlantısı olmayan, şahısların kişisel harcamaları veya ceza ödemesi niteliği taşıyan veyahut gelir kazandırıcı özelliği olmayan harcamalar genel gider olarak kabul edilmemektedir. Kanunen kabul edilmeyen gider niteliği taşıyan bu harcamalar GVK'

nın 41. ve KVK' nın 11. maddelerinde belirtilmiştir. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin dışında kalan ve ticari organizasyonun idamesi için gerekli olan harcamalar genel gider olarak kabul edilmektedir. Nitekim GVK' nın 40. ve 89. ile KVK' nın 8. ve 10. maddelerinde genel giderler ve diğer indirimler sayılmıştır.

Özetle, stok değer düşüklüğü konusuna gelir ve kurumlar vergisi yönünden bakıldığında kazancın tespiti noktasının önem kazandığı, bu noktada da VUK'un maliyete ilave edilecek hususlar ve değerlendirme hükümlerinin ön plana çıktığı söylenebilir.

2.1.3.3.Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi

Maliye Bakanlığı'nın bu konudaki görüşleri ve uygulamaları zaman içinde değişiklik göstermiş ve bu konuda tereddütlerin yaşanmasına sebep olmuştur.

Emtiadaki değer kaybının kısmi olması halinde bunlar için başta yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin değer kaybına isabet eden kısmının düzeltilip düzeltilemeyeceği hususu tartışma konusu olmuştur.

Örneğin 100 TL'ye alınan, yangın sonucunda değerini kaybeden (Bu malın değeri ilgili takdir komisyonu kararıyla 10 TL'ye düşmüştür) bir malın hasardan sonra 10 TL'ye satılması halinde başlangıçta 100 TL'lik alış nedeniyle ödenen 18 TL'lik KDV'nin tamamının mı, yoksa kaybolan 90 TL'lik kıymete tekabül eden 16,20 TL'nin mi indirim dışına çıkarılacağı hususunda herhangi bir açıklama bulunmamaktaydı.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 08.08.2011 tarihli 60 sayılı KDV sirkülerinden önceki (57 Seri Nolu KDV Sirküleri hariç tutularak) genel görüşü; değeri düşen malda başta indirim konusu yapılan KDV'nin değer düşüklüğünün takdir komisyonunca belirlenmesi durumunda değer düşüklüğüne isabet eden KDV'nin indirim konusundan çıkartılması ve düzeltilmesi yönündeydi.

Ancak, 60 sayılı KDV sirkülerine göre;

“Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayi olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayi olması değil düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Örneğin;

- *Üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin,*
- *Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin daha düşük bir fiyatla satılması halinde bunlar nedeniyle yüklenen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.”*

Dolayısıyla 60 sayılı KDV sirkülerinden anlaşıldığı üzere, işletme kayıtlarına geçen malın ve bu mal için başta indirim konusu yapılan KDV'nin muhasebe kayıtlarında “İndirilecek KDV” hesabına geçirilmesi normaldir. Ancak çeşitli nedenlerle o malda meydana gelen değer düşmeleri neticesinde ilgili takdir komisyonuna başvurularak kararın değer düşüklüğü yönünde verilmesi durumunda başta indirim konusu yapılan KDV'nin düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır. Yani bu malın düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda, VUK'un 278. maddesinde belirtilen nedenlerle değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelen ve tamamen yok olmayan bu malların zayi olan mal statüsünde değerlendirilmemesi gerekmektedir. Çünkü zayi olan mal tamamen yok olmakta ve herhangi bir parasal değeri bulunmamaktadır. Dolayısıyla, değeri düşen mallar nedeniyle başta yüklenen ve indirim konusu yapılan KDV'ler indirim hesaplarında kalmaya devam edecektir. Bu yönüyle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görüşü de bu doğrultudadır.

2.1.3.4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi

ÖTV Kanun'unda değeri düşen mallara ilişkin herhangi bir ibare geçmemekle birlikte; üretim sırasında oluşabilecek fire ile ilgili olarak, Gümrük Yönetmeliği'nin 14 numaralı ekinde belirlenen fire oranlarının dikkate alınacağı ve bu oranların aşılması durumunda fire oranını aşan kaybın teslim olarak kabul edilip vergilendirilmesi gerekeceği çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtilmiştir.

ÖTV Kanun'unda daha çok stokların, zayi olmasına ilişkin durumlar üzerinde durulmuş ve Kanuna tabi bazı malların zayi olması halinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekeceği çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtilmiştir.

2.2. Stoklarda Zayi Olma, Fire ve Değer Düşüklüğünün Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ise stokta zayi olma, fire ve değer düşüklüğü için aşağıdaki standartların inceleneceği ortaya çıkmaktadır:

- TMS 2 Stoklar,
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri,

2.2.1. TMS 2 Stoklar Standardı Açısından İncelenmesi

İşletmeler açısından stoklar hem finansal tablolarının gerçeğe uygun olarak hazırlamaları açısından hem varlık büyüklüğü içerisindeki yeri hem de doğrudan satışa dönüşebilir olma özelliği açısından önemlidir. Tam da bu noktada mevcut muhasebe standartları, işletmelerin stok kalemiyle ilgili her türlü ihtiyaçlarını karşılayabilecek niteliktedir.⁸⁷ TMS 2 açısından stoklarda zayi olma ve değer düşüklüğünü incelediğimiz bu bölümde stokların maliyet unsurlarının ne olduğu, stok maliyetlerinin nasıl ölçümlendiği ve hesaplandığı ile son olarak değerlemenin nasıl yapıldığı ve değer düşüklüğü durumu anlatılmaya çalışılmıştır.

2.2.1.1. Stokların Maliyeti

TMS 2'ye göre stokların maliyeti; “tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri” içermektedir.

a) Satın Alma Maliyeti

TMS 2'e göre stokların satın alma maliyeti; “*Satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin*

⁸⁷ Tunç Köse ve Murat Kiracı, “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardının Uygulama Düzeyine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:9, Sayı:4, 2007.s.148-149

elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri” içermektedir. Ayrıca “ticari ıskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılmamaktadır.”⁸⁸

b) Stokların Dönüştürme Maliyetleri

Üretim işletmeleri ilk olarak satın aldıkları hammaddeyi üretim akışına dahil ederek nihai mamul üretimini hedeflemektedirler. Bu işletmeler açısından üretime konu mamulün toplam maliyeti üretim öncesi ve üretim sonrası olarak ikiye ayrılmaktadır. Hammaddenin nihai mamule dönüştürme sürecine katkı sağlayan direkt ya da endirekt işçilik ve diğer üretime ilişkin maliyet unsurları ise dönüştürme maliyetleri olarak adlandırılmaktadır.⁸⁹

“Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik maliyetleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsamaktadır. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim maliyetlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içermektedir.”⁹⁰

“Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanmaktadır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim maliyeti, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim maliyetleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim maliyeti payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur. Değişken genel üretim maliyetleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılmaktadır.”⁹¹

⁸⁸ TMS-2: m. 11

⁸⁹ Güçlü, a.g.e, s.215.

⁹⁰ TMS-2: m. 12

⁹¹ TMS-2: m. 13

c) Diğer Maliyetler

Başlangıçta ortaya çıkan satın alma ve dönüştürme gibi temel maliyetlerin dışında meydana gelen diğer maliyetler de stokları mevcut konuma ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dâhil edilirler.

“Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak ürünler” veya ana ürün ve yan ürün şeklinde olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleştirilebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez.”⁹²

İşletmeler bazen stoklarını vadeli ödeme koşuluyla temin edebilmektedirler. Vadeli mal alımlarıyla ilgili standardın 18. paragrafında çeşitli düzenlemeler mevcuttur. Satıcıyla yapılan anlaşmada, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında oluşan ve “vade farkı” olarak bilinen bu fark, işletme açısından finansman unsuru içermekte ve finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, borçlanma maliyetinin stokların maliyetine dâhil edildiği sınırlı koşulları belirlemiş olup, borçlanma maliyetlerini; “İşletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderler” şeklinde tanımlanmaktadır. Borçlanma maliyetleri standardının amacı; işletmelerin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları ve yöntemleri belirlemektir.⁹³ Bu standart işletmelerin stok alımı sırasında katlandığı faiz kur farkları gibi finansman maliyetlerinin stok maliyetine dahil edilip edilmeyeceği konusuna açıklık getirmektedir.

Standardın 17. paragrafına göre özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse stokların maliyetine eklenebilmektedir.

⁹² TMS-2, m. 14

⁹³ Yüksel Koç Yalkın, “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi İlkeleri ve Yöntemleri (TMS 14)”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı:1, Nisan 2000, s.1.

TMS 23’ de özelliikli varlık, “amaçlanan kullanıma veya satışı hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar” olarak tanımlanmakta; stokların, imalat tesislerinin, enerji üretim tesislerinin, maddi olmayan duran varlıkların ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin koşullara bağlı olarak, özelliikli varlık olabileceği belirtilmektedir.⁹⁴

Sekil-4: TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: Vefa Toroslu, “Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok-Maliyet İlişkisi: TMS-2 Stoklar, TMS-23 Borçlanma Maliyetleri”, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, s.140.

Standardın 16.paragrafına göre stokların maliyetine alınmayıp, oluştukları dönemin gideri olarak kaydedilen harcamalara örnek olarak şunlar verilmiştir;

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
- Bir sonraki üretim aşaması dışındaki zorunlu olanlar hariç depolama giderleri (genel yönetim gid.)
- Stokların bulunduğu konuma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri
- Satış giderleri (satış, pazarlama, ve dağıtım gid.)

⁹⁴ T.Tolga Kalkan, “Emtiaya İlişkin Sonradan Lehte ya da Aleyhte Oluşan Kur Farklarının Durumu-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 187, 2008, s. 89.

2.2.1.2.Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyeti

“Hizmet işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.”⁹⁵

2.2.1.3.Maliyetlerin Ölçümüyle İlgili Teknikler

Standart, stokların maliyetinin belirlenmesinde fiili maliyetleri temel almakla birlikte, fiili maliyetlere yakın sonuç vermesi halinde standart maliyet veya perakende yöntem gibi tekniklerin de kullanılmasına izin vermektedir.

a) Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet yönteminde, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir.⁹⁶

b) Perakende Yöntemi

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kâr marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunur.⁹⁷

⁹⁵ TMS-2: m. 19

⁹⁶ TMS-2: m. 21

⁹⁷ TMS-2: m. 22

2.2.1.4.Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

TMS 2' ye göre stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri gerçek parti maliyet yöntemi, ağırlıklı (dönem sonu-hareketli) ortalama maliyet yöntemi ile ilk giren ilk çıkar maliyet yöntemidir.

a) Gerçek Parti Maliyet Yöntemi: *“Stokun işletmeye giriş tarihinde maliyeti biliniyorsa, satıldığında da bu değer üzerinden değerlemenin yapılmasına olanak sağlayan yöntemdir.”*⁹⁸

*Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur.*⁹⁹

Standart, gerçek parti maliyet yönteminin uygulanmayacağı stok kalemleri için ilk giren ilk çıkar yöntemi (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden birinin uygulanabileceğini belirtmiştir.¹⁰⁰

b) Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi: *Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına göre, periyodik bazda (dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir.*¹⁰¹

c) İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Maliyet Yöntemi: *Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetler dışında kalan stokların maliyetinin belirlendiği yöntemlerden*

⁹⁸ Taştan, a.g.e. ,s. 91

⁹⁹ TMS-2: m. 23,24

¹⁰⁰ TMS-2: m. 25

¹⁰¹ TMS-2: m. 27

*biri olan FIFO yönteminde, ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır.*¹⁰²

2.2.1.5.Stoklarda Değerleme

TMS 2 Standardının 9. paragrafında stokların, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olan ile değerlendirilmesini esas almaktadır. Bu kıyaslamaların yapılabilmesi için de stoklara ilişkin maliyetler ile stokların satışı sonucu oluşacak net gerçekleşebilir değerlerin bilinmesi gerekmektedir. *“Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade etmektedir.”*¹⁰³

Net gerçekleşebilir değeri formül olarak ifade etmek istersek aşağıdaki formülü kullanabiliriz:

$$NGD = TSF - TMM - TSG$$

NGD : Net Gerçekleşebilir Değer

TSF : Tahmini Satış Fiyatı

TMM : Tahmini Tamamlanma Maliyeti

TSG : Tahmini Satış Giderleri

Stokların değerlendirilmesi açısından net gerçekleşebilir değerlerin doğru olarak belirlenmesi önemlidir. Çünkü bu değerlerin yanlış belirlenmesi yüzünden gerçekte maliyet bedelinin (defter değeri) altında kalan NGD yerine tersi bir sonuçla karşılaşılması halinde şirketlerin değer düşüklüğü karşılığı ayırmaları mümkün olmayacaktır. NGD’ nin doğru olarak tespit edilebilmesi için değerlemeye konu stokun satış fiyatının gerçeğe uygun değer hiyerarşisi uygulanmak suretiyle doğru olarak belirlenmesi gerekmektedir.

¹⁰² TMS/2: m. 27

¹⁰³ Yartaş, a.g.e., s.137.

Gerçeğe uygun satış fiyatının belirlenmesinden sonra bu satış için gerçekleşecek tahmini giderler ile tahminini tamamlama maliyetlerinin de tespiti önemlidir.¹⁰⁴

Değerlemeye konu edilen stokun net gerçekleşebilir değerinin maliyet bedelinin (defter değeri) altına düşmesi durumunda “İhtiyatlılık Kavramı” çerçevesinde karşılık ayrılması gerekmektedir. Böylece stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile finansal tablolarda raporlanmış olur.”¹⁰⁵Bu durum Standardın 28. paragrafında¹⁰⁶: “*Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur.*” şeklinde açıklanmaktadır.

Stok değerlendirme işlemi temel prensip olarak stok kalemleri için “tek tek değerlendirme yöntemiyle” yapılır. Tek tek değerlemenin mümkün olmadığı durumlarda “grup olarak değerlendirme yöntemi” uygulanabilir. Konuya ilişkin standardın 29. paragrafı şöyledir;

“Stokların elde etme maliyetleri, bu Maddede belirtilen istisnalar hariç, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma

¹⁰⁴ Ali Çakmakçı, “Üretim İşletmelerinde Yan Mamul Sorunu ve Yan Mamullerin TMS –Türkiye Muhasebe Standartları- Çerçevesinde Kayıtlara Alınmasına İlişkin Usul ve Esaslar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:309, Mayıs 2007, s.93’den aktaran Yartaş, **a.g.e.**, s.137.

¹⁰⁵ Yakup Selvi, **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Açıklamalar ve Uygulamalar**, 2.Baskı, İSMMMO Yayın No:99, İstanbul, 2009, s.97.

¹⁰⁶ TMS-2: m. 34

sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleşebilir değer hesaplanmasında stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran işletmelerde bu tür her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.”¹⁰⁸

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

STOKLARDA ZAYİ OLMA, FİRE VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN VERGİ MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MALİ TABLOLARA YANSITILMASI

3.1. Stoklarda Zayi Olma, Fire Ve Değer Düşüklüğünün Vergi Mevzuatı Açısından Mali Tablolara Yansıtılması

3.1.1. Stoklarda Zayi Olmanın Vergi Mevzuatı Açısından Mali Tablolara Yansıtılması

Çalışmanın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere; stokların, herhangi bir sebeple zayi olması durumunda, stokun maliyet bedelinin gelir ve kurumlar vergilerine göre mali tablolara gider olarak yansıtılması amacıyla yapılması gerekli ilk işlem mükelleflerin bağlı bulunduğu vergi dairesi yetki alanında yer alan takdir

komisyonuna başvurmadır. Ancak bazı durumlarda stokların zayi olma anında takdir komisyonu kararını aylar sürmekle birlikte mali dönem aşılmakta ve işletmelerin zayi olan stok nedeniyle giderleştiremedikleri aleyhte bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

Zayi olan mal artık ekonomide tedavül niteliğini yitirecektir. Bunun sonucunda doğal olarak piyasada yaratılan bir değer de olmayacaktır. 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracığı için KDV Kanunu'nun 30/c maddesi uyarınca, zayi olan malın alış vesikalarında gösterilen KDV'nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği belirtilmiştir. Böylelikle işletmelerin, hem mali takvim dönemi aşılmadan zararlarını mali tablolara yansıtarak envanterdeki miktar dengesini sağlamaları ve hem de muhasebede dönemsellik ilkesi gereği stokta zayi olma neticesinde karşılık ayırmaları mümkündür.

Aşağıda verilecek örneklerde zayi olan stokla ilgili yapılacak kayıtların belirtilen sırayla dikkate alınması gerekmektedir;

- Zayi olan stok öncelikle ilgili stok hesabından alınarak *“157. Diğer Stoklar”* hesabında muhasebeleştirilir,

- Zayi olan stokun emsal bedelinin takdir komisyonu kararıyla tespit edilmesi üzerine, maliyet bedeli gelir ve kurumlar vergilerine göre mali tablolarda gider olarak raporlanmak üzere *“689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar”* hesabında muhasebeleştirilir,

- Zayi olan stokun alımı sırasında indirim konusu yapılan KDV'nin KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde belirtilen şartlar gereği indirim hesaplarından çıkarılıp çıkarılmayacağı, şayet indirim hesaplarından çıkarılması söz konusu olursa KDV Kanunu'nun m.58'e göre indirilemeyen KDV, gelir ve kurumlar vergileri açısından gider olarak değerlendirilip *“689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar”* hesabında muhasebeleştirilir,

- Zayi olan stokun alımı sırasında ödenen ve indirim konusu yapılan KDV'nin indirim hesaplarından çıkartılıp KDV beyannamesinde gösterilmesiyle ilgili olarak; zayi vakıası aynı ay içerisinde gerçekleşirse *“191. İndirilecek KDV”* hesabına ters kayıt yaparak, mali takvim yılı atlanmamak şartıyla aynı yıl içerisinde gerçekleşirse

“391. Hesaplanan KDV” hesabı kullanılarak, mali takvim yılından sonra gerçekleşirse “392. Diğer KDV” hesabı kullanılarak muhasebeleştirilir,

• Zayi olan stokun sigortalı olması durumunda, sigorta şirketi tarafından ödenen bedel, VUK' un 329. maddesi gereği “679. Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar” hesabında muhasebeleştirilir,

•Zayi olan stok nedeniyle dönem içinde “679. Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar” ve “689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar” gibi kâr ve zarar hesaplarına yapılan kayıtlar, dönem sonunda “690. Dönem Kârı veya Zararı”” hesabı ile kapatılır.

ÖRNEK-1: (Stokların Tamamen Zayi Olması ve KDV'nin İndirimlerden Çıkarılması)

Beyaz eşya alım-satım ticareti yapan mükellef kurum **X Ltd. Şti.** 10.08.2015 tarihinde 100.000,00 TL'ye satın aldığı (+18.000,00 TL KDV) çamaşır makinelerinin tamamı 15.11.2015 tarihinde **su basması** nedeniyle kullanılamaz hale gelmiştir. İşletme yöneticileri 16.11.2015 tarihinde çamaşır makinelerinin tamamının ekonomik değerlerini yitirdiklerini beyan ederek emsal bedellerin takdirini talep etmişlerdir. İlgili Vergi Dairesi 18.11.2015 tarih ve sayılı takdire sevk fişi ile zayi olduğu bildirilen emtiaların emsal bedel takdirinin yapılması için takdir komisyonuna göndermiştir. Takdir komisyonunca 20.11.2015 tarihinde mükellef kurum yetkililerinin göstermiş olduğu adrese gidilerek Ek-1 listedeki emtialar tespit edilerek mükellef kurum müdürü tarafından ibraz edilen “A İtfaiyesi”nin 15.11.2015 tarihli raporu ve “Büyükşehir Zabıta Müdürlüğü ” tarafından 15.11.2015 tarihli düzenleme tutanağı ile söz konusu çamaşır makinelerinin su basması sonucu iktisadi değerlerini tamamen yitirdiği anlaşılmıştır. Takdir Komisyonunca liste halinde sunulan emtianın tamamen zayi olup, kullanılmaz hale geldiği ve emsal bedelinin 0,00-TL olduğuna 20.11.2015 tarihinde oybirliği ile karar verilmiştir. Ayrıca emtianın sigortalı olması bakımından zarar sigorta şirketince karşılanarak 20.12.2015 tarihinde tutar mükellef kurumun banka hesabına havale edilmiştir.

Bu durumda X Ltd. Şti. tarafından yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

(1) Stokun alımına ve Takdir Komisyonuna başvuru ile birlikte yapılması gereken muhasebe kayıtları:

-----10/08/2015-----

153. Ticari Mallar	100.000,00	
191. İndirilecek KDV	18.000,00	
102. Bankalar		118.000,00

-----15/11/2015-----

157. Diğer Stoklar	100.000,00	
157.01.Zayi Olan Mallar		
153. Ticari Mallar		100.000,00

(2) Takdir Komisyonu kararına istinaden zayi olan stokun maliyet bedeli ve KDV'nin düzeltilerek giderleştirilebilmesi amacıyla yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----20/11/2015-----

689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	118.000,00	
689.10.Zayi Olan Mallar		
157. Diğer Stoklar	100.000,00	
157.01.Zayi Olan Mallar		
391. Hesaplanan KDV	18.000,00	

(3) Sigorta Şirketince ödenen bedel üzerine yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----20/12/2015-----

102. Bankalar	100.000,00	
679. Diğer O.dışı Gelir ve Kârlar		100.000,00

(4) Dönem sonu gelir ve gider hesaplarının kapatılmasıyla ilgili yapılması gereken muhasebe kayıtları:

-----31/12/2015 -----

690. Dönem Kârı veya Zararı	118.000,00	
	689. Diğer O.dışı Gider ve Zararlar	118.000,00

-----31/12/2015 -----

679. Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	100.000,00	
	690. Dönem Kârı veya Zararı	100.000,00

ÖRNEK-2: (Stokların Tamamen Zayi Olması ve KDV'nin İndirim Hesaplarında Kalmaya Devam Etmesi)

Örnek 1'de su basması sonucu ortaya çıkan zayıatın **sel felaketi** nedeniyle meydana geldiğini düşünürsek, bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

(1) Zayi olan stokun ticari mallar hesabından çıkarılması ve takdir komisyonuna başvurulması üzerine yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----15/11/2015 -----

157. Diğer Stoklar	100.000,00	
	157.01.Zayi Olan Mallar	
	153. Ticari Mallar	100.000,00

(2) Takdir Komisyonu kararına istinaden zayi olan stokun maliyet bedelinin giderleştirilmesi amacıyla yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----20/11/2015 -----

689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	100.000,00	
	689.10.Zayi Olan Mallar	
	157. Diğer Stoklar	100.000,00
	157.01.Zayi Olan Mallar	

(3) Sigorta Şirketince ödenen bedel üzerine yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----20/12/2015 -----	
102. Bankalar	100.000,00
679. Diğer O.dışı Gelir ve Kârlar	100.000,00

(4) Dönem sonu gelir ve gider hesaplarının kapatılmasıyla ilgili yapılması gereken muhasebe kayıtları:

-----31/12/2015 -----	
690. Dönem Kârı veya Zararı	100.000,00
689. Diğer O.dışı Gider ve Zararlar	100.000,00

-----31/12/2015 -----	
679. Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	100.000,00
690. Dönem Kârı veya Zararı	100.000,00

KDVK' un m. 30/c' de doğal afetler içerisinde sel felaketinin sayılmasından KDV indirim hesaplarında kalmaya devam edecektir. Çünkü m. 30/c' de "*Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç*" zayi olan mala ait KDV indirilemeyecektir ifadesinden dolayı herhangi bir şekilde KDV düzeltilmesine gerek kalmamıştır.

ÖRNEK-3: (Stokların Kısmen Zayi Olması ve KDV'nin İndirimlerden Çıkarılması)

Örnek 1'de su basması sonucu stokların %60'nın kullanılmaz hale geldiğini ve takdir komisyonunca emsal bedelinin bu yönde takdir edildiğini yani stokların kısmen zayi olduğunu düşünürsek, bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

(1) Kısmen zayi olan stokun ticari mallar hesabından çıkarılması ve takdir komisyonuna başvurulması üzerine yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----15/11/2015 -----	
157. Diğer Stoklar	60.000,00
157.01.Zayi Olan Mallar	
153. Ticari Mallar	60.000,00

(2) Takdir komisyonu kararına istinaden kısmen zayı olan stokun maliyet bedeli ve KDV'nin düzeltilerek giderleştirilebilmesi amacıyla yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----20/11/2015 -----

689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	70.800,00
689.10.Zayı Olan Mallar	
157. Diğer Stoklar	60.000,00
157.01.Zayı Olan Mallar	
391. Hesaplanan KDV	10.800,00

(3) Sigorta Şirketince ödenen bedel üzerine yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----20/12/2015 -----

102. Bankalar	60.000,00
679. Diğer O.dışı Gelir ve Kârlar	60.000,00

(4) Dönem sonu gelir ve gider hesaplarının kapatılmasıyla ilgili yapılması gereken muhasebe kayıtları:

-----31/12/2015 -----

690. Dönem Kârı veya Zararı	70.800,00
689. Diğer O.dışı Gider ve Zararlar	70.800,00

-----31/12/2015 -----

679. Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	60.000,00
690. Dönem Kârı veya Zararı	60.000,00

ÖRNEK-4: (Stokların Hırsızlık Sonucu Zayı Olması ve KDV'nin İndirimlerden Çıkartılması)

Örnek 1'de su basması sonucu zayı olan stokun su basması değilde **hırsızlık** nedeniyle zayı olduğunu (Şirket yetkilileri malın çalındığını öğrenir öğrenmez polise haber vermiş ve tutanak tutturmuştur) düşünürsek, bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

(1) Çalınan malın işletme kayıtlarından çıkarılması amacıyla yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----15/11/2015 -----

689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar 118.000,00

689.11.Zayi Olan Mallar

(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)

153. Ticari Mallar 100.000,00

191. İndirilecek KDV 18.000,00

Not: KDV' nin indirimlerden çıkarılmasında hangi hesabın kullanılacağına ilişkin uygulamada genel teamül; zayi olma vak'asının, stok alımı ile aynı ay içerisinde gerçekleşmesi durumunda "191. İndirilecek KDV" hesabına ters kayıt, mali takvim yılı atlanmamak şartıyla aynı yıl içerisinde gerçekleşirse "391. Hesaplanan KDV" hesabı kullanılarak, mali takvim yılından sonra gerçekleşirse "392. Diğer KDV" hesabı kullanılarak muhasebeleştirilmesidir.

(2) Sigorta Şirketince ödenen bedel üzerine yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----20/12/2015 -----

102. Bankalar 100.000,00

679. Diğer O.dışı Gelir ve Kârlar 100.000,00

(3) Dönem sonu gelir ve gider hesaplarının kapatılmasıyla ilgili yapılması gereken muhasebe kayıtları:

-----31/12/2015 -----

690. Dönem Kârı veya Zararı 118.000,00

689. Diğer O.dışı Gider ve Zararlar 118.000,00

-----31/12/2015 -----

679. Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar 100.000,00

690. Dönem Kârı veya Zararı 100.000,00

Hırsızlık vukuatı şirket yöneticisi veya yetkilisi tarafından emniyet kuvvetlerine bildirilmez ve de vukuata ilişkin herhangi bir tutanak tanzim ettirilmez ise çamaşır makinelerinin satış bedeli 150.000,00 TL (KDV hariç emsal satış bedeli)

olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla işletme çalınan malları ispat edici bir belgeye dayandırmadığından satış işleminde olduğu gibi işlem yapılacaktır. Bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

(4) Çalınan malın işletme kayıtlarından çıkarılması ve maliyet hesaplarına aktarılması amacıyla yapılması gereken muhasebe kayıtları:

----- 15/11/2015 -----		
131 Ortaklardan Alacaklar	177.000,00	
600. Yurt içi Satışlar		150.000,00
391 Hesaplanan KDV		27.000,00

----- 15/11/2015 -----		
621 STMM	100.000,00	
153 Ticari Mallar		100.000,00

(5) Dönem sonu gelir ve gider hesaplarının kapatılmasıyla ilgili yapılması gereken muhasebe kayıtları:

-----31/12/2015 -----		
690. Dönem Kârı veya Zararı	100.000,00	
621. STMM		100.000,00

-----31/12/2015 -----		
600. Yurt içi Satışlar	150.000,00	
690. Dönem Kârı veya Zararı		150.000,00

3.1.2. Stoklarda Firenin Vergi Mevzuatı Açısından Mali Tablolara Yansıtılması

Çalışmanın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere; stoklarda normal ya da anormal fire meydana gelmesi halinde, firenin gelir ve kurumlar vergilerine göre mali tablolarına maliyet ve gider olarak yansıtılması amacıyla yapılması gerekli ilk işlem mükelleflerin bağlı bulunduğu vergi dairesi yetki alanında yer alan takdir komisyonuna başvurmaktır.

Anormal (olağanüstü) firenin takdir komisyonu tarafından belirlenmesi ve takdir komisyonunun belirlediği tutarın doğrudan gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Aşağıda verilecek örneklerde stoklarda meydana gelen fireyle ilgili yapılacak kayıtların belirtilen sırayla dikkate alınması gerekmektedir;

- Sipariş maliyetlerinin mamul stokları hesabına aktarıldığı üretimlerde meydana gelen normal fire mamulün maliyetiyle ilişkilendirilerek “152. Mamuller” hesabında muhasebeleştirilir,

- Meydana gelen anormal firenin takdir komisyonunca belirlediği tutarı ise gelir ve kurumlar vergilerine göre mali tablolarında gider olarak raporlamak üzere “659. Diğer Olağan Gider ve Zararlar” hesabında muhasebeleştirilir,

- Yine, anormal firelerde yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaksa, daha önce indirime konu yapılmış tutar düzeltilerek “689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar” hesabında muhasebeleştirilir,

- İndirim konusu yapılan KDV'nin düzeltilmesiyle ilgili olarak; fire vak'asının, hammadde alımı aynı ay içerisinde gerçekleşmesi durumunda “191. İndirilecek KDV” hesabına ters kayıt yapılarak, mali takvim yılı atlanmamak şartıyla aynı yıl içerisinde gerçekleşirse “391. Hesaplanan KDV” hesabı kullanılarak, mali takvim yılından sonra gerçekleşirse “392. Diğer KDV” hesabı kullanılarak muhasebeleştirilir.

ÖRNEK-5: (Firenin Mamul Maliyetiyle İlişkilendirilmesi ve KDV'nin İndirim Hesaplarında Kalmaya Devam Etmesi)

Sandalye imalatı işiyle uğraşan mükellef kurum **Y Ltd. Şti.**'nin hammadde olarak üretimde kullanılmak üzere 15.09.2015 tarihinde satın aldığı kerestelerin toplam tutarı 100.000,00 (+18.000,00 KDV) TL'dir. Satın alınan keresteler 20.09.2015 tarihinde sevk fişi ile üretime sevk edilmiştir. Üretim 22.09.2015 tarihinde tamamlanmış ve %10 oranında fire meydana gelmiştir. Sandalye üretimiyle ilgili sanayi ve ticaret odasından alınan kayıtlara göre tescilli fire oranı %10 şeklinde olduğundan işletme yöneticileri fireyle ilgili takdir komisyonuna herhangi bir başvuruda bulunmamışlardır.

Bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

- (1) Hammadde alışı ve üretime sevk edilmesi üzerine yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----15/09/2015 -----

150. İlk Madde ve Malzeme	100.000,00	
191. İndirilecek KDV	18.000,00	
		102. Bankalar
		118.000,00

-----20/09/2015 -----

710. Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	100.000,00	
		150. İlk Madde ve Malzeme
		100.000,00

-----20/09/2015 -----

151. Yarı Mamul-Üretim	100.000,00	
		711. DİMM. Yansıtma Hesabı
		100.000,00

- (2) Üretimin tamamlanması üzerine yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----22/09/2015 -----

152. Mamuller	90.000,00	
		151. Yarı Mamul-Üretim
		90.000,00

- (3) Firenin, mamul maliyetiyle ilişkilendirilmesi amacıyla yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----22/09/2015 -----

152. Mamuller	10.000,00	
152.03.Normal Fire Maliyeti		
		151. Yarı Mamul-Üretim
		10.000,00
		151.03.İmalat Fireleri

Yukarıda yer verilen örnekte meydana gelen fire, ilgili sanayi ve ticaret odasının kayıtlarınca tescil edilen oranın üzerinde olmadığı için normal olarak kabul edilmiş ve mamul maliyetiyle ilişkilendirilerek “152. Mamuller” hesabında

muhasebeleştirilmiştir. Gerçekte normal fire maliyetleri tüm maliyet kalemleri ile birlikte herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın mamul maliyetine yüklenmektedir. Ancak ileride verilecek örnekte normal-anormal ayrımının ayrıntılı olarak gösterilebilmesi için böyle ayrı bir kayıt yapılmıştır.

ÖRNEK-6: (Bir Kısım Firenin Mamul Maliyetiyle İlişkilendirilmemesi ve KDV'nin İndirimlerden Çıkartılması)

Örnek 5'te üretim sonucu meydana gelen firenin %10 yerine elektrik kesilmesi sonucu makinelerde kısa süreli arızadan kaynaklanmasından ötürü %15 şeklinde gerçekleşmiş ve bunun üzerine şirket yöneticileri 24.09.2015 tarihinde ilgili vergi dairesine başvurarak emsal bedelinin takdirini talep etmişlerdir. İlgili Vergi Dairesi 25.09.2015 tarih ve sayılı takdire sevk fişi ile firenin emsal bedel takdirinin yapılması için takdir komisyonuna göndermiştir. Takdir komisyonunca üretim sonucu meydana gelen firenin; normali aşan kısmının zayi olarak değerlendirilmiş ve emsal bedelinin 0,00-TL olarak takdirine 26.09.2015 tarihinde oybirliği ile karar verilmiştir. Bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

(1) Üretimin tamamlanması üzerine yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----22/09/2015 -----			
152. Mamuller		85.000,00	
	151. Yarı Mamul-Üretim		85.000,00

(2) Normal firenin, mamul maliyetiyle ilişkilendirilmesi ve anormal firenin, gider hesaplarına yüklenmesi amacıyla yapılması gereken muhasebe kayıtları:

-----22/09/2015 -----			
152. Mamuller		10.000,00	
	152.03.Normal Fire Maliyeti		
	151. Yarı Mamul-Üretim		10.000,00
	151.03.İmalat Fireleri		

-----26/09/2015-----

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	5.000,00	
659.03.Anormal Fire		
151. Yarı Mamul-Üretim		5.000,00
151.03.İmalat Fireleri		

(3) Anormal fireye ait KDV'nin, düzeltilmesi amacıyla yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----26/09/2015-----

689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	900,00	
689.11.Zayi Olan Mallar		
191. İndirilecek KDV		900,00

(4) Dönem sonu gelir ve gider hesaplarının kapatılmasıyla ilgili yapılması gereken muhasebe kayıtları:

-----31/12/2015-----

690. Dönem Kârı veya Zararı	5.900,00	
689. Diğer O.dışı Gider ve Zararlar		5.900,00

ÖRNEK-7: (Anormal Firenin İşletmeden Çekilmiş Sayılması)

Örnek 5'de üretim sonucu meydana gelen %5'lik anormal fire mükellef kurum temsilcileri tarafından hiçbir şekilde ispat edici bir belgeye dayandırılmıyorsa satış işlemi yapılmış gibi işlem yapılacaktır. (Tıpkı hırsızlık ve kaybolmada olduğu gibi malın işletme kayıtlarından çıkarılması gerekir.) Bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

(1) Üretimin tamamlanması üzerine yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----22/09/2015-----

152. Mamuller	85.000,00	
151. Yarı Mamul-Üretim		85.000,00

(2) Belgelendirilemeyen firenin işletme kayıtlarından çıkarılması amacıyla yapılması gereken muhasebe kaydı:

----- 22/09/2015 -----		
131 Ortaklardan Alacaklar	5.900,00	
600 Yurt içi Satışlar		5.000,00
391 Hesaplanan KDV		900,00

-----31/12/2015 -----		
623. Diğer Satışların Maliyeti	85.000,00	
152. Mamuller		85.000,00

(3) Dönem sonu gelir ve gider hesaplarının kapatılmasıyla ilgili yapılması gereken muhasebe kayıtları:

-----31/12/2015 -----		
600. Yurt içi Satışlar	5.000,00	
690. Dönem Kârı veya Zararı		5.000,00

3.1.3. Stoklarda Değer Düşüklüğünün Vergi Mevzuatı Açısından Mali Tablolara Yansıtılması

Çalışmanın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere; stokların, herhangi bir sebeple değerlerinde bir düşme meydana gelmesi durumunda, stokun değeri düşen kısmı kadar gelir ve kurumlar vergilerine göre mali tablolara gider yansıtabilmesi amacıyla yapılması gerekli ilk işlem mükelleflerin bağlı bulunduğu vergi dairesi yetki alanında yer alan takdir komisyonuna başvurmaktır (değeri düşen stok kalemi için ayrılacak stok değer düşüklüğü karşılığının kanunen kabul edilen bir gider olabilmesi için). Komisyon kararı neticesinde Tek Düzen Hesap Planında 158 No'lu Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı kullanılarak değeri düşen stoka karşılık ayrılması gerekmektedir. 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'inde stok değer düşüklüğü karşılığı ile ilgili "Bu hesap, yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve

moda değışiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Aşağıda verilen örneklere değeri düşen stokla ilgili yapılacak kayıtların belirtilen sırayla dikkate alınması gerekmektedir;

- Değeri düşen stok öncelikle ilgili stok hesabından alınarak “157. Diğer Stoklar” hesabında muhasebeleştirilir,

- Değeri düşen stokun emsal bedelinin Takdir Komisyonu kararıyla takdir edilmesi üzerine, “158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı” hesabı kullanılarak stokun değeri düşen kısmı kadar karşılık ayrılır, gelir ve kurumlar vergilerine göre mali tablolarda gider olarak raporlanabilmesi amacıyla “654 Karşılık Giderleri” hesabı ile muhasebeleştirilir,

- Değeri düşen stokun daha sonra satılması halinde “158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı” hesabı “644. Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabı ile kapatılır,

- Değeri düşen stok nedeniyle dönem içinde kullanılan “644. Konusu Kalmayan Karşılıklar” ve “654 Karşılık Giderleri” gibi gelir/gider hesapları, dönem sonunda “690. Dönem Karı veya Zararı” hesabı ile kapatılır.

ÖRNEK-8: (Değeri Düşen Stoklara Karşılık Ayrılması ve KDV'nin İndirim Hesaplarında Kalmaya Devam Etmesi)

Cam bardak alım ve satım işi yapan mükellef kurum **C Ltd. Şti.**'nin 10.06.2015 tarihinde 100.000,00 TL'ye satın aldığı (+18.000,00 TL KDV) bloklar halindeki cam bardaklar 15.08.2015 tarihinde işyeri yakınlarında çıkan bir yangın sonucu üzerileri islenmiş ve paslanmış olup; ekonomik açıdan değeri kaybına uğramıştır. İşletme yöneticileri 16.08.2015 tarihinde bardakların ekonomik değerlerini yitirdiklerini beyan ederek emsal bedellerin takdirini talep etmişlerdir. İlgili vergi dairesi 18.08.2015 tarih ve sayılı takdire sevk fişisi ile değeri düştüğü bildirilen emtiaları emsal bedel takdirinin yapılması için takdir komisyonuna göndermiştir. Takdir komisyonunca 20.08.2015 tarihinde mükellef kurum yetkililerinin göstermiş olduğu adrese gidilerek emtialar tespit edilerek mükellef kurum müdürü tarafından ibraz edilen “A İtfaiyesi”nin 15.08.2015 tarihli raporu ile söz konusu bardakların

yangın sonucu iktisadi değerlerinin bir kısmını yitirdiği anlaşılmıştır. Takdir Komisyonunca liste halinde sunulan emtianın değerinin %80 düştüğüne ve emsal bedelinin 20.000,00-TL olarak takdirine 22.08.2015 tarihinde oybirliği ile karar verilmiştir.

Bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

(1) Mal alımına ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----10/06/2015 -----	
153. Ticari Mallar	100.000,00
191. İndirilecek KDV	18.000,00
102. Bankalar	118.000,00

(2) Değeri düşen stokun ticari mallar hesabından çıkarılması ve Takdir Komisyonuna başvurulması üzerine yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----16/08/2015 -----	
157. Diğer Stoklar	100.000,00
157.02.Değeri Düşen Mallar	
153. Ticari Mallar	100.000,00

(3) Değer Düşüklüğü için karşılık ayrılması amacıyla yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----22/08/2015 -----	
654. Karşılık Giderleri	80.000,00
654.01.Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	
158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	80.000,00
158.02.Değeri Düşen Mallar	

ÖRNEK-9: (Değeri Düşen Stokların Satılması)

Örnek 8’de değeri düşen stokun 20.09.2015 tarihinde 30.000,00-TL’ye (+5.400,00 TL KDV) satıldığını düşünürsek, bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

(1) Stok satışı sonucu yapılması gereken muhasebe kaydı:

----- 20/09/2015 -----		
102. Bankalar	35.400,00	
	600. Yurt içi Satışlar	30.000,00
	391. Hesaplanan KDV	5.400,00

(2) Değeri düşen stokun maliyetlere aktarılması amacıyla yapılması gereken muhasebe kayıtları:

----- 20/09/2015 -----		
623. Diğer Satışların Maliyeti	20.000,00	
158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	80.000,00	
158.02. Değeri Düşen Mallar		
157. Diğer Stoklar		100.000,00

----- 31/12/2015 -----		
600. Yurt içi Satışlar	30.000,00	
	690. Dönem Kârı veya Zararı	30.000,00

(3) Dönem sonu gelir ve gider hesaplarının kapatılmasıyla ilgili yapılması gereken muhasebe kaydı:

----- 31/12/2015 -----		
690. Dönem Kârı veya Zararı	100.000,00	
	623. Diğer Satışların Maliyeti	20.000,00
	654. Karşılık Giderleri	80.000,00
	654.01. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	

ÖRNEK-10: (Değeri Düşen Stokların Satılmasının İmkânsız Hale Gelmesi)

Örnek 8’de değeri düşen stokun 31/12/2015 tarihinde satılmasının imkânsız hale geldiğini düşünürsek, bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

(1) Satılması imkânsız hale gelen stok için yapılması gereken muhasebe kaydı:

----- 31/12/2015 -----	
158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	80.000,00
158.02.Değeri Düşen Mallar	
689. Diğ. Olğ. Dışı Gider Ve Zararlar	20.000,00
157. Diğer Stoklar	100.000,00

(2) Dönem sonu gelir ve gider hesaplarının kapatılmasıyla ilgili yapılması gereken muhasebe kaydı:

----- 31/12/2015 -----	
690. Dönem Karı veya Zararı	100.000,00
654. Karşılık Giderleri	80.000,00
654.01.Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	
689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	20.000,00

3.2. Stoklarda Zayi Olma, Fire ve Değer Düşüklüğünün, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Açısından Mali Tablolara Yansıtılması

3.2.1. Stoklarda Zayi Olmanın TMS Açısından Mali Tablolara Yansıtılması

Çalışmanın önceki bölümlerinde, TMS 2 Stoklar Standardının net gerçekleştirilebilir değer başlıklı 28. paragrafında stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayacağı ve stokun maliyet bedelinin geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olacağından, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması ¹⁰⁷ gerektiğinden bahsetmiştik.

¹⁰⁷ Ümit ERKAN, “TMS/TFRS’ ye Göre Stokların Gider Yazılabilme Durumu?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 339,Aralık 2016, Ankara, s.122.

Yine çalışmanın önceki bölümlerinde stoklarda zayi olma sebeplerine yer verilmiş olup; zayıatın olağan faaliyet içerisinde oluşabilecek normal kayıplar ve olağan dışı durumlar sonucu oluşabilecek anormal kayıplar şeklinde ikiye ayırması gerektiğinden bahsetmiştik. Çünkü TMS 2 olağan faaliyet sonucu meydana gelen kayıplarda, “Net Gerçekleşebilir Değer” kavramını gündeme getirmekte ve değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerektiğinden bahsetmektedir. Nitekim zayıatın olağan faaliyet içerisinde oluşabilecek normal kayıplar şeklinde olması, standardın ileride öngörülebilir değer düşüklüğü karşılığı ayrılması kriterine de aykırı olmamaktadır.

Diğer taraftan olağan faaliyetin dışında yangın, deprem ve sel gibi doğal afet neticesinde öngörülemez durumlarda, TMS 2’ nin 16. paragrafında, anormal kayıpların stok maliyetiyle ilişkilendirilmemesi ve dönem gideri olarak kabul edilmesi gerektiği¹⁰⁸ belirtilmiştir. Bu bağlamda zayi olan stoku tıpkı firedeki anormal kayıp şeklinde düşünmek daha sağlıklı olacaktır. Dolayısıyla zayi olan stokların duruma göre bir kısmını normal bir kısmını ise anormal kayıplar şeklinde değerlendirip; sonuçların mali tablolara yansıtılması daha uygun olmaktadır.

a) Olağan Faaliyet Sonucu Zayi Olan Stokun TMS Açısından Mali Tablolara Yansıtılması

İşletmelerde stoklar; nakliye, yükleme ve boşaltma durumlarında veya dikkatsizlik yüzünden meydana gelen kazalar veya cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalmaları gibi olağan faaliyetleri içerisinde meydana gelen durumlarda geri kazanılamayacak ve böylece stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olacaktır. Stokun net gerçekleşebilir değerinin maliyet bedelinin altına düşmesi halinde stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılarak stokun maliyetiyle ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

ÖRNEK-11: (Stokun Olağan Faaliyetler İçerisinde Tamamen Zayi Olması)

Cam eşya alım-satım ticareti yapan mükellef kurum **D Ltd. Şti.**’ nin 10.04.2015 tarihinde 3.000,00 TL’ye satın aldığı 1.000 adet cam bardağın işyerinin başka bir depoya taşınması esnasında meydana gelen kaza sonucu 15.04.2015 tarihinde tamamı kullanılmaz hale gelmiştir. İşletme yöneticileri, birim fiyatı 3,00-TL

¹⁰⁸ ERKAN, a.g.e. ,s. 122.

olan cam bardakların hurdaya ayrılması için 16.04.2015 tarihinde ilgili vergi dairesine başvurup, takdir komisyonundan onay alınmasına karar vermişlerdir (Ertelenmiş vergi etkisi ve KDV dikkate alınmayacaktır).

Bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

Net Gerçekleşebilir Değer = 0 TL

Maliyet Bedeli = 3.000 TL

(1) Stok alışıyla ilgili yapılması gereken muhasebe kaydı :

-----10/04/2015-----
153. Ticari Mallar 3.000,00
102. Bankalar 3.000,00

(2) Zayi olan stokun ticari mallar hesabından çıkarılması ve takdir komisyonuna başvurulması üzerine yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----15/04/2015-----
157. Diğer Stoklar 3.000,00
157.01.Zayi Olan Mallar
153. Ticari Mallar 3.000,00

(3) Zayi olan stokun mamul maliyetiyle ilişkilendirilmesi üzerine yapılması gerekli muhasebe kaydı:

-----16/04/2015-----
621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti 3.000,00
Veya
(623. Diğer Satışların Maliyeti 3.000,00)
157. Diğer Stoklar 3.000,00
157.01.Zayi Olan Mallar

ÖRNEK-12: (Stokun, Olağan Faaliyetler İçerisinde Kısmen Zayi Olması Durumu)

Örnek 11’de satın alınan 1.000 adet cam bardağın 15.04.2015 tarihinde başka bir depoya taşınması esnasında meydana gelen kaza sonucu %70’nin kullanılmaz hale geldiğini ve takdir komisyonunca bu yönde karar verildiğini düşünürsek, bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

Net Gerçekleşebilir Değer = 900,00 TL (3.000,00-TL*%30)

Maliyet Bedeli = 3.000,00 TL

Malın net gerçekleşebilir değeri 900,00 TL olduğundan 2.100,00 TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılacaktır.

- (1) Zayi olan stokun ticari mallar hesabından çıkarılması ve takdir komisyonuna başvurulması üzerine yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----15/04/2015 -----	
157. Diğer Stoklar	2.100,00
157.01.Zayi Olan Mallar	
153. Ticari Mallar	2.100,00

- (2) Zayi olan stok için karşılık ayrılması amacıyla yapılması gereken muhasebe kaydı:

Tek Düzen Hesap Planında değer düşüklüğünde stoka ayrılacak karşılık “654. Karşılık Giderleri” hesabında gösterilmektedir. Özellikle net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, satışların maliyeti grubunda açılacak bir hesaba borç yazılacağından, iptal edilen karşılıklar da, aynı grupta açılacak bir hesaba alacak yazılacaktır.

-----16/04/2015 -----	
654. Karşılık Giderleri	2.100,00
158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	2.100,00

- (3) Dönem sonu yapılması gereken muhasebe kaydı: (İşletme stokta meydana gelen zayi olmayla ilgili kayıtları uygulanan muhasebe politikaları gereği dönem sonunda yapmaktadır.)

-----31/12/2015 -----		
158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	2.100,00	
157. Diğer Stoklar		2.100,00

b) Olağan Dışı Durumlar Sonucu Zayi Olan Stokun TMS Açısından Mali Tablolara Yansıtılması

İşletmelerde bazı durumlarda stoklar; yangın, deprem ve sel felaketi gibi doğal afetler veya hırsızlık sonucu olağan faaliyetin dışında zayi olabilmektedir. Standartlara göre, anormal kayıplar ve stokların mevcut konumuna getirilmesine katkı sağlamayan genel yönetim giderleri stok maliyetleri içerisinde yer almaz. Dolayısıyla böyle durumlarda zayi olan stok, maliyetle ilişkilendirilmeksizin dönem gideri olarak dikkate alınacaktır. Bahsedilen durumla ilgili örnek uygulama aşağıda olup; verilen örneğimizde ertelenmiş vergi etkisi dikkate alınmayacaktır.¹⁰⁹

ÖRNEK-13: (Stokun Olağan Faaliyetler Dışında Tamamen Zayi Olması Durumu)

Örnek 11’de satın alınan 1.000 adet cam bardağın deprem sonucu 15.04.2015 tarihinde tamamen kullanılamaz hale geldiğini düşünürsek, bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

-----16/04/2015 -----		
654. Karşılık Giderleri	3.000,00	
157. Diğer Stoklar		3.000,00
157.01.Zayi Olan Mallar		

3.2.2. Stoklarda Firenin TMS Açısından Mali Tablolara Yansıtılması

Çalışmanın önceki bölümlerinde stoklarda fire sebeplerine yer verilmiş olup; normal kayıpların üretim sürecinin gereği olarak çoğunlukla hammadde ve işçilik süresi kayıpları olarak ortaya çıkan, önlenmesi mümkün olmayan kayıplar olduğu, anormal (arızı) firelerin ise miktar olarak daha önceden öngörülmeyen normal

¹⁰⁹ ERKAN, a.g.e. ,sf. 122.

standartları aşan ve kabul edilebilir sınırlar içerisinde bulunmayan iyi bir denetim ve kontrol sistemi sayesinde önlenmesi mümkün olan kayıplar olduğundan bahsedilmiştir.

TMS 2' nin 16. paragrafında, anormal firelerin stok maliyetiyle ilişkilendirilmemesi ve dönem gideri olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Standardın bu tutumu, vergi mevzuatımızın fireler ile ilgili tutumu ile benzemektedir. Vergi mevzuatımızda normal fireler açısından üretim aşamasında ürünler satılan malların hasılatı olarak kaydedileceğinden normal firenin satılan malın maliyetine dahil edilmesi gerektiği, anormal fireler de ise takdir komisyonunun belirlediği tutarın doğrudan kayıtlara gider olarak yansıtılması gerektiği açıktır.

Anormal firenin vergi mevzuatımıza göre muhasebeleştirilmesinde Tek Düzen Hesap Planında “689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar” hesabı bulunmakla birlikte; standartlar açısından muhasebeleştirilmesinde ise dönem gideri olarak sayılacak herhangi bir hesap grubu bulunmamaktadır. Bu durumda “654. Karşılık Giderleri” hesabında raporlanması daha uygun olacaktır. Bahsedilen durumla ilgili örnek uygulama aşağıda olup; verilen örneğimizde ertelenmiş vergi etkisi dikkate alınmayacaktır.

ÖRNEK-14: (Stoklarda Normal ve Anormal Fire Olması Durumu)

Unlu mamuller üretimiyle uğraşan mükellef kurum **E Ltd. Şti.**' nin üretimde kullanılmak üzere 15.01.2016 tarihinde hammadde olarak satın aldığı 400 torba (1 torba 50 kg) unların toplam tutarı 20.000,00 TL'dir. Satın alınan unlar 20.01.2016 tarihinde üretime sevk edilmiştir. Üretim 22.01.2016 tarihinde tamamlanmamış ve üretim sürecinin toplam maliyeti içerisinde 2.000 TL'lik normal fire (%10) bulunmaktadır. Ustabaşının üretim yerinde bulunmaması ile faaliyet kontrolünün zayıflaması neticesinde üretim süreci başına hammadde firesi 6.000 TL'ye çıkmıştır. (KDV ihmal edilmiştir.)

Bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

(1) Hammadde alışı ile ilgili yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----15/01/2016 -----	
150. İlk Madde ve Malzeme	20.000,00
102. Bankalar	20.000,00

(2) Hammaddenin üretime sevk edilmesi üzerine yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----20/01/2016 -----

710. Direk İlk Madde ve Malzeme Giderleri	20.000,00	
150. İlk Madde ve Malzeme		20.000,00

-----20/01/2016 -----

151. Yarı Mamul-Üretim	20.000,00	
711. DİMM Gid. Yan. Hs.		20.000,00

(3) Anormal fire maliyeti olan 4.000 TL. (6.000 – 2.000) stokların maliyetine dahil edilmeden, gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Normal ve anormal firenin, dönem gideri ve mamul maliyetiyle ilişkilendirilmesi üzerine yapılması gerekli muhasebe kaydı:

-----22/09/2015 -----

152. Mamuller	2.000,00	
152.03.Normal Fire Maliyeti		
654. Karşılık Giderleri	4.000,00	
654.04.Anormal Fire Maliyeti		
151. Yarı Mamul-Üretim		6.000,00
151.03.İmalat Fireleri		

3.2.3. Stoklarda Değer Düşüklüğünün TMS Açısından Mali Tablolara Yansıtılması

Standarda göre stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda, ya da tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda geri kazanılamayabilir. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Net gerçekleşebilir değerlerin artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin

gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.¹¹⁰

Değeri düşen mallar daha önce belirtildiği gibi normal stoklardan (150-151-152-153 hesaplar) maliyet değeri ile çıkarılarak “157 Diğer Stoklar” hesabına aktarılır. Standarda göre stoklardaki değer düşüklüğü karşılık gideri, bir stok gideri (diğer giderler) olarak kabul edildiğinden Tek Düzen Hesap Planında borçlu hesap olarak “621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti” ve alacaklı hesap “158. Stok Değer Düşüklüğü Giderleri” şeklinde izlenmesi gerekir. Net gerçekleşebilir değerlerin artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılığı TDHP çerçevesine ve muhasebe uygulamalarımıza göre o dönemde karşılık gideri olarak muhasebeleştirilen tutardan mahsup edilir.

İptal edilen karşılık tutarı, hesap dönemi içinde ayrılan karşılık giderinden fazla olmamak koşuluyla, “621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti” hesabına gelir kaydedilir. Bahsedilen durumla ilgili örnek uygulama aşağıda olup; verilen örnekte ertelenmiş vergi etkisi dikkate alınmayacaktır.

ÖRNEK-15: (Stoklarda Değer Düşüklüğü ve Karşılık Ayrılması Durumu)

(F) işletmesinin dönem sonunda (31.12.2015) stoklarında bulunan 6.000,00 TL tutarındaki ticari malda bozulma tespit edilmiş, yapılan araştırma sonucu bu malların 4.500,00 TL’ye satılabileceği saptanmıştır. TMS 2’ ye göre stok değer düşüklüğüne ilişkin yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

(1) Değeri düşen stokun ticari mallar hesabından çıkarılması üzerine yapılması gerekli muhasebe kaydı:

-----31/12/2015 -----	
157. Diğer Stoklar	6.000,00
157.02.Değeri Düşen Mallar	
153. Ticari Mallar	6.000,00

¹¹⁰ Ümit ERKAN, “İktisadi Kıymeti Düşen Malların TMS/TFRS’ Açısından İncelenmesi ve Uygulamalı Örneklerle Mali Tablolara Yansıtılması”, **Lebib Yalkın Dergisi**, , Sayı 156,Aralık 2016, İstanbul, s.97.

(2) Malın net gerçekleşebilir değeri 4.500,00 TL olduğundan 1.500,00 TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılacaktır. (6.000,00-4.500,00=1500,00-TL) Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----31/12/2015 -----	
621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti	1.500,00
158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	1.500,00

ÖRNEK-16: (Değeri Düşen Stokun Satılması ve Karşılık İptali Durumu)

Örnek 15’de, malların ertesi yıl (15.01.2016) 5.000,00 TL + % 18 KDV bedelle satılmış olması durumunda işletmenin yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

-----15/01/2016 -----	
100. Kasa	5.900,00
600. Yurt İçi Satışlar	5.000,00
391. Hesaplanan KDV	900,00

-----15/01/2016 -----	
623. Diğer Satışların Maliyeti	6.000,00
157. Diğer Stoklar	6.000,00
157.02.Değeri Düşen Mallar	

Bu durumda karşılığın iptali üzerine yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. (İşletmelerin uyguladıkları muhasebe programına göre ayrılan karşılık 621. *Satılan Ticari Mallar Maliyeti* hesabında raporlanmışsa; karşılığında iptalinde ise yine 621. *Satılan Ticari Mallar Maliyeti* hesabının kullanılması Tek Düzen Hesap Planı Açısından daha uygun olacaktır.)

-----15/01/2016 -----	
158. Stok Değer Düşüklüğü Giderleri	1.500,00
621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti	1.500,00

SONUÇ

Ticaretin uluslararası boyutta geliştiği bu dönemde hem üretim hem de ticaret işletmelerinde stoklar, faaliyetin devamı açısından çok önemli bir yere sahiptir. Uygun bir stok politikasına sahip işletmeler hem kurumsallaşma yönünde hem de Devlet kurumlarıyla (Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu, Gelir İdaresi Başkanlığı, Defterdarlıklar ile Vergi Daireleri vb.) yaşanabilecek sorunların giderilmesi yönünde olumlu katkı sağlayacaktır. Bu sorunlar vergi incelemesinde ortaya çıkabileceği gibi vergi dairesince yapılan dönem sonu fiili envanter çalışmalarında da ortaya çıkabilmektedir. Çünkü dönem sonu stoklarının olduğundan yüksek değerlenmesi, satılan mal maliyetinin düşük ve dönem kârının ise olması gerekenden daha fazla hesaplanmasına; tersi durumda ise, dönem kârının olması gerekenden daha az hesaplanmasına neden olacaktır.

KGK tarafından yayınlanan ve UMS-2'nin çevirisi niteliğinde olan TMS-2, işletmelerin en önemli varlık kalemlerinden biri olan stokları kapsamlı bir şekilde ele almaktadır. Standart, stokun uluslararası normlara uygun, gerçekçi ve vergiden bağımsız olarak raporlanmasıyla birlikte ileride öngörülebilir durumlarla ilgili şimdiden çözüm almayı amaçlamaktadır. Bu yönüyle Türk Vergi Mevzuatından farklılaşmaktadır. Çünkü Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları vergi matrahlarının hesaplanmasına ilişkin esasları, Vergi Usul Kanunu ise vergilemede usule ilişkin kuralları belirtmektedir. Dolayısıyla uygulamaya bakıldığında TMS-2 ve Vergi Mevzuatı arasında farklı bakış açısı olduğu görülmektedir.

Bu çalışmada stoklar için özellik arz eden; “*zayi olma, değer düşüklüğü ve fire*” kavramları hem Türk Vergi Mevzuatı hem de Türkiye Muhasebe Standartları açısından incelenmiştir. Dışarıdan bakıldığında iç içe gözüken ve karıştırılmaya müsait olan bu kavramlar arasındaki ilişki ortaya çıkarılmıştır. “*Zayi olma*” terimi KGK tarafından yayınlanan muhasebe standartlarında ve Vergi Usul Kanunu’nda geçmemekle birlikte mahkeme kararları, bilimsel içtihatlar ve maliye idaresince verilen özgelgelerden yola çıkarak söz konusu kavramın anlamı ve diğer kavramlardan farkı ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Temel olarak zayi olma kavramı, stokun çeşitli sebeplerle (doğal afetler, hırsızlık, dikkatsizlik ve ihmal sonucu kırılma, bozulma vb.)

fiziksel varlığının kısmen ya da tamamen yok olması nedeniyle ekonomik değerinin kısmen ya da tamamen kaybedilmesidir.

Zayi olan stok nedeniyle mükelleflerin vergi mevzuatına göre mali tablolarına zarar yazabilmeleri için mutlaka takdir komisyonu kararına ihtiyaç olmakla birlikte; ticaret mahkemeleri, asliye hukuk mahkemelerinin de re'sen biçtikleri değerler takdir komisyonu kararı niteliğindedir. Standartlar ise zayi olma kavramını olağan faaliyet içerisinde oluşabilecek normal kayıplar ve olağan dışı durumlar sonucu oluşabilecek anormal kayıplar şeklinde ikiye ayırmaktadır. Yapılan bu ayırım, işletmelerin gelecekte öngörülebilir durumlarda stok için daha ihtiyatlı davranmasıyla ilgilidir. Bu yönüyle işletmeler, olağan faaliyette (nakliye, yükleme ve boşaltma durumlarında veya dikkatsizlik yüzünden meydana gelen kazalar vb.) stokta meydana gelebilecek kısmen zayi olma durumu için “*Değer Düşüklüğü Karşılığı*” ayırması gerekmektedir. Ancak olağandışı (deprem, sel felaketi ve yangın vb.) durumlar sonucu zayi olan stokun ise maliyetle ilişkilendirilmeksizin dönem gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir.

KDV Kanunu yönünden 30/c’ de belirtilen “*Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç*” zayi olan mala ait KDV’ nin indirilemeyecek olmasından dolayı KDV’nin düzeltilip indirim hesaplarından çıkartılması gerekmektedir. Aynı şekilde “*kısmen zayi*” olan stokta zayi olan kısma isabet eden KDV’nin de düzeltilmesi gerekecektir. Ancak stokta meydana gelen zayıat kanunda belirtilen sebepler sonucu gerçekleşirse herhangi bir şekilde KDV düzeltilmesine gerek kalmamakta ve KDV indirim hesaplarında kalmaya devam etmektedir. Belirtmek gerekir ki, zayi olan stok nedeniyle indirilemeyen KDV, mezkur Kanun’un 58. maddesine göre işin esasına göre gider ya da maliyet olarak değerlendirilecektir.

Temel olarak “*fire*” kavramı ise işletmelerin üretim ve satış veya muhafaza amacıyla stoklama aşamasında çeşitli sebeplerle (yükleme, nakliye, boşaltma-tahliye ve ambalajlama vs.) meydana gelen miktar azalması ile doğrudan bağlantılıdır. Fireler doğrudan stok maliyetini etkilediğinden işletmenin kâr oranı ve satış fiyatlarını etkileyici bir unsur olarak kabul edilmektedir. Üretim teknolojisinde meydana gelen gelişmeler ve yenilikler sonucu fire oranlarında eski dönemlere nazaran önemli oranlarda düşüşler meydana gelmektedir.

Stoklarda meydana gelen firenin, vergi mevzuatına göre normal ve anormal şeklinde bir ayrıma tabi tutulması gerekmektedir. Normal (asıl) fire için gelir ve kurumlar vergilerine göre mali tablolara maliyet veya gider olarak yansıtılmaları için herhangi bir kuruma müracaat etmeye gerek yokken; anormal (arızı) firenin meydana gelmesiyle birlikte mükelleflerin bağlı bulunduğu vergi dairesi yetki alanında yer alan takdir komisyonu'na başvurmaları ve takdir komisyonu tarafından belirlenen tutarı kayıtlara doğrudan gider olarak yansıtılmaları gerekmektedir.

TMS-2' nin 16. paragrafında, anormal firelerin stok maliyetiyle ilişkilendirilmemesi ve dönem gideri olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Standardın bu tutumu, vergi mevzuatının fireler hakkındaki tutumu ile benzerlik göstermektedir.

KDV Kanunu yönünden anormal firede Maliye Bakanlığı'nın uygulaması da KDV'nin düzeltilmesi yönünde olup; Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 60 Seri No.lu KDV sirkülerinde, normal fireler için yüklenilen KDV indirim konusu yapılmakta, yani herhangi bir düzeltmeye ihtiyaç kalmamaktadır. Ancak anormal (arızı) firelerde ise yüklenilen KDV indirim konusu yapılamamakta, daha önce indirime konu yapılmış ise indirimden çıkarılarak düzeltilmesi gerekmektedir.

"Değer düşme" kavramı ise bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi daha çok öngörülebilir haller veya doğal afetler gibi öngörülemez durumlar neticesinde stokların iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış meydana gelmesidir. Vergi mevzuatına göre mükelleflerin değer düşüklükleri nedeniyle zarar yazabilmeleri veya karşılık ayırabilmeleri için mutlaka takdir komisyonuna başvurmaları ve komisyonca değer düşüklüğünün tespit edilmesi gerekmektedir. Ancak, mükellefler hasarlı emtiaya ilişkin kaza mercilerinin (ticaret mahkemeleri, asliye hukuk mahkemeleri) re'sen biçtikleri değerlere göre de hareket edebilmektedirler.

TMS-2'ye göre stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda, ya da tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda geri kazanılamayabilir. Dönem sonunda stoklar "maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı" ile raporlanacağından, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekebilir. Net gerçekleşebilir değer artışı dolayısıyla iptal edilen stok değer

düşüklüğü karşılık tutarı ise, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.

Değeri düşen stokun alımında yüklenilen KDV'nin nihayetiyle (indirim konusu yapıp yapılmayacağı) ilgili KDV Kanunu'nda herhangi bir husus belirtilmemekte, bu husus vergi idaresinin çıkardığı tebliğ ve sirkülerde açıklanmaktadır. Mükelleflerin öncelikle değeri düşen stokla ilgili bağlı oldukları vergi dairelerinin takdir komisyonuna başvurması gerekmektedir. Takdir komisyonunca değer düşüklüğü yönünde karar verilmesi halinde başta indirim konusu yapılan KDV'nin düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır. Yani bu stokun düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından stokun iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilir.

Bu çalışma sonucunda; stokta meydana gelen fire, değer düşüklüğü ve zaiyat konusu Vergi Mevzuatı ve TMS çerçevesinde uygulamalı örnekler ile açıklanmaya çalışılmıştır. İşletmeler stoklarla ilgili envanter ve değerlendirme işlemlerini yaparken stok kontrol yöntemlerine uygun politikalar benimsemeleriyle birlikte; Vergi Kanunlarına, Tekdüzen Hesap Planına ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uyumlu şekilde hareket etmelidirler.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan, “TMS ve TFRS Uygulamalarının Tekdüzen Hesap Sevilengül, Orhan: *Planı Üzerindeki Etkileri ve Öneriler*”, **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, ASMMMO, Ankara, 2008.

Akdoğan Nalan, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Tenker Nejat: 11.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.

Aytulun, Metin, **TMS ve VUK Kapsamında Stoklar**, 1.Baskı, Legal Toroslu, M.Vefa: Yayınları, İstanbul, 2014.

Cemalcılar, Özgül ve **Genel Muhasebe**, 4. Baskı, Beta Yayınları, Erdoğan, Nurten: İstanbul,1997.

Danıştay: -Danıştay 4. Dairesi 30.03.1989 Tarih ve E. 1989/1561 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr>, 30.05.2016.

- Danıştay 4. Dairesi 23.12.1986 tarih E. 19986/4379, K: 1986/4138, (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr>, 30.05.2016.

Demir, Volkan: “Ufrs (Tfrs)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:23, 2007.

Fire Oranları: http://izto.org.tr/demo_betanix/uploads/cms/yonetim.i eu.edu.tr/(Çevrimiçi)

Erkan, Ümit: “TMS/TFRS’ ye Göre Stokların Gider Yazılabilme Durumu?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, , Sayı 339, 2016.

Erkan, Ümit: “İktisadi Kıymeti Düşen Malların TMS/TFRS’ Açısından İncelenmesi ve Uygulamalı Örneklerle Mali Tablolara Yansıtılması”, **Lebib Yalkın Dergisi**, , Sayı 156, 2016.

Elidolu, Serkan: “Stoklara İlişkin Kayıt Ve Raporlama Sistemlerinin Ulusal Muhasebe Standardı (Tms-2) Çerçevesinde Uygulamaya Geçiş Ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, , İstanbul, 2010.

Gelir İdaresi Başkanlığı: -13.12.1985 tarih ve 1-2126-4-1128 sayılı özelge, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr>, 30.05.2016.

-08.03.2005 tarih ve 53/5330-102/11092 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr>, 30.05.2016.

-08.08.2011 tarih 60 Seri No.lu KDV sirküleri, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr>, 30.05.2016.

Gelir Vergisi Kanunu: Kanun No / Kabul Tarihi: 193 - 31/12/1960 Resmi Gazete Sayısı / Tarihi :10700 6/1/1961.

Gökyokuş, Sezgin: “Fireler ve Hurdaların KDV Karsısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:308, 2007.

Güçlü, Fırat Coşkun: “TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Değeri Düşen Mallar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 232, 2008.

Güngörmüş Ali Haydar, Boyar, Ender: “TMS–2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 322, 2008.

ISMMMO: **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: UFRS Uygulaması**, Mart Matbaacılık, İstanbul, 2005

İbicioğlu, Hasan: “Öğrenme ve Farklı Talep Fonksiyonlarını İçeren Ekonomik Üretim Miktarı Model Önerileri”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, , Isparta, 2003

Kalkan, T.Tolga: “Emtiaya İlişkin Sonradan Lehte ya da Aleyhte Oluşan Kur Farklarının Durumu- II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 187, 2008.

Katma Değer Vergisi Kanunu: Kanun No / Kabul Tarihi: 3065 - 25/10/1984 Resmi Gazete Sayısı / Tarihi :18563 - 2/11/1984

Keseli, Bilal: “Stoklarda Firenin Oluşumu ve Vergisel Açından Denetimi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008.

- KGK: “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Hakkında Tebliğ”, 15.01.2005 Tarih ve 25701 Sayılı Resmi Gazete.
- KGK: “Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS- 23) Hakkında Tebliğ”, Sıra No 46, 15.07.2007 Tarih ve 26583 Sayılı Resmi Gazete.
- KGK: “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS- 37) Hakkında Tebliğ”, Sıra No 22, 18.09.2014 Tarih ve 29123 Sayılı Resmi Gazete.
- Kızılot, Şükrü: **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.
- Kızılot, Şükrü: **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Cilt:2, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 1998.
- Kışhalı, Yunus, **Genel Muhasebe**, 1. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 1998.
- Işıklılar, Sadi:
- Kobu, Bülent: **Üretim Yönetimi**, Geliştirilmiş 7.Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 1989.
- Koçak, Hakkı: “Özel Tüketim Vergisinde Tecil Terkin Müessesesi” , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:315.

Köse, Tunç, Kiracı,
Murat: “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardının
Uygulama Düzeyine Yönelik Bir Araştırma”,
Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:9, Sayı:4,
2007.

Kurumlar Vergisi
Kanunu: Kanun No / Kabul Tarihi: 5520 - 13/6/2006 Resmi
Gazete Sayısı / Tarihi :26205 - 21/6/2006

Küçük, Orhan: **Stok Yönetimi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009.

Maliye Bakanlığı: -1 Sıra No’ lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel
Tebliği, 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi
Gazete.

-113 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği,
05.12.2009 Tarih ve 27423 Sayılı Resmi Gazete.

-282 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,
21.12.1999 Tarih ve 23913 mük. Sayılı Resmi Gazete.

Maliye ve Hesap
Uzmanları Derneği
(HUD): **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul, 2013.

Maç, Mehmet “Vergi Uygulamalarında Hırsızlık Olayları”,
Yaklaşım Dergisi, Sayı 90, Ankara, 2000.

Öcal, Erdoğan: “Değeri Düşen Emtia ve Takdir Esası”, **Yaklaşım
Dergisi**, Sayı: 202, Ankara, 2009.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu: Kanun No / Kabul Tarihi: 4760 - 6/6/2002 Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 24783 - 12/6/2002

Öztürk, Bünyamin: “Stoklarda Değerleme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:232, 2008.

Özyer, M. Ali “Değerleme açısından Fire ve Zayi Olma”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:07, 1998.

Revsine Lawrence, Collins, Daniel W., Johnson, W. Bruce: **Financial Reporting and Analysis**, 3. Baskı, Prentice Hall-Pearson, 2005.

Selvi, Yakup: **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Açıklamalar ve Uygulamalar**, 2.Baskı, İSMMMOMO Yayın No:99, İstanbul, 2009.

Sevilengül, Orhan: **Genel Muhasebe**, 10. Baskı, Ankara, Gazi Yayınları, 2001.

Stok hakkında: - [http:// www.tdkterim.gov.tr/bts](http://www.tdkterim.gov.tr/bts) (Çevrimiçi)

-www.rota-egitim.com/rota.asp?procid=8.

(Çevrimiçi)

Sulak, Harun: Stok Kontrolü ve Ekonomik Sipariş Miktarı Modellerinde Yeni Açılımlar: Ödemelerde Gecikmeye İzin Verilmesi Durumu ve Bir Model Önerisi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta, 2008.

- Şeker, Sakıp: **Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları, Cilt: 5, Ankara, 1999.
- Taştan, Ozan: “Stoklarda Değer Düşüklüğü’nün Vergi Mevzuatı Ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi Ve Mali Tablolara Yansıtılması”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013.
- Topaloğlu, Bora: “Vergi ve Sermaye Piyasası Mevzuatı Açısından Dönem Sonu İşlemleri ve Bu İşlemlerin Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 190, 2004.
- Tuğrul, Ayşe Poyraz: “Stokların Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi Ve Farklılıkların Muhasebe Açısından İncelenmesi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE, Afyon, 2011.
- Türker, Masum, **Örneklerle Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Mali Tablolar**, 2. Baskı, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 1996.
- Hacırüstemoğlu, Rüstem :
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu: 01.06.2004 tarihli ve 25479 sayılı Resmi Gazete.

- Uzun, Kübra: “Stokların Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Standartlarına göre Değerlemesi ve Karşılaştırmalı İncelenmesi”, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul,2015.
- Vergi Usul Kanunu: Kanun No / Kabul Tarihi: 213 - 4/1/1961 Resmi Gazete Sayısı/ Tarihi :10703 - 10/1/1961
- Yalkın, Yüksel Koç: “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi İlkeleri ve Yöntemleri (TMS 14)”,**Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:1, 2000.
- Yaşaran, Erhan: **Tüm Yönleriyle Fire ve Zayıflar**, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi, Ankara, 2009.
- Yartaş, Harun: “Stokların Türkiye Muhasebe Standartları Ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması Ve Uygulamaya Etkisi”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009.
- Yıldız, Burcu, Yıldız, Ali: “Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 114, 2009.
- Yükçü, Süleyman: “Hizmet Üretiminde Yarı ve Tam Üretilmiş Hizmet Stoklarının Muhasebeleştirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 104, 2001.

EK-1: İzmir Ticaret Odası (İTO) Fire Oranı Örnekleri

MADDE	FİRE VE ZAYİAT ORANI (Son Güncelleme 26.05.2016 İzmir Ticaret Odası)	MECLİS KARARI TARİH VE NO
ADAÇAYI	<p>A- Sıyırma : Üreticiden "sıyırma" tabir edilen şekilde toplanıp kurutulduktan sonra sap ve dallarından arındırılarak işletmeye getirilmiş yaprak adaçayı taş, çöp, toz, v.s. nin temizlenmesi sonucu %12'ye kadar fire verir.</p> <p>B- Çentme:a) Üreticiden "çentme" tabir edilen şekilde ana gövdeden dalı ile birlikte kesilerek toplanan ve kurutulduktan sonra işletmelere satılan adaçayı çöp, sap, toz, taşdan temizlenmesi safhasında %15-%20 fire verebilir.</p> <p>b) Üreticiden "çentme" tabir edilen şekilde ana gövdeden dalı ile birlikte kesilerek toplanan ve kurutulduktan sonra işletmelere satılan adaçayının, temizleme, öğütme ve eleme makinalarından geçirilmesiyle taş, çöp, toz, sap, kabuk ve iri dalların ayrılması sonucu elde edilen "öğütülmüş adaçayı" toplam %45 - %50'ye kadar fire verebilir.</p>	26.10.1988 / 15 25.02.1987 / 40
AHŞAP EŞYA	<p>Suni tahtadan TV kabini ve müzik seti kabini imalinde meydana gelebilecek fire oranları:</p> <p>-Suni tahta kullanımında (sunta) %20'ye kadar, -PVC esaslı folyo yüzey kaplaması esnasında %10-15 civarındadır.</p>	27.09.1995 / 46
AKARYAKIT	<p>Değişik satış koşullarına bağlı olarak aşağıda yer verilen tüm akaryakıt fire oranları için %20+/- tolerans gösterebilir.</p> <p>Olağanüstü durumlar için ortalama bir oran saptanması mümkün değildir.</p> <p>Süper benzin %0,10 Kurşunsuz benzin %0,10 Normal benzin %0,10 Motorin %0,8 Gaz yağı %0,8 Fueloil %0,6 Motor yağı %0,5 LPG %1,5</p>	26.11.2014/20 30.04.2014 /13 27.09.1995 / 46 28.07.1993 /18 26.10.1988/15 26.04.1972 / 34
AKİDE ŞEKERİ	<p>Yağmurlu havada rutubet, sıcak havada şekerin terlemesi nedeniyle birbirine yapışıp top haline geldiği için satışı imkansızlaşacağından %5'lik bir fire oluşabilir.</p>	30.11.1994 / 35

AKVARYUM VE SÜS BALIKLARI	Akvaryum ve süs balıklarının perakende ve toptan olarak alım ve satımı aşamasında nakliye, ortama adaptasyon şartlarında, normal yaşam süreleri içerisinde satılmayıp ölümlerle birbirlerine zarar vermelerinden dolayı asgari %25-%30 civarında zayıf vermesi beklenir.	25.07.2001 / 23
---------------------------------	--	-----------------

AYAKKABI	<p>Paketleme, yükleme, boşaltma, istifleme ve nakliye esnasında azami %5 oranında zayıf verir.</p> <p>Dikdörtgen aynalarda kesim fire oranı %5, işleme firesi ise %5 ile 7 arasındadır. Oval ve şekilli aynalardaki kesim firesi % 10 ile 15 arasında, işleme firesi de %5 ile 7 arasında değişme gösterebilir.</p> <p>Ayakkabı imalatında kullanılan PVC veya kauçuk lastik tabanlar nakliye, imalat, yapıştırma, zımpara 30.11.1994 / 35 ve dikiş esnasında %5 fire verebilir. Bu, 100 çift taban içinde 5 çiftin imalatta kullanılamaz halde olabileceği anlamına gelir. Ancak, kullanılmayan taban miktarı işletme stokunda görünür.</p>	26.10.1988/37 27.09.1995/46
----------	--	--------------------------------

AYAKKABI (Plastik)	P.V.C. hamuru imalatı esnasında %1 ve bu hamurdan plastik ayakkabı imalatı esnasında ise %3 civarında geriye dönüşümlü fire olabilir.	27.09.1995 / 46
--------------------	---	-----------------

BAHARAT	<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Azami Depolama Firesi (%)</th> <th>Azami Öğütme Fırınlama Firesi (%)</th> <th>Azami Paketleme Firesi (%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>ra</td> <td>0,5</td> <td>-</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>Biber</td> <td>1</td> <td>-</td> <td>2</td> </tr> <tr> <td>lı Biber</td> <td>1</td> <td>-</td> <td>2</td> </tr> <tr> <td>er</td> <td>2</td> <td>-</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>Biber</td> <td>2</td> <td>-</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>ümü</td> <td>2</td> <td>-</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td></td> <td>1</td> <td>1</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>at</td> <td>1</td> <td>-</td> <td>2</td> </tr> <tr> <td>Tozu</td> <td>0,5</td> <td>-</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>nmiş</td> <td>-</td> <td>-</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>vizi</td> <td>0,5</td> <td>-</td> <td>2</td> </tr> <tr> <td></td> <td>1</td> <td>-</td> <td>2</td> </tr> </tbody> </table>		Azami Depolama Firesi (%)	Azami Öğütme Fırınlama Firesi (%)	Azami Paketleme Firesi (%)	ra	0,5	-	-	Biber	1	-	2	lı Biber	1	-	2	er	2	-	-	Biber	2	-	-	ümü	2	-	1		1	1	-	at	1	-	2	Tozu	0,5	-	1	nmiş	-	-	-	vizi	0,5	-	2		1	-	2	27.09.1995 / 46
	Azami Depolama Firesi (%)	Azami Öğütme Fırınlama Firesi (%)	Azami Paketleme Firesi (%)																																																			
ra	0,5	-	-																																																			
Biber	1	-	2																																																			
lı Biber	1	-	2																																																			
er	2	-	-																																																			
Biber	2	-	-																																																			
ümü	2	-	1																																																			
	1	1	-																																																			
at	1	-	2																																																			
Tozu	0,5	-	1																																																			
nmiş	-	-	-																																																			
vizi	0,5	-	2																																																			
	1	-	2																																																			

BAKLA	Rutubetini kaybetme ve sevkiyat esnasında zayı olma nedeniyle en çok %4 fire verir.	26.10.1988 / 15
BAL	Rutubetini kaybetme ve sevkiyat esnasında zayı olma nedeniyle yazın %4, kışın %2 fire verebilir.	26.10.1988 / 15
BALIKLAR	<p>Sudak Balıkları 700 gramdan aşağı sudak balıklarının pullarının temizlenmesi, baş ve kuyruğunun 27.09.1995 / 46 atılması, iinin temizlenmesi, kılıının çıkarılması ve iki parça halinde dondurulmasından dolayı fire oranı % 60-65 arasındır.</p> <p>Yayın Balığı : 1-5 kiloya kadar yayın balığının fileto imalatı esnasında verebileceği fire oranı % 40-50 arasındır.</p> <p>*İhraç etmek amacıyla stok yapılarak dondurulan balıkların tuzlama işleminde sonunda verebileceği fire oranı :</p> <p>Sazan balığı : 300-1 000 grama kadar % 30 - 40</p> <p>Yayın başsız temizlenmiş: 1500- 3000 grama kadar % 25 - 30</p> <p>Dondurulmuş balığın Avrupa'ya nakli esnasında % 2'ye , Amerika'ya nakli esnasında % 3'e kadar fire kabulü normaldir.</p> <p>*Dondurulmuş balıklarda dondurulmadan ötürü fire ve zayıat :</p>	27.09.1995/45
BEZ (Hambez)	Ham bezin kasar, merserize ve emprime işlemini takiben bezin genişliğinin aynı kalması göz önüne alındığında, bezin sıklık ve konstrüksiyonuna göre %5 -12 arasında eksilmesi normaldir. Ham bezlerin boya ve terbiye işlemlerinde proseslere göre fire oranı değişir. Konstrüksiyon ve örgü şekli	27.09.1995/45

	firelerde farklılık sebebidir. Ham bez'den başlayarak kasar, merserize, boyama ve sanfor yapılan mallarda %5-15 arasında fire olabilir. Sanfor işleminden sonra, Avrupa standartlarına göre malların (+/-) %2 oranında çekmesi normaldir	
BORU (Sac Profil Boru)	Boru fabrikalarından satın alınan, toptan ve perakende satılan siyah ve galvanizli su borularının satışından ötürü alış ve satışı arasında binde üç ölçü firesi normaldir. Pik döküm pis su boruları ve teferruatı yükleme, boşaltma, nakliye ve istif esnasında kırılmalardan dolayı %5 zayıf verebilir. Çelik mobilya ve büro eşyalarının imalatında (Saç Profil boru) %15'e kadar fire verebilir.	27.09.1995/45
BULGUR	Köylüden alınmasından ihracat ve toptan satış aşamasına gelinceye dek %3'e kadar fire ve zayıf verebilir. Rutubetinden kaybetme ve sevkiyat esnasında zayıf olma nedeniyle toptan satışlarda %2'ye, çuvaldan alınıp otomatik makinalarda paketlenmesi sırasında %2'ye, paketli perakende satışlarda %1'e kadar fire ve zayıf verebilir. Eğer paketlenme yapılmayıp dökme satışı yapılırsa, perakende satışlarda %3'e kadar fire ve zayıf verebilir. Rutubetini kaybetme ve sevkiyat esnasında zayıf olması nedeniyle %3 fire verir.	27.09.1995/46
CANLI HAYVAN	I) Borsada satılan hayvanlarda teamül halinden öteden beri devam edegelmekte olan ve canlı hayvandan tüketim bölgelerindeki kesim esnasında düşürülen tokluk farkı: - Sığırlarda %8, - Koyunlarda %5, - Kuzularda %3 oranındadır. II) Canlı hayvanların üretim bölgelerinden tüketim bölgelerine nakledilirken tam gıda almaması yüzünden iç boşalması, et ve yağ kaybı sebebiyle yolun uzak veya yakın oluşuna göre vereceği fire: - Doğu Anadolu'dan bölgemize yapılan nakliyatta %12, - Orta Anadolu'dan bölgemize yapılan nakliyatta %5 - Yakın bölgelerden yapılan nakliyatta %3 oranındadır.	26.10.1988/15 04.04.1957/150

	<p>III) Canlı hayvanların nakli esnasında yazın sıcağın ve kışın soğuktan yolculuğa tahammül edemeyerek vasıtanın normal yükleme haddine uyulup uyulmadığına göre farklı olan ölümlerden dolayı zayıf da ortalama olarak %2 oranındadır.</p>											
CİVCİV	<p>Bir civcivin yumurtadan çıktıktan yetişkin hale gelinceye kadar (kesim haline gelinceye kadar) verebileceği kayıp, 27.09.1995 / 46 herhangi bir hastalık olmaması, yem kaliteli ve iyi olması, kümeslerin bakımlı ve çok temiz tutulmaları kaydı ile en az % 5 olabilir. * Sağlıklı, iyi seçiltilmiş dolayısıyla çok küçük ve sakatları ayrılmış civcivler, özel havalandırma ve ısıtma düzeneğine sahip civciv nakil arabaları ile sevk edilirse, -Sevkedilecek mesafenin uzunluğuna, -Sürücünün dikkatine (çok hızlı gitme, ani fren yapma, v.b.) -Havanın çok sıcak ve çok soğuk oluşuna göre nakil sırasında ortalama %3-5 arasında ölümler görülebilir.</p>	27.09.1995/46										
ÇELİK	<p>Piyasada alıcı arzusunun göre kesmek suretiyle satılan çelikte bu işlem sonucunda verebileceği fire ve zayıf oranı için, çeliğin hangi yöntem ve araçlarla kesildiğinin bilinmesi gerekir. Buna karşın böyle bir işlemde ortalama %2-4 arasında fire ve zayıf normal bulunmuştur. Sanayi çeliğinin testere ile kesimi esnasında testere kalınlığı 2-5 mm. kadar olursa fire verebilir. Kesilecek parçanın uzunluğuna göre fire oranı %0,5 (binde beş) ile %2 (yüzde iki) arasında değişebilir. Oksijen ile kesimde, kesilen parçanın büyüklüğüne göre zayıf oranı %0,5 (binde beş) ile %2 (yüzde iki) arasında değişebilir. Makasla kesimde fire söz konusu değildir</p>	27.09.1995/46										
ÇELİK HALAT	<p>Çelik halatların roda bozularak yapılan perakende satışlarında hassas ölçü aletleri ile ölçümleme yapılamamasından dolayı TS 1918 ve DIN 3053 normlarına göre kabul edilebilir fire oranları aşağıdaki gibidir:</p> <table border="0"> <tr> <td><u>Lif</u></td> <td><u>Özlu</u></td> </tr> <tr> <td><u>Halatlar</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td><u>Çelik</u></td> <td><u>Özlu Halatlar</u></td> </tr> <tr> <td>Halat</td> <td>Çapı</td> </tr> <tr> <td>Metre</td> <td>Fire(%)</td> </tr> </table>	<u>Lif</u>	<u>Özlu</u>	<u>Halatlar</u>		<u>Çelik</u>	<u>Özlu Halatlar</u>	Halat	Çapı	Metre	Fire(%)	27.09.1995/46
<u>Lif</u>	<u>Özlu</u>											
<u>Halatlar</u>												
<u>Çelik</u>	<u>Özlu Halatlar</u>											
Halat	Çapı											
Metre	Fire(%)											

	Metre Fire(%)	
	3mm. 25m..kadar -	
	4mm. 25-100 m. -	
	5mm. Yukarısı 0,5	
	11mm. 25m.kadar 0,8	
	12mm. 25m. Yukarısı 1	
	14mm. 25m.kadar 0,8	
	16mm. 25m.yukarısı 1	
	20mm. 25m.kadar 0,8	
	22mm. 25m.yukarısı 0,1	
	26mm. 25m.kadar 0,8	
	28mm. 25m.yukarısı 2	
	6mm. 25m.kadar 1,5	
	40mm. 25m.yukarısı 2	
	48mm. 25m.kadar 1,5	
	52mm. 25m.yukarısı 2	
ÇİÇEK	<p>Kesme çiçekler bütün safhalarda toplam %20 civarında fire ve zayıt verebilirler.</p> <p>Çiçeklerin kamyon, tren ve uçak ile nakliyesi, yükleme ve boşaltılması, hava şartlarının uygun olmam üreticiden toptancıya intikal etme safhasında, toptancıdan işyerlerine gelene kadar ve işyerlerindeki satılmayıp imha edilmeleri esnasında verebileceği fire ve zayıt miktarları aşağıdadır.</p> <p>Tarladan toptancıya gelinceye kadar : %5</p>	27.09.1995/46
ÇORAP	<p>Naylon ve yün iplik olarak işletmeye girip örgü ve forma işlemleri yapılarak çorap olarak işletmeden çıkması halinde naylon iplik %4-5, pamuk-naylon karışımı erkek çorabı %10, akrilik-naylon karışımı erkek çorabı %10, yün-naylon iplik karışımı kadın çorabı %10 civarında fire ve zayıt verebilir.</p> <p>Dünya normlarına göre, kamgam iplikler %18,25 rutubetli olarak fabrikadan satışa arz edilir. Dolayısıyla toptancı firmalara bu norma göre teslim edilmiş olması lazımdır.Kış aylarında normal hava rutubetine göre bu ipliklerin %2 oranında, yaz aylarında da %4-5 oranında rutubet kaybetmesi normaldir. Kamgam (yün ve orlon) ipliklerin toptancı depolarında ortalama %3 ve %4 rutubet kaybetmesi ile ağırlığından bu oranda fire vermesi mümkündür.</p>	27.09.1995/46
DERİ KONFEKSİYON	<ul style="list-style-type: none"> Kadın deri konfeksiyon ürünlerinde bol pileli, kloş, verev kesimli, büzgülü, iri yakalı, cepli, iki cep üst üste, 	25.05.2016 / 38

	<p>kapışonlu, pelerinli, katlamalı gibi, deri sarfiyatını arttıran teferruatlı modeller için % 5 artış ve en küçük bedenlerde de % 2 eksilme olabilir.</p> <ul style="list-style-type: none"> Bununla birlikte deri konfeksiyon ürünlerinde kesim aşamasında oluşan fire oranı; derinin çapı, kalıp yeri, derinin hastalıklı olması, cinsi, mevsimsel özellikler, derinin bozuk olması veya delik olması gibi değişkenlerden dolayı % 10-25 arasında değişiklik göstermektedir. 																																														
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Konfeksiyon Türü</th> <th>Toplam Kesimden Sonra Çıkan Deri Miktarı</th> <th>Kesim Sırasında Fire ve Zayiat Oranı</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>EK MONT</td> <td>40-48 AYAK (400-480 desimetrekare)</td> <td>10-25</td> </tr> <tr> <td>ÖN MONT</td> <td>40-48 AYAK (400-480 desimetrekare)</td> <td>10-25</td> </tr> <tr> <td>EK CEKET</td> <td>40-50 AYAK (400-500 desimetrekare)</td> <td>10-25</td> </tr> <tr> <td>ÖN CEKET</td> <td>40-47 AYAK (400-470 desimetrekare)</td> <td>10-25</td> </tr> <tr> <td>EK PANTOLON</td> <td>27-30 AYAK (270-300 desimetrekare)</td> <td>10-25</td> </tr> <tr> <td>ÖN PANTOLON</td> <td>23-30 AYAK (230-300 desimetrekare)</td> <td>10-25</td> </tr> <tr> <td>EK</td> <td>20-27 AYAK (200-270 desimetrekare)</td> <td>10-25</td> </tr> <tr> <td>İSE</td> <td>50-65 AYAK (500-650 desimetrekare)</td> <td>10-25</td> </tr> <tr> <td>ÖN MANTO</td> <td>50-70 AYAK (500-700 desimetrekare)</td> <td>10-25</td> </tr> <tr> <td>EK PALTO</td> <td>55-70 AYAK (550-700 desimetrekare)</td> <td>10-25</td> </tr> <tr> <td>EK KABAN</td> <td>40-60 AYAK (400-600 desimetrekare)</td> <td>10-25</td> </tr> <tr> <td>ÖN KABAN</td> <td>40-60 AYAK (400-600 desimetrekare)</td> <td>10-25</td> </tr> <tr> <td>EK</td> <td>15-25 AYAK (150-250 desimetrekare)</td> <td>10-25</td> </tr> <tr> <td>EK SÜED</td> <td>6-8 ADET</td> <td>10-25</td> </tr> </tbody> </table>	Konfeksiyon Türü	Toplam Kesimden Sonra Çıkan Deri Miktarı	Kesim Sırasında Fire ve Zayiat Oranı	EK MONT	40-48 AYAK (400-480 desimetrekare)	10-25	ÖN MONT	40-48 AYAK (400-480 desimetrekare)	10-25	EK CEKET	40-50 AYAK (400-500 desimetrekare)	10-25	ÖN CEKET	40-47 AYAK (400-470 desimetrekare)	10-25	EK PANTOLON	27-30 AYAK (270-300 desimetrekare)	10-25	ÖN PANTOLON	23-30 AYAK (230-300 desimetrekare)	10-25	EK	20-27 AYAK (200-270 desimetrekare)	10-25	İSE	50-65 AYAK (500-650 desimetrekare)	10-25	ÖN MANTO	50-70 AYAK (500-700 desimetrekare)	10-25	EK PALTO	55-70 AYAK (550-700 desimetrekare)	10-25	EK KABAN	40-60 AYAK (400-600 desimetrekare)	10-25	ÖN KABAN	40-60 AYAK (400-600 desimetrekare)	10-25	EK	15-25 AYAK (150-250 desimetrekare)	10-25	EK SÜED	6-8 ADET	10-25	
Konfeksiyon Türü	Toplam Kesimden Sonra Çıkan Deri Miktarı	Kesim Sırasında Fire ve Zayiat Oranı																																													
EK MONT	40-48 AYAK (400-480 desimetrekare)	10-25																																													
ÖN MONT	40-48 AYAK (400-480 desimetrekare)	10-25																																													
EK CEKET	40-50 AYAK (400-500 desimetrekare)	10-25																																													
ÖN CEKET	40-47 AYAK (400-470 desimetrekare)	10-25																																													
EK PANTOLON	27-30 AYAK (270-300 desimetrekare)	10-25																																													
ÖN PANTOLON	23-30 AYAK (230-300 desimetrekare)	10-25																																													
EK	20-27 AYAK (200-270 desimetrekare)	10-25																																													
İSE	50-65 AYAK (500-650 desimetrekare)	10-25																																													
ÖN MANTO	50-70 AYAK (500-700 desimetrekare)	10-25																																													
EK PALTO	55-70 AYAK (550-700 desimetrekare)	10-25																																													
EK KABAN	40-60 AYAK (400-600 desimetrekare)	10-25																																													
ÖN KABAN	40-60 AYAK (400-600 desimetrekare)	10-25																																													
EK	15-25 AYAK (150-250 desimetrekare)	10-25																																													
EK SÜED	6-8 ADET	10-25																																													
DİKİŞ MAKİNASI	<p>Dikiş makinaları imalatında mevcut olan pik parçaların döküm firesi:</p> <p>-Döküm, kupol ve döner ocaklar ile yapıldığında; ergitme ve döküm fire oranı:%7-9,5 - Döküm, endüksiyon ocakları ergitmesiyle yapıldığında; ergitme ve döküm fire oranı:%3,3 -Dikiş makinası kafa ve tabla kısımlarının montaj esnasında kırılan veya çatlayanlar, yukarıda bildirilen ocaklara şarj edilerek tekrar ergitilir ve döküm yapılır ve neticede aynı fire oranları meydana gelir.</p> <p>Mekanik taşlama, işleme firesi; işleme esnasında yanlış delme frezeleme ve dökümden gelen parçaların işleme yerlerinde karıncalanma çıkması durumunda % 6 ila %</p>	24.04.2002 / 33																																													

	<p>9 arasında fire verebilir.</p> <p>Sanayi tipi konfeksiyon ve dikiş makinaları ile bunların yedekparça, sarf malzemesi ve aksamlarının alım-satım ve depolanması esnasında oluşabilecek fire oranları aşağıda belirtilmiştir.</p> <table border="1"> <tr><td>1-) Makine Ayakları</td><td>% 0,5</td><td>13</td></tr> <tr><td>2-) Tablalar</td><td>% 3</td><td>14</td></tr> <tr><td>3-) Motorlar</td><td>% 2</td><td>15</td></tr> <tr><td>4-) İğneler</td><td>% 3</td><td>16</td></tr> <tr><td>5-) Çığanoz</td><td>% 2</td><td>17</td></tr> <tr><td>6-) İğne Mili</td><td>% 2</td><td>18</td></tr> <tr><td>7-) Burç</td><td>% 2</td><td>19</td></tr> <tr><td>8-) Lüper</td><td>% 3</td><td>20</td></tr> <tr><td>9-) Ayak</td><td>% 2</td><td>21</td></tr> <tr><td>10-) Plaka</td><td>% 3</td><td>22</td></tr> <tr><td>11-) Dişli</td><td>% 1</td><td>23</td></tr> <tr><td>12-) Çeşitli Aparat</td><td>% 1</td><td>24</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>25</td></tr> </table>	1-) Makine Ayakları	% 0,5	13	2-) Tablalar	% 3	14	3-) Motorlar	% 2	15	4-) İğneler	% 3	16	5-) Çığanoz	% 2	17	6-) İğne Mili	% 2	18	7-) Burç	% 2	19	8-) Lüper	% 3	20	9-) Ayak	% 2	21	10-) Plaka	% 3	22	11-) Dişli	% 1	23	12-) Çeşitli Aparat	% 1	24			25	
1-) Makine Ayakları	% 0,5	13																																							
2-) Tablalar	% 3	14																																							
3-) Motorlar	% 2	15																																							
4-) İğneler	% 3	16																																							
5-) Çığanoz	% 2	17																																							
6-) İğne Mili	% 2	18																																							
7-) Burç	% 2	19																																							
8-) Lüper	% 3	20																																							
9-) Ayak	% 2	21																																							
10-) Plaka	% 3	22																																							
11-) Dişli	% 1	23																																							
12-) Çeşitli Aparat	% 1	24																																							
		25																																							
<p>DUVARDAN- DUVARA TUFTİNG- BUKLE VE MAKİNA HALISI TOPTAN SATIŞ</p>	<p>Fabrikadan naylon ambalaj içerisinde top olarak alınan yeni imal duvardan- duvara tufting-bukle ve 25.12.2002 / 41 makine halıların; ambalajlarından çıkarılıp hava almaya başlamasıyla birlikte; ısı farkları taban kaplamasında lateks genleşmesi yarattığından ötürü %1 - 2 civarında malzemede kayıba neden olması doğaldır.</p> <p>Parekendeci bayiiye satışta halının kesimleri esnasında kesim payları ve bıçak kaymaları nedeniyle bir top halıda; fatura edilemeyen ancak mal stoğunda görünen yaklaşık %1-2 civarında zayi olan malzeme çıkması olasıdır, mümkündür.</p> <p>Halı topları fabrikada karton mukavva boruya sarıldığından ilk sarım ile ikinci sarımın birleştiği yerde, hiç düzelmeyen bir kat izi olduğu vakadır, tespittir. Malzemenin bu kısmı toptancının satamayacağı bir zayıttır ve muhtemelen %4 civarındadır.</p> <p>Özetle toptancı bayiiinin;</p>	24.04.2002 / 33																																							

	<p>doğanın tabiatı gereği ve mevcut teknolojik şartlarda yıl sonunda stoğunda görünen ancak fiili olarak olmayan (ya da işe yaramayan parçalardan oluşan) toplam %6- %8 arasında bir fire kaybına maruz kaldığı aşırıdır. Duvardan-duvara tufting-bukle ve makine halılarının yerinde döşenmesinden ötürü halıların eninden ve boyundan, yerin şekline göre kesimi esnasında muhtemelen %8- %12 arasında fire vermesi mümkündür ve bu miktar ziyat normaldir.</p> <p>Tam daire veya elips benzeri alanların duvardan-duvara halı döşenmesi esnasında ise %21,5 civarlarında fire ve ziyat verebilir.</p> <p>Metre ile satılan (örneğin yolluk gibi) halıların hava teması neticesi %1 -2, ayrıca yıkanmaları sonucu da %1-2 olmak üzere toplamda %2-%4 arasında fire vermesi mümkündür.</p> <p>- 1 kg. 15/3 Nm. yün iplik üretimi için gerekli olan kirli ithal yapağı miktarı 2.400 kg.'dır</p> <p>- 1 kg. 15/3 Nm. yün iplik üretimi için sürecinde ortaya çıkan fire oranı %59'dur.</p> <p>- 1 kg. jüt iplik üretimi için gerekli olan ham jüt elyaf miktarı 1.200 kg.'dır.</p> <p>1 kg. jüt iplik üretimi sürecinde ortaya çıkan fire oranı %20'dir.</p> <p>- 1 kg. akrilik Tops üretimi için gerekli olan akrilik elyaf miktarı 1.100 kg.'dır.</p> <p>1 kg. akrilik Tops üretimi için sürecinde ortaya çıkan fire</p>	
--	--	--

	<p>oranı %107'dir.</p> <p>- 1m2 makine halısının dokunması için gerekli olan yün iplik miktarı 1.800 kg.'dır.</p> <p>1 m2 makine halısının dokunma sürecinde ortaya çıkan yün iplikteki fire oranı %15'dir.</p> <p>- 1 m2 makine halısının dokunması için gerekli olan jüt iplik miktarı 0.800 kg.'dır.</p> <p>1 m2 makine halısı dokuma sürecinde ortaya çıkan jüt iplikteki fire oranı %15'dir.</p> <p>- 1m2 makine halısının dokunması için gerekli olan akrilik iplik miktarı 1.800 kg.'dır.</p> <p>1m2 makine halısı dokuma sürecinde ortaya çıkan akrilik iplikteki fire oranı %15'dir.</p> <p>- 1m2 makine halısının dokunması için gerekli olan pamuk iplik miktarı 0.400 kg'dır.</p> <p>1m2 makine halısı dokuma sürecinde ortaya çıkan pamuk</p>	
ET	Sığır etinde kesimden satış anına kadar%3, kuzu etinde %4, koyun ve keçi de ise %5 civarında fire meydana gelebilir.	31.05.2000/8
GAZBETON	<p>GAZBETON Gazbeton olarak adlandırılan hafif beton yapı malzemesi TS 453 standardına uygun olarak (Donatılı Gazbeton) ve (Donatısız Gazbeton) olmak üzere iki türde ve çeşitli kalınlık ve ebatlarda üretilmekte ve piyasaya sürülmektedir.</p> <p>Donatılı Gazbeton malzemesinde demir techizat mevcuttur. Mezkur malzemeler gazbeton fabrikalarında imal edilerek, özel paletlerle depo edilmekte ve kamyonlara paletler üstünde forkliflerle, donatısızlar bazı hallerde özellikle şehir dışına sevkiyatlarda elle paletsiz yüklenerek müşterilere sevkedilmektedir.</p> <p>Malzemenin depolanması, nakliyesi, yükleme ve boşaltılmasında dikkat gösterilmemesi halinde, tuğlalarda olduğu gibi, gazbeton</p>	27.09.1995 / 46

	<p>malzemesinde de kırılma olabilir. Ancak, bu zayıtın malzemenin kalınlığına, depolanmasına, araçlara yüklenmesine, nakliye ve mesafesine, yol durumuna ve araçlardan indirilmesinde gösterilecek dikkate bağlı bulunmaktadır.</p> <p>Ayrıca gazbeton malzemesinin imalat aşamasında, pazarlanmasında, alım-satımında ve şantiyede kullanılması aşamasında da zayıt miktar ve oranlarının değiştiği, bu unsurlar dikkate alındığı takdirde gazbeton yapı malzemesinin alım ve satımıyla uğraşan firmalarda:</p> <p>Donatısız gazbeton malzemesindeki fire oranı %1-5, Donatılı gazbeton malzemelerinde fire oranı azami %3 olabilir.</p>	
GÖZLÜK	<p>Numaralı gözlük çerçevesi, kontak lens, güneş gözlüğü</p> <p>GÖZLÜK ve numaralı gözlük camı alım satımında oluşması mümkün fire ve zayıt oranları;</p> <ul style="list-style-type: none"> > NUMARALI GÖZLÜK CAMI: % > Satış sonrası kısa dönem kullanıcı hataları % > Kullanıcıdan ve reçeteden gelen sorunlar % > Atölye montaj - aks - pupilla - kırılmalar % > Mağaza içi servis ve stoklama % > Montaj cihazları arızalan % > NUMARALI GÖZLÜK ÇERÇEVESİ % > Dış etkenler-ısı-ışık-temizlik % > Moda değişimi ve yüze uygunluk ayarı sırasındaki % > Cam çerçeve montajı esnasındaki arıza ve % > GÜNEŞ GÖZLÜĞÜ % > Dış etkenler ısı-ışık-temizlik % > Moda değişimi ve yüze uygunluk ayarı sırasındaki % > Numaralı güneş gözlüğü montajı sırasındaki % > KONTAKLENS % > Zaman aşımı % % o Müşteri iadesi % <p>İthal edilen hurda gemilerin söküm, kesim, alım, satım aşamalarında oluşabilecek fire oranları: Gemilerin inşa tarihi, inşa da kullanılan çeliğin kalitesi, yangın ve karaya oturma</p>	30.04.2003 / 45
HURDA GEMİLER		30.05.2012 / 42

	<p>ile hasara uğrayarak</p> <p>yarı batık hale gelmesi, seyrüsefer ömrünü tamamladıktan sonra söküme girene kadar beklediği limanda geçen sürede korozyona bağlı olarak çelik aksamda meydana gelen aşınma ve delinme, bulunduğu liman veya yerlerdeki deniz suyunun çeliğe olumsuz etkileri, kimyasal, dökme, hurda, kömür, maden vb. taşıdığı yükün özellikleri, geminin duble bottom tanklarında kullanılan beton, safralar, izolasyon maddeleri ile yaşam yeri kaplamaların geminin boş ağırlığına dahil olması nedeniyle;</p> <ul style="list-style-type: none"> •5-10 yaş, ortalama fire % 10, •10-15 yaş, ortalama fire % 10-15 arasında, •15-25 yaş, ortalama fire % 15-20 arasında, •25 yaş üstü, ortalama fire % 25-30 arasında değişebilir 	
KÖMÜR (ODUN)	<p>Odunun yakılarak kömürün elde edilme aşamasında vereceği fire ve zayıt oranı%50-60 civarındadır. -Mamul haldeki odun kömürünün; buharlaşma, nakliye, stoklama, ezilme ve paketleme gibi sebeplerden oluşan fire ve zayıt oranı %20 civarındadır</p>	30.04.2003 / 45
HURDA	<p>Aşağıda belirtilen hurda madenler oksidasyon (Pas) kurum, toprak ve kireçlenme ve dökme alış satışlarda nakliye ile yükleme ve boşaltma esnasında meydana gelebilecek zayıt da dikkate alınarak karşılarında belirtilen oranlarda fire ve zayıt verebilir.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Hurda bakır (mutfak eşyası, tencere, kazan vs.) %2'ye kadar, - Hurda alüminyum (mutfak eşyası, tencere, %2'ye kadar, kap, kacak otomobil karoserlerinden ve muhtelif motor ve makinalardan çıkma) - Hurda sarı (pirinç) ve tornadan çıkma sarı talaş %2'ye kadar, - Hurda kızıl (bronz) ve tornadan çıkma talaş %2'ye kadar - Hurda pik (dökme) %2'ye kadar - Hurda kurşun %2'ye kadar - Hurda Çinko %3'ye kadar - Hurda teneke (Çöplükten toplanmış muhtelif %5'e kadar teneke boya ve konserve kutuları) 	<p>26.05.2004 / 59</p> <p>26.10.1988 / 15</p> <p>26.09.1973 / 12</p>

	<p>- Hurda antimuan %5'e kadar</p> <p>- Hurta akümülatör %5'e kadar</p> <p>- Hurda naylon(Plastik ayakkabı eskileri) %5'e kadar</p> <p>-</p>	
MAKARNA	Rutubetini kaybetme ve sevkiyat esnasında zayi olma nedeniyle yazın %2, kışın %2 fire verir.	26.03.1980 /24
KAYISI KURUSU	<p>%3'e kadar fire verir. Kuru Kayısı Muhafazasında/Stoklamada Fire -Kuru kayısı muhafazasında/ stoklamada;</p> <p>- Malın yaş ve kuruluşuna,</p> <p>- Malın ebadına, (İri ve etli kayısıda sıra oranı yüksek, küçük ve zayıf kayısıda sıra oranı düşüktür.)</p> <p>- Malın muhafaza şekline (takribi 75 kg. çuvallarda üçlü/dörtlü istif yapılır.)</p> <p>- Malın muhafaza edildiği yerin hava şartlarına, (kuru/rutubetli vb.) bağlı olarak, rutubet kaybından ve ezilmeden (şirasının akmasından) dolayı %3'e kadar fireverebilir.</p> <p>Kuru Kayısı İşlemede Fire: İşlenmemiş kayısı işletmede önce yıkanır, gerekirse fırınlarda, çoğunlukla tabii olarak gergide kurutmaya bırakılır. Sonra ayıklanır, dökme veya küçük paketler halinde ambalajlanır. Oluşan fire işleme sırasında kayısının çekmesi kuruması ile ilgili olup satın alınan kayısının yaş ve kuruluşuna bağlıdır. Fire oranı: %3-5 arasında değişebilir.</p> <p>Kuru Kayısı İşlemede Zayıt:Kuru kayısı da boylamadan, hasarlı olmasından (yırtık, ezik vs.) taneden renk tonundan, çil adedinden dolayı %5 ile %15 arasında zayıt meydana gelir.</p> <p>Fire: Tamamen kayıptır, bu nedenle de ticari değeri yoktur.</p> <p>Zayıt: İhracat partilerine dahil edilmez, fiyatı çok düşük olmakla beraber ticari değere sahiptir, iç piyasada satılabilir.</p> <p>Koruk Kayısı: Çok küçük gelişmesini tamamlayamamış kayısıdır.</p> <p>Iskarta: İşleme safhasında hasarlı (yırtık, ezik vb.) renk tonundan, çil adedinden ve boylamadan dolayı ayrılan ve ticari değeri bulunan ancak ihraç edilmeyen kayısılardır.</p>	<p>30.11.1994 /35</p> <p>29.03.1989/21</p> <p>26.10.1988 / 15</p> <p>26.03.1980 /24</p>

KERESTE	Kereste gerek ithalatta yükleme, boşaltma ve nakilde, gerekse mağazada yer değiştirmede kırılma, kaybolma ve çürüme yüzünden %2 zayıt verir. Mamul kereste talep ve ihtiyaca göre memleket içindeki fabrikalarda biçilirken ebad ve şekil değiştirme ve bıçkı geçmesi sebebiyle ortalama %5 zayıt verir	26.10.1988 / 15 16.11.1956 / 144 12.05.1954 / 109
KURUYEMİŞ	-Toptancı ve perakendeci tarafından çiğ olarak satın alınan İç badem fırın ve kavurma motorlarında beyazlaştırılırsa %4-5 Çift kavurma yapılırsa %7-8 İç fındık fırın veya kavurma motorlarında beyazlaştırılırsa %6-7 Çift kavurma yapılırsa %10-13 Kabuklu antep fıstığı kavrulduğu zaman tuz dahil %10 İç antep fıstığı kavrulduğu zaman %12 Fıstık içi (yer fıstığı: araşit tohumu) tuzlu kavrulduğu zaman tuz dahil %10 Fıstık içi (yer fıstığı: araşit tohumu) tuzsuz kavrulduğu zaman %15 Kabuklu fıstık (yer fıstığı: araşit tohumu) kavrulduğu zaman %13 Ayçekirdeği tuzlu kavrulduğu zaman tuz dahil %6 Ayçekirdeği tuzsuz kavrulduğu zaman %10 -Kuruyemişler yarı otomatik makinalarda 100 gramlık paketlemede %2'ye kadar fire ve zayıt verebilir. -Kabak çekirdeği: Çerezlik kabak çekirdeği ve ayçekirdeğinin 70-100 gramlık ambalajlamada %4 civarında fire ve zayıt olabilir	26.06.2002 / 35 27.09.1995 / 46
MEYVE	Üretim bölgelerinden kamyonlarla getirilen kiwi, kavun ve karpuzun alıcılarına tesliminde (boşaltılması, tasnif edilmesi, satılırken parça parça tartılması, elden ele verilirken düşürülmesi, ezilmesi veya bekletilme nedeniyle çürümesi) gibi hallerden dolayı verebileceği fire ve zayıt oranı %12'ye kadardır. Muzun yeşil olarak ithal edilip gemi ile getirilmesi soğuk hava deposunda bekletilmesi, sarartılması, nakliye , hammaliye ve toptancılara satılması aşamasında verebileceği fire oranı %5'dir. Soğuk hava depolarında korunan elma ve ayva için buzhaneye normal rutubet verildiği takdirde %5 -7 oranında fire ve zayıt olabilir. Fire oranı zamanla doğru orantılı olarak daha da artabilir.*Şayet buzhaneye rutubet verilmezse bahse konu maddelerdeki fire oranı %5 ile %10 arasında olabilir	13.08.1959 / 184 26.10.1988 / 15

NOHUT	Köylüden alınmasından ihracat ve toptan satış aşamasına gelinceye dek %4'e kadar fire ve zayıt verir. Rutubetinden kaybetme ve sevkiyat esnasında zayı olma nedeniyle toptan satışlarda %3'e, çuvaldan alınıp otomatik makinalarda paketlenmesi sırasında %3'e, paketli perakende satışlarda %1'e kadar fire ve zayıt verebilir.Eğer, paketleme yapılmayıp dökme satışı yapılırsa, perakende satışlarda %3'e kadar fire ve zayıt verebilir	12.05.1954/109
ODUN	Odun mutad olarak yıllardan beri kesilmeden kantara doldurulur. Kesildikten sonra tekrar tartılmadan kamyonlara yüklenip müşteriye sevk edilir. Bugün depolarda uygulanan şekil böyledir. Çünkü odun depolarını işletenler odunu kesilmeden tartarak alırlar. Odun yaş, kuru, ince veya kalın olsun kesim sonunda çekide 8 kg. civarında fire verebilir. 1- Karışık cins yakacak odunlar, bir yaz mevsimi depoda bekletilmesi ve kesilerek satışı esnasında ortalama %12 oranında fire ve zayıt verebilir. 2- Meşe azmanı odun, bir yaz mevsimi depoda bekletilmesi ve kesilerek satışı esnasında ortalama %20 oranında fire ve zayıt verebilir. 3- Tomruk parçalanarak satışı esnasında ortalama (kof, çürük, bozuk çıktığı taktirde) %25 oranında Fire ve zayıt verebilir. 4- Kesilmiş odun alım-satımı ile uğraşan mahrukatçılarda satın alınıp depoya konmuş olan kesilmiş odunların miktarları ile aynı odunların satılan miktarları arasında kuruma vs. nedenlerle fire farkı olur. Bu fire farkı ve zayıt en az %10, en fazla %15, ortalama %12 oranındadır.	27.09.1995 / 46
PATATES	Rutubetinden kaybetme ve sevkiyat esnasında kaybolma nedeniyle çuvalda, Mart, Nisan, Mayıs aylarında %2-5, Haziran, Temmuz, Ağustos aylarında %3-6 ve sepetlere konan taze mahsul patatesler %3-10 fire verir	12.05.1954/109
MADENİ	Perlit madeninin ocaktan çıkarılmasında nem oranının yüksek olması, rutubetini çabuk kaybetmesi ve kolayca ufalanması sebebiyle ihracı işlminde; Madenin ihraç olunduğu ocak sahası ile ihraç limanının depo sahasında bekletilmesi ve	26.10.1988 / 15 24.05.1973 / 8

	ihraç limanından varış limanına kadar gemide geçen süre zarfında meydana gelen rutubet kaybı ve ufalanmadan ve ayrıca bu safhalardaki nakliye, yükleme ve boşaltma kayıplarından dolayı %10'a kadar fire ve zayıf verebilir	
PEYNİR İMALATTA VE TOPTAN SATIŞ AŞAMASINDA	<p>BEYAZ PEYNİR: Soğuk hava deposunda beklemeden dolayı %15 fire verir.</p> <p>SALAMURALI DERİ TULUM PEYNİRİ: Soğuk hava depolarına giriş esnasında peynirler suyu ile birlikte tartılır. Dolayısıyla, buzhaneci kilo üzerinden ücret tahakkuk ettirir. Çıkış sırasında buzhaneye giren peynirlerin içindeki suyun, peynir olarak kabul edilmemesi için, fire oranı %15'dir.</p> <p>KAŞAR PEYNİRİ: İlk üç ayda soğuk havada bekleme süresinde %6-8 fire verir ve yıl sonuna kadar bu oran %12'ye kadar çıkabilir.</p> <p>PEYNİRİN BUZHANEDEN ÇIKIŞI-NAKLİYESİ VE SATICIYA TESLİMİ AŞAMASINDA: BEYAZ PEYNİR: Peynirin nakliye ambarlarında kalması, nakliyenin uzaması, frigorifik olmayan araçların kullanılması gibi nedenlerle 2-3 günlük dönem (süre) içinde %10 fire verir.</p> <p>SALAMURALI DERİ TULUM PEYNİRİ: Peynirin nakliye ambarlarında kalması, nakliyenin uzaması, frigorifik olmayan araçların kullanılması gibi nedenlerle 2-3 günlük dönem (süre) içinde %10 fire verir.</p> <p>KAŞAR PEYNİRİ: Nakliyesinde fire vermez.</p> <p>PERAKENDE SATIŞLAR AŞAMASINDA: BEYAZ PEYNİR: Normal muhafaza şartlarında %10'a kadar, ambalajla alınıp (tenekede) ambalajsız satıldığında tartı farkı dolayısıyla %5-5.5; alım-satım sebebi ile %5'e kadar fire verir.</p> <p>SALAMURALI DERİ TULUM PEYNİRİ: Normal muhafaza şartlarında %10'a kadar, ambalajında alınıp (tenekede) ambalajsız satıldığından tartı farkı dolayısıyla %5-5.5; alım-satım farkı sebebi ile %5'e kadar fire verir.</p>	30.11.1994/35 26.10.1988 / 15 16.11.1956 / 144 12.05.1954 / 109
PİDE (EKMEK)	İçi dolu olarak sebze, kıymalı, kuşbaşı, kavurmalı vb. üretilip satılan ekme (pide) ile kebabın yanında verilen	31.10.2012 / 47

	ekmeklerin (pide ve lavaş) üretiminde kullanılanın taşınması, hazırlanması, pişirilmesi ve bozulması gibi etkenler nedeniyle % 2-3 aralığında fire ve zayıt oluşur	
PİL DÖKÜM	Dökme döküm piki ve dökme hurda piklerin nakliye esnasında kg.da %3-5 civarında fire ve zayıt vermesi normaldir.	27.09.1995 / 46
PİRİNÇ	Rutubetinden kaybetme ve sevkiyat esnasında zayı olma nedeniyle toptan satışlarda %3'e, çuvaldan alınıp otomatik makinalarda paketlenmesi sırasında %3'e, paketli perakende satışlarda %1'e kadar fire ve zayıt verebilir.Eğer paketlenme yapılmayıp dökme satışı yapılırsa, perakende satışlarda %3'e kadar fire ve zayıt verebilir.	27.09.1995 / 46
PVC KAPI, PENCERE, DOĞRAMA İMALATINDA OLUŞACAK FİRE VE ZAYİAT ORANLARI	<p>kanatlar genel olarak 60 cm.x120 cm. ebadında olup, (0.72m¹¹) yaklaşık olarak bu imalatla 5 m. /m2 kanat profili +5.m/m2 kasa profili+5m./m2 cam çıtası profili+5m./m2kenar kapatma profili(T veya L kesitli) tüketilir. Açılır kanadı olmayan bir pencere yukarıda verilen tüketim miktarlarından "kanat" profilinin düşülmesi gerekir. Kapı kanatları, genellikle, 90 cm.x200 cm. ebadında olup (1.8m2), kapı kanadında genellikle 3 yatay kayıt bulunur ve bu imalat için yaklaşık olarak 3.75 m./m2 kanat profili+ 3.25 m./m2 kasa profili+4.25 m./m2 cam çıtası profili+3.50 m/m2kenar kapatma profili tüketilir.</p> <p>Yukarıdaki maddelerde, kenar kapatma profili sadece iç yüzey için belirtilmiştir. Proje gereği dış yüzeyde de kullanılırsa, tüketimin 2 katına çıkacağı düşünülmelidir.</p> <p>Kapı ve pencerelerde cam kullanıldı ise toplam doğrama alanının %85-%90'ı kadar tek cam veya ısı yalıtımlı cam tüketilir.</p> <p>Fire miktarı;</p> <p>Geri dönüşemeyen fire: Testere ağzı payı, kırılma, çatlama gibi nedenlerle %1 Kesim sonrası kalan parça firesi: PVC profiller, 600 cm. standart boylarda üretilmekte olup, kesim sonrası kalan parçalardan, 60 cm den kısa olanlar için kullanım alanı bulunması güçtür. Dolayısı ile, teorik olarak, parça firesi oranı azami %10 olarak düşünülebilir. Özellik arz eden bir projede (örneğin sürekli 120 lik profil parçalarının</p>	30.09.2009 / 9

	kullanılması sonucu) parça firesi oranının %1-2 artması veya imalatçının yüksek miktarda stok ile ve iyi bir kesim optimizasyonu ile çalışması sonucunda %5' kadar gerilemesi mümkündür. Sonuç olarak, parça firesi oranı için tek bir rakam verilemez ancak %5-%10 sınırları arasında olması mümkündür	
PAMUK (Çiğitli)	<p>A) Pamuğun üreticiden satın alınıp çırçır fabrikasına getirilmesi sırasında fire verip vermemesi</p> <p>a) Çırçır fabrikasına teslim suretiyle satın alınan pamuklarda fire söz konusu değildir.</p> <p>b) Mahallerinden satın alınıp fabrikaya nakil sırasında rutubet kaybı ve vasıtaya yükleme ve vasıttan indirme nedenleri ile %1'dir.</p> <p>B) Çiğitli pamuğun depolama şekline işlendiği işletmenin durumuna, pamuğun kalitesine ve mevsimlere göre:</p> <p>a) Standard I, Standard I H B ve Standard II Çiğitli pamuğun çırçırlama işlemi sırasında meydana gelen lif, çiğit ve fire oranları şöyledir;</p> <p>Rollerğın İşletmelerinde: %39-43 oranında lif, %55-59 oranında çiğit, %1-2 oranında fire payı düşülür.</p> <p>-Sawğın İşletmelerinde: %36-39 oranında lif, %54-59 oranında çiğit, %5-7 oranında fire düşülür.</p> <p>b) Standard II H.B ve daha düşük kalitede yağmur yemiş çiğitli pamuğun çırçırlama işlemi sırasında ise lif, çiğit ve fire oranları şöyledir:</p> <p>Rollerğın İşletmelerinde= %33-36 oranında lif, %60-64 oranında çiğit, %3-4 oranında da fire payı düşülür.</p> <p>Sawğın İşletmelerinde= %30-32 oranında lif,%59-62 oranında çiğit, %8-9 oranında fire payı düşülür.</p> <p>Presli Pamukta:Çırçırlama işleminden sonra presli pamuğun depolama sürelerine ve mevsimlere göre %1-3 oranında rutubet kaybı vardır</p>	<p>30.11.1994/35</p> <p>26.10.1988 / 15</p> <p>27.05.1987 / 43</p>
PVC KAPI-PEN CERE	Pencerelerdeki açılır kanatlar genel olarak 60 cm.x120 cm. ebadında olup,(0.72m ²) yaklaşık olarak bu imalatta 5 m. /m2 kanat profili +5.m/m2 kasa profili+5m./m2 cam çıtası	30.09.2009/09

	<p>profili+5m./m2 kenar kapatma profili (T veya L kesitli) tüketilir. Açılır kanadı olmayan bir pencere yukarıda verilen tüketim miktarlarından “kanat” profilinin düşülmesi gerekir.</p> <p>* Kapı kanatları, genellikle, 90 cm.x200 cm ebadında olup (1.8m2), kapı kanadında genellikle 3 yatay kayıt bulunur ve bu imalat için yaklaşık olarak 3.75 m./m2 kanat profili+ 3.25 m./m2 kasa profili +4.25 m./m2 cam çitası profili+3.50 m/m2kenar kapatma profili tüketilir.</p> <p>*Yukarıdaki maddelerde, kenar kapatma profili sadece iç yüzey için belirtilmiştir. Proje gereği dış yüzeyde de kullanılırsa, tüketimin 2 katına çıkacağı düşünülmelidir.</p> <p>*Kapı ve pencerelerde cam kullanıldı ise toplam doğrama alanının %85-%90 ı kadar tek cam veya ısı yalıtımlı cam tüketilir.</p> <p>*Fire miktarı;</p> <p>1) Geri dönüşemeyen fire: Testere ağzı payı, kırılma, çatlama gibi nedenlerle ...%1</p> <p>2) Kesim sonrası kalan parça firesi: PVC profiller, 600 cm. standart boylarda üretilmekte olup, kesim sonrası kalan parçalardan, 60 cm den kısa olanlar için kullanım alanı bulunması güçtür. Dolayısı ile, teorik olarak, parça firesi oranı azami %10 olarak düşünülebilir. Özellik arz eden bir projede (örneğin sürekli 120 lik profil parçalarının kullanılması sonucu) parça firesi oranının %1 -2 artması veya imalatçının yüksek miktarda stok ile ve iyi bir kesim optimizasyonu ile çalışması sonucunda %5’ kadar gerilemesi mümkündür. Sonuç olarak, parça firesi oranı için tek bir rakam verilemez ancak %5-%10sınırları arasında olması mümkündür</p>	
REÇEL	<p>Kayıtı,</p> <p>vişne, şeftali gibi meyvelerle yapılan reçellerin çeşitli kaliteleri mevcut olup, reçel imalatında genel bir fire oranı ve randıman hesabı mevcut değildir. Reçel üretiminde tek bağlayıcı unsur, Gıda Maddeleri Tüzüğü’dür. Buna göre de %60’dan az şeker, 1/3’ten az meyve ihtiva edemez. Bu oranlar reçelde bulunması gereken oranlardır. En uygun sonuç ise üretici firmanın ürettiği malların kimyevi analizi sonucu belli olur.</p>	27.09.1995 / 46

SALÇA	<p>Salam ve sosisler kaynatılmış etten yapıldığı için bozulmadan 8-10 günden fazla kalamayacağı için bir hafta boyunca %10'a kadar fire verebilir.</p> <p>Patlamayan salça tenekelerinde fire kabul edilmez, salçanın dayanma süresi iki (2) yıldır. Konsantre vakumlu salçalarda dayanma süresi iki (2) yıldır.</p> <p>Salça tenekeleri patlayacak olursa zayıat meydana gelir. Konsantre-vakumlu salça TSE'ye uygun olmalı, bu tür salçalarda ambalaj bozulması, imalat hatası ve dolun hatası gibi nedenlerle %0,5 nakliye, yükleme, boşaltma, istifleme gibi nedenlerle %2 zayıat olabilir</p>	12.05.1954 / 109
SİMİT	<p>İmalatı esnasında, hamurun tutmaması, fırın ısısının yüksek olması sonucu yanması, fırına sürülürken serpiyen çörekotu ve susamın yere dökülmesi gibi nedenler sonucu en az %10 oranında fire doğabilir. Bunun yanısıra genellikle sokak aralarında yer alan simitçi fırınlarının istenen seviyede satış yapamamaları halinde tüketilemeyen (bazı günler yüz simitten elli simitin satılmadığı) hallerde bu miktar zayıat olarak kabul edilir</p>	26.10.1988/15
SÜT	<p>Süt tozu imalinde randıman, işlenen sütün içindeki kuru madde miktarına bağlıdır. Kuru madde miktarı ise sütlerde her zaman aynı seviyede olmayıp, sağılan hayvanın cins ve ırkına, laktasyonun başı veya sonu oluşuna ve yedirilen yemin çeşidi gibi faktörlere bağlı olduğundan, sabit bir rakam vermek mümkün olmamaktadır. Ancak yağlı inek sütünden süt tozu yapıldığı takdirde randıman %5 - 12 arasında yukarıdaki faktörlere göre değişmektedir</p>	30.04.1994/35
SEKER	<p>Çuval ağız dikişlerinden sızma ve dökülme nedeniyle sevkiyat esnasında %1'e, çuvaldan alınıp otomatik makinalarda paketlenmesi sırasında dökülme, saçılma, terazi farkı, rutubet kaybetme ve ambalaj yırtılması gibi nedenlerle %2'ye, paketli perakende satışlarda %1'e kadar fire ve zayıat verebilir.Eğer paketleme yapılmayıp dökme satışı yapılırsa, perakende satışlarda %3'e kadar fire ve zayıat verebilir.</p>	26.10.1988/15
ŞİŞE	<p>Gazoz ve diğer gazlı içeceklerde;</p> <p>ŞİŞE imalatta %2'ye, perakende aşamasındaki nakliye ve satışlarda (iç ve dış toplam) %4'e kadar zayıat verir</p> <p>Su Galon ve Şişe; imalatta %2'ye, perakende aşamasındaki</p>	<p>27.09.1995/46</p> <p>05.01.1989/18</p> <p>26.10.1988/15</p>

	<p>nakliye ve satışlarda (iç ve dış toplam) %4'e kadar zayıt verir.</p> <p>Gaz içermeyen memba suyu 30cl.'lik Şişe; üretimde %2, perakende aşamasındaki nakliye ve satışlarda (iç ve dış toplam) % 5 civarında zayıt verir.</p> <p>Bira Şişesi; imalatta %2'ye, perakende aşamasındaki nakliye ve satışlarda (iç ve dış toplam) %3'e kadar zayıt verir.</p> <p>Cam Meyve Suyu Şişeleri; imalatta %2'ye, perakende aşamasındaki nakliye ve satışlarda %3'e kadar (iç ve dış toplam) zayıt verir.</p> <p>PVC ve Pet Şişe; imalatta %1'e, perakende aşamasındaki nakliye ve satışlarda %1'e kadar (iç ve dış toplam) zayıt verir.</p>	
TEKSTİL VE KONFEKSİYON	<p>Tekstilde; boyalı triko (örme), ipliği boyalı, düz ve baskılı dokuma kumaş üretiminde fire oranı %8- 20 arasındadır.</p> <p>Konfeksiyon dikim ve kesiminde; boyalı triko (örme), ipliği boyalı, düz ve baskılı dokuma kumaştan imalatta fire oranı %8-20 arasındadır.</p> <p>Tekstil ve Konfeksiyon sektöründe imalat aşamasında oluşan fire ve zayıt oranlarının; Tekstilde; •Kumaşların terbiye, baskı, boya, sanfor vb. işlemlerinden geçirilerek üretime hazır hale getirilmesi sırasında oluşan kayıplar %8 ile %12 arasında konfeksiyonda toplam fire ve zayıt oranı %18-%26 arasında olup açılımları aşağıdaki gibidir;</p> <ul style="list-style-type: none"> •Top halinde satın alınan kumaşların top başlarının ve top sonlarının kullanılmaması nedeni ile oluşan kayıplar %2 ile %4 arasında; •Üretimi yapılacak ürünler için çıkartılan pastallardan kesim için kumaş üzerine yerleştirilmesi sonucu oluşan kayıplar %10 ile %12 arasında; Kesimi yapılan parçaların dikimi sırasında hatalı dikimler sebebi ile oluşan kayıplar %5 ile %8 arasında; <p>Ütü, kalite kontrol safhasında verilen kayıplar da ise %1-2 arasında değişmektedir</p>	26.10.1988/15
TIBBİ MÜSTAHZARAT	<p>Son yıllarda gelişmekte olan tedavi yöntemlerine paralel olarak eczanelerdeki antibiotik ve miatlı müstahzarlar miktarında büyük bir artma kaydedilmiştir. Ve esasen bu grup müstahzarların satış fiyatları eczanelerde satılmakta</p>	26.10.1988/15

	<p>olan diğer müstah-zarın fiyatlarından çok yüksektir. Üstelik bu grup miatlı müstahzarlardan çoğunun fabrika imalatından itibaren kullanılma süreleri bir yıl gibi çok kısa vadelidir. Eczanelerde bu grup ilaçların satışı da genel satış toplamı içerisinde en büyük yeri işgal etmektedir. Yukarıda gösterilen mucip sebeplerle beraber, kırılma, bozulma, dökülme, uçma ve miatlı ilaçların depolarca ve firmalarca iadelerinin kabul edilmemesi gibi diğer faktörler de göz önünde tutularak eczanelerde mevcut tıbbi müstahzaratın yıllık zayıt oranı %5'dir.</p> <p>Tıbbi malzeme satış yerlerinde tıbbi ve dişle ilgili malzemelerin satışı aşamasında yıllık zayıt oranı %5'dir.</p>	
TÜL	<p>- Sentetikiplik (polyester)'den dokunmuş tülün; kasar, top boyama, apre ve fiksaj terbiye safhasında meydana gelebilecek fire oranının uzamada ve kısaltmada %1 oranında bulunduğu anlaşılmıştır.</p> <p>Tül, tül olarak alınıp brode yapılmak üzere fabrikaya yollanıyor, brode yapımı için makinaya takılıyorsa, bu takma esnasında kumaşların hem başlangıç, hem de bitim yerinden 75'er cm. boşluk meydana gelir. Bu boşluklardan dolayı da ortaya %5-7 civarında fire çıkar. Sonuçta tülün brode yapılması esnasında meydana gelen fire oranı %5-7 civarındadır.</p>	27.09.1995/46
YOĞURT	Yazın %7-8, Kışın %3-4 fire verir.	26.10.1988/15
ZÜCCACİYE	Züccaciye eşyaları asgari %5 kırık verir. Züccaciye ticareti yapan firmalar bunları çeşitli yörelerden sağladıklarından nakil esnasında kırılmalar ve özellikle ambalaj malzemesinin bozuk olması bu zarar ziyanı çok arttırmaktadır	26.10.1988/ 15 16.11.1956/144

EK-2: Fire ile ilgili Mahkeme Karar Örnekleri

Fireyle ilgili yargının görüşü ve Danıştay kararları aşağıdaki gibidir¹¹²:

- “Simit imalinde resmi bir kuruluş olan Ticaret ve Sanayi Odasının yazısına dayanılarak % 6 oranında fire nazara alınması ve susam, pekmez, yakıt ve işçilik giderlerinin maliyete eklenmesi yerindedir.” ifadelerine yer verilmiştir.(Dn. 13. Daire 30.11.1976 tarih, Esas No: 1976/1362, Karar No: 1976/3372)

- “Randıman hesaplamalarında, Ticaret ve Sanayi Odalarının fire ve zayıat oranlarına itibar edilmesi gerekir.” denilmiştir.(Dn. 4. Daire 26.3.1981 tarih, Esas No: 1980/2540 Karar No: 1981/818)

- “Akaryakıt bayileri ve satıcılarının genel gider fire ve kar paylarının Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından tespitinin mümkün olduğu” belirtilmiştir.(Dn. 3. Daire Tarih: 14.03.1997 Esas No: 1996/4659 Karar No: 1997/974)

- “Simit imalinde resmi bir kuruluş olan Ticaret ve Sanayi Odası’nın yazısına dayanılarak % 6 fire nazara alınması ve susam, pekmez, yakıt ve işçilik giderlerinin maliyete eklenmesi yerindedir.” ifadesine yer verilmiştir. (Dn. 13. Daire 30.11.1976 tarih, Esas No:1976/1362, Karar No: 1976/3372)

- “İnceleme elemanı, Odaca her cins kumaş için ayrı ayrı bildirilen ağırlık ve firelerin ortalamasını alarak yıl içinde imalata sevk edilen ipliğe oranlayarak matrah farkı bulduğu halde, bilirkişinin her cins kumaş için imalata sevk edilen ipliğe ayrı ayrı oranlama suretiyle hesaplama yapması doğrudur.” denilmiştir. (Dn 13. Daire,17.5.1976 tarih, Esas No: 1975/656, Karar No: 1976/1611 sayılı karar)

- “İmalatçı işletmede randıman durumu, imal edilen ürünün tüm girdilerinin özellikleriyle olduğu kadar işletmenin niteliğiyle de ilgili bulunduğundan, imalatta kullanılan girdilerden sadece birisinden, özellikle de yardımcı madde olan bir girdiden hareketle üretim miktarının hesaplanması yoluna gidilmesi, sağlıklı ve gerçek durumun ortaya çıkmasına olanak vermez.” Denilmektedir. (Dn 4. Daire 12.10.1993 tarih, Esas No: 1991/1422, Karar No: 1993/4637 sayılı karar) ise

- “Mısır, arpa ve buğday ticaretinde ürünün alımı, depolanması ve satışı anına kadarki aşamada; mısırdaki % 4, arpada % 5, buğdayda % 2 fire olduğunun kabulü ve

¹¹² Yaşaran, a.g.e., s. 150

buna göre kaydi envanter yapılması gerekir.” ifadelerine yer verilmiştir. (Dn 3. Daire 14.6.1988 tarih, Esas No: 1987/1706 Karar No: 1988/1728)

- “Eczanelerde ilaç alımı ve nakliyesi sırasında kırılma, dökülme, bozulma vs. nedenlerle, ilaç bedelinin % 3’ü fire olarak kabul edilir. İnceleme tutanağında tespit edilmemiş olsa dahi, matrah farkı bulunurken firenin göz önüne alınması gerekir. “(Dn. 4. Daire 09.01.1984 tarih, Esas No: 1982/17724, Karar No: 1984/35)

- “Hem imalat sırasında hem de satış sırasında fire meydana gelebilir. “(Dn. 13. Daire 13.2.1978 tarih, Esas No: 1977/1722 Karar No: 1978/311)

- “Mazı alım satımında % 15 oranında fire uygulanması gerekir.” (Dn. 4. Daire 15.2.1982 tarih, Esas No: 1980/3185 Karar No: 1982/57 sayılı karar)

-“ Meşrubat satışları dolayısıyla katma değer vergisi matrahının hesabında Ticaret ve Sanayi Odası’nın bildirdiği % 3 patlama ve kırılma firesinin nazara alınması vergilendirme ilkesinin gereğidir. “(Dn. 7. Daire 17.1.1991 tarih, Esas No: 1990/4019 Karar No: 1991/127 sayılı karar)

- “Matrah farkının hesaplanması sırasında inceleme elemanınca emtianın verebileceği fire miktarının düşülmesi gerekir.” (Dn. 4. Daire 10.2.1995 tarih, Esas No: 1994/3393, Karar No: 1995/554 sayılı karar)

EK-3: Fire ile ilgili Örnek Özelge

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07,1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-495

21.05.2009- 17084

Konu: Matbaa sektöründe kullanılan bıçakların aşınma payı oranları, Hurda kağıt firelerinin satışında KDV uygulaması ve sosyal güvenlik primi işveren hissesi hazine desteğinin ne zaman gelir kaydedileceği.

İlgide kayıtlı dilekçeniz ile Başkanlığımızın vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz belirtilerek¹¹³,

- Matbaa sektöründe kağıt kesmeye yarayan ve genelde faydalı ömürleri bir yıldan kısa olan mekanik makine ve cihazlara mahsus bıçaklar ve kesici aletlerin bedellerinin doğrudan gider mi yazılması gerektiği, yoksa amortisman yolu ile itfa edilmesi durumunda uygulanması gereken amortisman oranının ne olacağı;

- Üretim sonucunda ortaya çıkan imalat artığı hurda kağıt satışları için “Yüklenilen KDV” hesaplamadan işlem yapılmasının mümkün olup olmadığı;

- 5510 sayılı Kanun uyarınca sağlanan %5 sosyal güvenlik primleri işveren hissesi Hazine desteğinin ne zaman gelir olarak kaydedileceği konularında Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir.

¹¹³ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi 21/05/2009 tarih ve B.07,1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-495 sayı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde, Kurumlar Vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacak ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı, Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinde de her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç sayılacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesinde bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değer bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanun'un 40 ve 41'inci madde hükümlerine uyulacağı belirtilmiş, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 192'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında da, aktif toplamı ile borçlar arasındaki farkın, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığının (özsermaye) teşkil edeceği belirtilmek suretiyle kazancın tespitinde tahsil değil, tahakkukun esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

.....

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

-5510 sayılı Kanuna 5763 sayılı Kanunun 24'üncü maddesi ile 81'inci maddeye eklenen (1) fıkrasında belirtilen Hazine desteğinin belli şartlara bağlı olarak yapılması nedeniyle, Hazine desteği için gerekli şartların sağlanması koşuluyla tarafınızdan verilen aylık prim ve hizmet belgelerinden dolayı tahakkuk etmiş prim borçlarının ödendiğiniz tarihte gelir kaydedilmesi gerekmektedir.

- Şirketinizce yapılan işler nedeniyle ortaya çıkan ve satışla konu edilen hurda kağıt artıkları anılan tebliğin "metal, kırıntı, döküntü ve talaşlar" kapsamında değerlendirilerek "Yüklenilen KDV" hesaplamak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV beyannamesinin 30'uncu satırında beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

-Amortisman oran› ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı ile 15.05.2009 tarih 16485 sayılı yazımızla yazışma yapılmış olup, cevap geldiğinde bilahare tarafınıza bilgi verilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.20.15.01-40-3-MUK-2010/219--80

02/05/2011

Konu : Üretim Fire Oranı

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz belirtilerek, işyerinizde yapmış olduğunuz solüsyon ve neopren bazlı yapıştırıcı üretimi ile ilgili olarak, ÖTV uygulamasında ... Sanayi Odası tarafından belirlenen fire oranlarının mı, Gümrük Yönetmeliğinin 14 numaralı ekinde belirtilen fire oranlarının mı dikkate alınması gerektiği hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmaktadır¹¹⁴.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde bu Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulmuş, 2 nci maddesinde ise teslim ve teslim sayılan haller tanımlanmıştır. Kanunun 3 üncü maddesi hükmü uyarınca (I) sayılı listede yer alan mallar için vergiyi doğuran olay, yurt içi teslimlerde veya teslim sayılan hallerde meydana gelmektedir.

¹¹⁴ Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi 02/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-40-3-MUK-2010/219—80 sayı

Diğer taraftan, ÖTV Kanununun 8/1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere ithalatçıları veya imalatçıları tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen ÖTV'nin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmının teminat alınmak suretiyle tecil olunacağı hüküm altına alınmıştır. Konuya ilişkin usul ve esasların açıklandığı 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin (9.1.) bölümünde ise tecil-terkin uygulamasından faydalanan mükelleflerin bu kullanımlarını yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen üretim tasdik raporu ile tevsik etmeleri istenmiştir.

Bu bağlamda, tecil-terkin uygulaması kapsamında üretimde kullanılacak olan mallarda, üretim sırasında oluşabilecek fire ile ilgili olarak Gümrük Yönetmeliği'nin 14 numaralı ekinde (07.10.2009'da yürürlüğe giren Gümrük Yönetmeliğinin Ek:11 Bazı maddelerin Fire Oranlarına İlişkin Listesinde belirlenen oranlar) belirlenen fire oranlarının dikkate alınması gerekmektedir.

Bu durumda ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan bir malın üretimde kullanılması sırasında oluşan zayi miktarlarına ilişkin olarak vergiyi doğuran olay meydana geldiği için, söz konusu ekte belirtilen fire oranlarının aşılması halinde fire oranını aşan kaybın teslim olarak kabul edilerek vergilendirilmesi gerektiği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

EK-4: Stok Değer Düşüklüğü İle İlgili Örnek Özelge

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIğI
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-136

01/11/2011

**Konu: Değeri düşen mallar için mükelleflerin
kaza mercilerinden emsal bedel tespiti
talebinde bulunup bulunamayacakları.**

İlgi dilekçenizde; stoklarınızda yer alan ve muhtelif nedenlerle değeri düşen mallardan satılamayacak nitelikte olanların Nezdinde imhasının düşünöldüğü belirtilerek, söz konusu malların talebiniz üzerine mahkemelerce seçilen bilirkişiler marifetiyle tespit edilen bedellerinin, Vergi Usul Kanununun 267 ve 278 inci maddeleri kapsamında emsal bedel olarak kabul edilip edilmeyeceği hususunda tereddüt oluştuğundan Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir¹¹⁵.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesinde, "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlenir." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, emtianın kıymeti düşen mal olarak emsal bedeli ile değerlenebilmesi için iktisadi kıymetindeki önemli azalışın yangın, deprem, su basması gibi tabiî afet veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi

¹¹⁵ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi 01/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-136 sayı

haller nedeniyle olması gerekir. Bu maddede kıymetin azalış nedenleri teker teker sayılmış ve bunların sonuna "gibi" edadı eklenerek, benzeri durumlar nedeniyle emtianın değerinde önemli miktarda azalma olduğu takdirde emsal bedeli ile değerlendirme yapılacağı belirtilmiştir.

Anılan Kanununun 267 nci maddesinde; emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmış ve izleyen fıkralarda emsal bedeli belirlenirken sırasıyla ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası veya takdir esaslarından birinin uygulanacağı belirtilmiştir. Değeri düşen malların emsal bedeli tayin edilirken, ortalama fiyat ve maliyet bedeli esaslarının pratikte uygulanabilmesinin mümkün olmaması nedeniyle, bu malların emsal bedelleri takdir esasına göre belirlenmektedir.

Buna göre, mükelleflerin değeri düşen malların emsal bedelini doğrudan kendilerinin belirlemesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, emtiadaki kıymet kaybı nedeniyle takdir komisyonuna başvurulup, emsal bedeli tayininin istenmesi gerekir. Ayrıca mükelleflerin emsal bedelini takdir komisyonu dışında diğer üçüncü kişi veya kurumlara tespit ettirmeleri de mümkün değildir.

Ancak Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesindeki kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerlerin emsal bedeli yerine geçeceğine ilişkin hüküm gereğince, emsal bedelin tespitinde kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerlerin de kullanılması mümkündür. Buna göre, kaza merci durumunda olan, Ticaret Mahkemeleri ve Asliye Hukuk Mahkemelerinin re'sen biçtikleri değerler, emsal bedeli olarak dikkate alınabilecektir. Bu hallerde ayrıca emsal bedeli tespiti için takdir komisyonuna başvurulmasına gerek yoktur.

Örneğin; Türk Ticaret Kanununun 303 üncü maddesinde bir anonim şirkete aynı neviden sermaye konması halinde bunların değerlerini biçecek bilirkişinin mahkemece tayin olunacağı hüküm altına alındığından bu hususlarda takdir

komisyonuna müracaat edilmemesi ve mahkemelerce tayin olunan değerin emsal bedel olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu durum Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesi gereğince değeri düşen malların değer tespitlerinin de mükelleflerin müracaatları üzerine kaza mercilerince yapılması gerektiği sonucunu doğurmamaktadır. Kaldı ki, Vergi Usul Kanununun gerek 267 nci, gerekse 278 inci maddesinde mükelleflere emsal bedeli tespit ettirecekleri kurum konusunda seçimlik bir hak tanınmamış olup, başvuru mercii olarak takdir komisyonları belirlenmiştir.

Ancak son kullanma tarihi geçmiş veya bozuk olan ilaç, tıbbi malzeme, gıda, atık vb. emtianın insan sağlığına zararlı olabileceği ve acilen imha edilmesi mecburiyeti bulunan bu ürünlerin emsal bedellerinin takdir komisyonlarınca muayyen bir zamanda takdirinin mümkün olamayacağı hususları göz önüne alınarak; takdir komisyonuna başvurulmaksızın ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle imha edilebilmesi Başkanlığımızca benimsenmiştir.

Yukarıda izah edilen şekilde ilgili bakanlık ve yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı komisyon nezdinde imha işlemine ilişkin olarak düzenlenen tutanağın istenildiğinde ibraz edilmesi şartıyla muhafaza edilmesi gerekmekte olup, imha işleminin söz konusu tutanağa istinaden muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, son kullanma tarihi geçmiş veya bozuk ürünlerin imha edilmesi işlemine ilgili bakanlık yetkililerinin katılımının sağlanamaması ve imhaya ilişkin tespitin bu komisyon nezdinde tutanağa bağlanamaması durumunda, olayın mutlaka takdir komisyonuna intikalinin sağlanması gerekmekte olup, imha edilen ürünlerin takdir komisyonunca belirlenecek emsal bedel üzerinden kayıtlara alınarak işlem yapılması gerekecektir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, stoklarınızda yer alan ve muhtelif nedenlerle değeri düşen mallardan satılamayacak nitelikte olanların insan sağlığına zararlı emtialardan olmaması halinde, bu malların emsal bedellerinin tespitinin takdir esasına göre ilgili Takdir Komisyonunca yapılması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-67

01/03/2012

Konu: İmalat fireleri ve değeri düşen malların değerlemesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, ... ve ... üretimi yapan şirketinizde üretime giren hammadde / malzemelerde üretim sırasında oluşan firelerin büyük bölümünün hurda malzeme olarak değerlendirilebilir nitelikte olduğu ve bunların emsal bedellerle satışa konu edildiği, ayrıca üretimde kullanılmak üzere tedarik edilen hammadde / malzemelerin stokta bekleme esnasında paslanma, kırılma, bozulma veya üretiminde kullanılacağı aracın veya modelin üretimden kalkması v.b nedenlerle kullanım özelliğini yitirmesi nedeniyle hurda malzeme olarak satışının düşünüldüğü belirtilmek suretiyle gerek bu atıkların gerekse üretim firelerinin ne şekilde değerlendirileceği hususunda tereddüt olduğundan Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir¹¹⁶.

Değeri düşen malların değerlemesine ilişkin hükümleri içeren 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesine göre, yangın, deprem ve su basması gibi afetler

¹¹⁶ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi 01/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-67 sayı

yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilmektedir.

Anılan maddede yer alan "önemli bir azalış" ifadesi iktisadi kıymetlerin piyasa değerini ve kullanılma özelliklerini normalin üzerinde kaybetmelerini ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile anılan madde fiziken mevcut ancak normal değerinin altında bir değere sahip malların değerlemesini düzenlemektedir.

Aynı Kanununun 267 inci maddesinde emsal bedel ve emsal bedelin tespit şekillerine ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre, kıymeti düşen emtiada değer düşüklüğü emtianın tamamında aynı ölçüde gerçekleşmeyeceğinden, emsal bedelin ortalama fiyat esasına veya maliyet bedeline göre tespiti mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, emsal bedeli ancak "takdir esasına" göre belirlenebilmektedir. Bunun için de Vergi Usul Kanununun 72 nci maddesinde yer alan Takdir Komisyonlarına başvurulması gerekmektedir.

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

Nitekim, 60/2011-1 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Sirkülerinin 8.1.3.3. bölümünde "Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayı olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir." açıklamasına yer verildikten sonra,

- Akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dahilindeki kayıpların,

- Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşıncaya kadar geçen süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan balık ölümlerinin,

- Tavuk çiftliklerinde, üretimin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıpların

- Hazır giyim eşyası dikiminde veya ayakkabı yapımında üretim sürecindeki kesme, biçme, dikme gibi işlemlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıpların

fire olarak değerlendirilmekte olduğu ifade edilerek, bunlara ilişkin olarak yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Anılan sirkülerdeki örneklerden de anlaşılacağı üzere, fire kendiliğinden meydana gelen bir azalmayı ifade etmekte olup, bu durumda fiziken mevcut olan bir emtia bulunmadığından, değerlendirilecek bir emtiadan da söz etmemiz mümkün değildir.

Ayrıca, üretime giren ilk madde ve malzemelerde üretim sırasında fireler ortaya çıktığı gibi hurda, üretim artığı, tali ürün vb kalemler de ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, taş kömüründen kok kömürü elde edilmesi sırasında oluşan katran, ham

benzol ve naftalin yan ürünken, marangoz atölyelerinde ağaçların işlenmesi aşamasında ortaya çıkan tahta parçaları üretim artığı, bu aşamada oluşan toz ise firedir. Yine dokuma tesislerindeki tarak artıkları v.b. ile konfeksiyon işletmelerindeki kumaş kırıntıları ise hurda, ıskarta, deşe veya döküntü olarak adlandırılmakta olup, bunların "fire" kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıda yer alan hükümler uyarınca; şirketinizce üretilen ... ve ... bünyesine giren ilk madde ve malzemelerde üretim sırasında ortaya çıkan ve hurda değeri bulunduğu ifade edilen kıymetler nevine göre üretim artığı, tali ürün veya yan ürün vasfına sahip olmaları veya ekonomik bir değer taşımaları durumunda "fire" kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, stokta bekleme esnasında paslanma, kırılma, bozulma veya üretiminde kullanılacağı aracın veya modelinin üretimden kalkması v.b. nedenlerle kullanım özelliğini yitirmesi nedeniyle hurda malzeme olarak satışı düşünülen hammadde / malzemelerin de "fire" kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu nedenle, söz konusu kıymetlerin Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesi gereğince değeri düşen mallar kapsamında değerlendirilmek suretiyle, değer tespiti için Takdir Komisyonuna müracaat edilmesi ve komisyon kararı uyarınca işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

60/2011-1 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Sirkülerinin 8.1.3.2. bölümünde "Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayi olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayi olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olduğundan, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir." açıklamasına yer verilmiş,

- Üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin,

- Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin daha düşük bir fiyatla satılması halinde, bunlar nedeniyle yüklenen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabileceği örnek verilerek açıklanmıştır.

Ancak, üretim sırasında ortaya çıkan kıymetlerin üretim artığı, tali ürün veya yan ürün vasfına sahip olmamaları ve ekonomik bir değer taşımamaları durumunda ise bunların "fire" kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.



EK-5: Stokların Zayi Olmasına İlişkin Mahkeme Karar Örnekleri

Stokların zayi olmasıyla ilgili yargının görüşü ve Danıştay kararları aşağıdaki gibidir¹¹⁷:

- “İmalat sırasında meydana gelen imalat zayıatının, inşaat he saplarına gider kaydedilen malzemenin açıktan satılması olarak kabulü mümkün değildir.” yer verilmiştir. (Dn. 4. Daire 25.11.1976 tarih, Esas No: 1976/3059)

- “Defter ve belgelerin iş yerinde çıkan yangın sonucu yandığını ileri sürerek boş beyanname veren ancak yangın raporuna bağlı hasar tespit raporunda defter ve belgelerin yandığı yolunda açık bir tespit olmaması ve bu konuda mahkemeden alınmış bir karar ve bilirkişi incelemesi de bulunmaması halinde, mükellef adına re’sen takdir yolu vergi salınması yerindedir. Ancak mükellef boş da olsa kendiliğinden beyanname verdiği kusur cezasının uygulanması gerekir.” (Dn. 11. Daire 06.06.1995 tarih, Esas No:1995/1787)

- “Kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelen ve imha edilen malların, zayi olan mal mahiyetinde olması ve mükelleflerce bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılmasının da mümkün bulunmaması nedeniyle, 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nin “Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV Hakkında Yapılacak İşlem” başlıklı “E” bölümünün iptali istemiyle açılan davada yürütmenin durdurulmasına gerek olmadığı hk.” yer verilmiştir. (Dn. 4. Daire 20.07.2010 tarih, Esas No: 2010/588)

-“Defter ve belgelerin yanması, KDV yönünden ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. Mükellefin ticari icaplara göre emtia satın aldığı kişi veya kuruluşları bilmesi ve tanınması gerekir. Bu nedenle gerekli girişimleri yaparak, emtia alımına ilişkin belgeleri ispat etmesi her zaman mümkündür.” (Dn. 11. Daire 06.03.1996 tarih, Esas No:1996/907)

-“...kullanım süresi dolan ilaçlar için takdir komisyonuna başvurarak değer belirlettiği (0 TL) ve yine idarenin bilgisi ve gözetimi dahilinde söz konusu ilaçları imha ettirdiğinin tartışmasız olduğu, ilaçların ekonomik değerinin kalmadığı ve imhasının zorunluluk arz ettiği, bu nedenle kullanım süresi dolan ve değer tespit

¹¹⁷ Yaşaran, a.g.e., s. 156

ettirilerek idarenin huzurunda imha ettirildiği anlaşılan ilaç girdileri için ödenen katma değer vergisinin anılan yasanın 30/c maddesindeki zayi olan mal kavramı içinde değerlendirilemeyeceğinden indirilmesinin yerinde olduğu gerekçesiyle kabul eden 6. Vergi Mahkemesi'nin 4.03.2002 tarih ve 2002/526 sayılı kararının onanmasına...” yer verilmiştir. (Dn. 9. Daire E.2002/ 3313 K. 2004/4389)

-“alınan mal bedelinin, mahkemeden alınan ilama dayanılarak ticari kazançtan indirilmesi mümkün değildir. ” (Dn. 4. Daire 03.10.1979 tarih, Esas No: 1979/2429)

-“Bozulması nedeniyle noter huzurunda imha edilen ve bu nedenle elektronik değerini tümüyle yitiren peynirin Takdir Komisyonunca takdiri gereken emsal bedeli bulunmamaktadır.” (Dn. 9. Daire E.2002/ 3313 K. 2004/4389)

-“Yangın veya sair şekilde iktisadi işletmeye dahil emtiaların değerlerinde önemli bir azalma meydana gelmesi halinde, mükellefler bu eksilmenin tespiti için Takdir Komisyonlarına başvurabilirler.” (Dn. 4. Daire 30.03.1989 Esas No:1989 / 1561)

-“Tümüyle yanarak zayi olan malların alışlarında ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün değildir.” (Dn. 7. Daire 02.04.1991 Esas No:1991 / 1334)

EK-6: Zayi Olan Stoklara ilişkin Özelge

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.41.15.02-105[VUK 278-2012/11]-196

27/08/2012

**Konu : Zayi olan ürünlerin
giderleştirilmesi.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; 13.05.2012 tarihinde ... plakalı araç ile ...-... arası firmanıza ait sebze meyve sevkiyatı yapılmakta iken ...-... istikametinde aracın yan yatması sonucu taşınan ürünlerin zayii olduğu belirtilerek ürünlerin fatura bedellerinin giderleştirilmesi hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir¹¹⁸.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Kıymeti Düşen Mallar" başlıklı 278 inci maddesinde; *"Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir."* hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan Kanun hükmünde kıymetin azalış nedenleri teker teker sayılmış ve söz konusu nedenlerin sonuna "gibi" edatı eklenerek, benzeri durumlar nedeniyle emtianın değerinde önemli miktarda azalma olduğu takdirde emsal bedel ile değerlendirileceği belirtilmiştir.

¹¹⁸ Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi 27/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-105[VUK 278-2012/11]-196 sayı

Yine aynı Kanununun "Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti" başlıklı 267 nci maddesinde,

"Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

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

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

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

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 kararnamelede 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."*denilmektedir.

Mezkur Kanununun 330 uncu maddesinde, " *Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır.*

İşletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminat hasılat kaydedilir." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesi gereğince mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapabileceklerdir.

Anılan Kanunun "İndirilemeyecek katma değer vergisi" başlıklı 30/c maddesinde de; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisinin indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bu itibarla, şirketinize ait araç ile yapılan kazada zayı olan mallara ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisinin indirimi mümkün değildir. Bu nedenle kaza sonucu zayı olan mallara ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergilerinin indirilmiş olması durumunda, kazanın meydana geldiği vergilendirme dönemine ilişkin olarak verilecek KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında beyan edilmek suretiyle düzeltilmesi bu şekilde beyan edilen verginin ise gelir ve kurumlar vergisi yönünden gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar doğrultusunda, kaza sonucu zayı olduğu belirtilen söz konusu malların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267 inci

maddesinin 3 üncü bendine göre takdir komisyonunca takdir edilen emsal bedeli ile değerlendirilmesi ve bu bedel ile kayıtlı değeri arasındaki farkın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla, gider yazılabilecek tutarın belirlenebilmesi için zayi malların emsal bedellerinin tespitine ilişkin takdir komisyonu kararı gerekmektedir.

Öte yandan, zayi olan ürünleriniz için sigortadan tazminat alındığı takdirde, Vergi Usul Kanununun 330 uncu maddesi kapsamında sigortadan alınan tazminat ile zayi olan ürünlerinizin net defter değerlerinin kıyaslaması sonucu bulunacak müspet farkın gelir hesaplarına intikal ettirilmesi gerektiği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelirler Genel Müdürlüğü

Sayı : B.07.0.GEL.0.53/5330-102

08/03/2005

**Konu : Yangın sonucu zayi olan malların
KDV'nin KDV Kanun'unun 30/c
maddesine göre indirim konusu
yapılıp yapılmayacağı.**

İlgide kayıtlı dilekçenizde. Şirketinize ait marketin yanması sonucu zayi olan malların katma değer vergisinin, Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c maddesine göre indirim konusu yapılabileceği sorulmuş ayrıca, kullanım süresi geçmiş veya satışı mümkün olmayan malların takdir komisyonu nezaretinde imha edilmesi sonucunda söz konusu mallara ilişkin katma değer vergisinin de indirim konusu yapılabileceği konusunda Bakanlığımız görüşü talep edilmiştir¹¹⁹.

¹¹⁹ Gelirler Genel Müdürlüğü Özelgesi 08/03/2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5330-102 sayı

Katma Değer Vergisi Kanununun 5228 sayılı Kanunla değişik 30/c maddesine göre 01.12.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisi, hesaplanan katma değer vergisi üzerinden indirilememektedir.

Vergi Usul Kanununun 15 inci maddesi uyarınca, Maliye Bakanlığı, belli bir bölgeyi, ili, ilçeyi ve mükellef grubunu ilgilendiren genel nitelikteki yangın afetlerine manız kalanlar için mücbir sebep hali ilan etmeye yetkili olup, bu yetkinin münferit olarak ortaya çıkan yangınlar için her bir mükellef itibariyle kullanılması söz konusu değildir.

Buna göre, Şirketinize ait marketin yanması sonucu zayı olan mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, kullanım süresinin dolması sebebiyle ya da çeşitli sebeplerden dolayı kullanılması veya satılması mümkün olmadığından takdir komisyonu nezaretinde imha edilen malların zayı olan mallar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, imha edilen söz konusu malların alış faturalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.