

DEĞER DÜŞEN İKTİSAD KIYMETLERİN KAYITLARDAN DÜŞÜLMESİ

Sakıp ŞEKER *

D ELDEN ÇIKARILACAK STOKLARIN VE MADDİ DURAN VARLIKLARIN İZLENMESİ

İşletmede kullanılmaya özelliğini yitiren maddi duran varlıklar, ilk madde ve malzemeler ile fiziksel, kimyasal veya teknolojiye ve modada meydana gelen değişiklikler nedeniyle satış sistemi içinde satılmayacak özellikteki mamul veya ticari mallar tasfiye edilinceye kadar ilgili bulunduğu stok hesabından çıkartılarak "294Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar" hesabına aktarılır, bu hesap, "stoklar" ve "maddi duran varlıklar" şeklinde bölümlenebilir. Bu hesaba normal hesap döneminde tasfiye edilemeyecek, yıldan uzun süreyi kapsayacak stokların alınması gerekir.

Elden çıkarılacak stoklar veya maddi duran varlıklar bu hesaplara alındıkları değerleri üzerinden izlenir. Dönem içinde tasfiye edildikleri takdirde yapılacak herhangi bir işlem yoktur.

Ancak, dönem sonu geldiği halde tasfiye edilememiş stoklar varsa bunlar için yukarıda belirtilen açıklamalarımız doğrultusunda karşılık ayrılır.

İmamul veya Ticari Malların Tasfiye Edilmek Amacıyla İlgili Stok Hesaplarından Çıkartılması

Dönem sonlarında ticari mallar, mamuller ve ilk madde ve malzemelerin ilgili stok hesaplarından çıkartılması ve tasfiyesi ile ilgili kayıtlar aşağıdaki gibi yapılır.

Örnek: Konfeksiyon imalatçısı (A) işletmesi dönem sonunda modada meydana gelen değişiklikleri nedeniyle satmakta güçlük çekilen 20 milyon lira değerindeki muhtelif giyim eşyasının tasfiyesine karar veriyor. Söz konusu giyim eşyasının tamamı ertesi yıl 5 milyon liraya satılıyor.

Mamulün stok hesabından çıkartılması:

/	
294 ELDEN ÇIKARTILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	20.000.000.
294.01. Mamul stokları	
152 MAMULLER	20.000.000
/	

Satış Kayıtları:

/	
100 KASA	5.750.000.
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	5.000.000
.	
391 HESAPLANAN KDV	750.000
.	

/	
623DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	20.000.000.
294 ELDEN ÇIKARTILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	20.000.000.

_____ / _____
Hesap dönemi içinde satılabilecek olan stoklar 157Diğer Stoklar hesabına alınmalıdır. 623 hesap kodu yerine stokun durumuna göre 620 veya 621 No.lu hesaplar da kullanılabilir.

Söz konusu malların satılamayacak derecede değerinin kalmadığı varsayılırsa, takdir komisyonu kararına istinaden aşağıdaki zarar kaydının yapılması gerekir.

_____ / _____ 654 KARŞILIK GİDERLERİ	20.000.000.
298 STOK DEĞER	
DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	20.000.000
_____ / _____ 294STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	20.000.000.
294 ELDEN ÇIKARTILACAK	
STOKLAR VE MADDİ	
DURAN VARLIKLAR	20.000.000

(Takdir komisyonunun /.../ ... tarih ve ..., sayılı kararı üzerine değeri düşen emtianın tasfiye edilmesi ve zarar kaydı)

..... / ...

İşletmelerin değeri düşen emtialarım önce 294 nolu hesaba aktarmaları, daha sonra yukarıda gösterildiği gibi tasfiye işlemlerini yapmaları gerekir.

a Kısmen Hasar Gören Malların Durumu

İktisadi kıymetlerin herhangi bir nedenle değerini tamamen yitirmesi halinde değer düşüklüğünden kaynaklanan zararın yazılabilmesi için mutlaka takdir komisyonu kararına ihtiyaç vardır. İktisadi kıymet değerini kısmen yitirmişse, takdir komisyonu zararın veya zayıatın oranını tespit etmek, işletme de o tarih itibarıyla tespit edilen orana göre hesaplanan değer düşüklüğünün zarar olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gerekir. Kısmen hasar göten mal ilgili bulunduğu stok hesabından çıkartılarak 157 Diğer Stoklar hesabına veya ilgili başka bir hesaba alınmalıdır. Bu durumda olan mallar diğer ticari mallar gibi satışa konu edilir.

Örnek: VUK'un 278'nci maddesinde belirtilen nedenlerden birisi ile işletmeye ait kumaşlar kısmen hasar görmüş olup, değer kaybının takdiri için takdir komisyonuna başvurulmuştur. Takdir komisyonunca maliyet bedeli 100 milyon lira olan malın değerinin %60'ını kaybettiği sonucuna varılmıştır. Kayıt işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____ 157 DİĞER STOKLAR	100.000.000.
157.10. HASAR GÖREN MALLAR	
153 TİCARİ M ALLAR	100.000.000
_____ / _____ 654 KARŞILIK GİDERLERİ	40.000.000.
158 STOK DEĞER DÜŞÜK	
KARŞILIĞI	40.000.000

Kısmen hasar gören malların takdir komisyonu kararına göre ilgili stoklar

hesabına ve meydana gelen zararın sonuç hesaplarına alınması

b Hırsızlık ve Dolandırıcılık Nedeniyle Kaybedilen İktisadi Kıymetlerin Değerlemesi

Hırsızlık sonucu çalınan veya kaybedilen mallar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması mümkün değildir. Aynı şekilde dolandırıcılık veya sahtekarlık nedeniyle işletmeden çıkan malların bedelinin zarar yazılması da söz konusu edilemez. Bu gibi durumda kaybolan veya çalınan malın emsal bedeli üzerinden işletmeden çekildiğinin kabulü ile işletme sahip veya yöneticileri borçlandırılacaktır. Eğer karşılık ayrılmışsa veya zarar yazılmışsa bu tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergi matrahına ilave edilmelidir. Uygulama böyle olmakla birlikte bazı hallerde hırsızlık ve soygun, nedeniyle kaybedilen malların da zarar olarak yazılması gerektiği görüşündeyiz. (2)

VUK'un 278'nci maddesine göre, doğal afetler nedeniyle meydana gelen değer düşüklüklerinde değerlendirme yapabilmek için malın değer düşüklüğünün "önemli ölçü" de olması gerekmektedir. Önemli ölçü kavramı yeterince açık değildir. 274'ncü maddede %10 oranı öngörüldüğüne göre burada da asgari bu şartın aranması gerektiği düşüncesindeyiz. İktisadi kıymetin değer kaybının en az maliyet bedeline göre % 10'unu kaybetmiş olmalıdır.

2 Maddi Duran Varlıkların Tasfiye Edilmek Amacıyla Duran Varlıklar Hesabından Çıkartılması

Çeşitli nedenlerle işletmede kullanılmama ve satış olanaklarını yitiren "duran varlıklar" 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar" hesabında izlenir.

Tamamen amorti edilmiş veya edilmesin işletmede kullanım dışında kalan amortisman tabi iktisadi kıymetler kayıtlı değerleriyle bu hesapta tasfiye edilinceye kadar tutulur. Amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin olarak ayrılmış bulunan amortismanlar da 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabına aktarılır.

Örnek: Kayıtlı değeri 50 milyon lira olan ve 20 milyon lira amortisman ayrılmış bulunan iş makinası aşırı yıpranma veya teknolojik gerilik nedeniyle hizmet dışı bırakılmıştır. İşletme söz konusu makinaı hurdacıya 1 .000.000.TL.'ye satmıştır. Duran varlıklar hesabından çıkış ve satış işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____	
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE	
MADDİ DURAN VARLIKLAR	50.000.000.
294.02 Elden Çıkarılacak Maddi	
Duran Varlıklar	
257 BİRİKMİŞ AMORTİMANLAR	20.000.000.
293 TESİS MAKİNA VE	
CİHAZLAR	50.000.000.
299 B. AMORTİSMANLAR	
	20.000.000
_____ / _____	

Makinanın satılması:

_____ / _____	
100 KASA	1.150.000.
689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE	
ZARARLAR	29.000.000.
299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	20.000.000.

294ELDEN
ÇIKARILACAK
STOKLAR VE MADDİ
DURAN VARLIKLAR 50.000.000.
294.02Elden Çıkarılacak
Maddi Duran Varlıklar
391 HESAPLANAN KDV

150.000

Söz konusu makinemin tamamen amorti edilmiş olması ve emsal bedelinin sıfır olduğu varsayılırsa, muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılacaktır.

_____ / _____

_____ / _____
299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 50.000.000.
294ELDEN ÇIKARILACAK STOK
VE MADDİ DURAN VARLIKLAR

50.000.000

294.02 Elden Çıkarılacak
Maddi Duran Varlıklar

_____ / _____

3 Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulan Varlıkların Durumu

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'nci maddesinin 7'nci fıkrasında, "değer artış fonu, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergiye tabi tutulur. Gelir Vergisi mükelleflerince ayrılan değer artış fonu başka bir hesaba aktarılamaz; aktarılması veya sermayeye ilave edilmesi halinde işletmeden çekilen değer olarak kabul edilir" hükmü yer almaktadır.

Herhangi bir nedenle yeniden değerlemeye tabi tutulmuş bir amortisman tabi iktisadi kıymetin satışı halinde bu iktisadi kıymete ilişkin yeniden değerlendirme fonunun da birikmiş amortisman gibi işleme tabi tutulması yasal zorunluluktur. (Mük. Mad:298/9) Satmak veya tasfiye etmek amacıyla ilgili bulunduğu aktif hesaptan 294 nolu hesaba alınan duran varlıklara ait yeniden değerlendirme fonlarının hangi hesaba aktarılacağı veya aktarılıp aktarılmayacağı MSU Genel Tebliğinde açıklanmamıştır. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetin işlevini yerine getiremediği nedeniyle "Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar" hesabına alındığına göre, artık sözkonusu kıymetin duran varlık özelliği kaybolmuş, bir nevi ticari mal haline dönüşmüştür. Ne varki 29 hesap grubu "Duran Varlık" lar içinde yer almaktadır. Bu anlamda sözkonusu iktisadi kıymet duran varlık olma özelliğini muhasebe tekniği yönünden yitirmemiş olmaktadır. Ancak satış gerçekleştiği dönemde sermayeye ilave edilmemiş olan değer artışı fonunun dönem karına ilave edilmesi gerekir. Değerini veya fonksiyonunu yitiren amortisman tabi iktisadi kıymetin Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabına alınması halinde artık sözkonusu iktisadi kıymet için yeniden değerlendirme işlemi yapılmamalıdır. Aksi bir uygulama yeniden değerlemenin mantığına aykırı olur. Değerleme işleminin yapılması değeri düştüğü bilinen iktisadi kıymetin değerinin gereksiz yere artırılmasına ve bilançonun gerçeklikten uzaklaşmasına neden olacaktır. Fakat bu gibi durumlarda yeniden değerlendirme yapılamayacağına ilişkin yasal bir engel yoktur. Bununla birlikte o dönem için normal veya fevkaleda amortisman

ayrılması mümkündür.

Maliyet bedeli 250 milyon lira olan iş makinasının birikmiş amortisman tutarı 213.750.000.TL., aktif değeri 388.750.000.TL., değer artış fonu ise 172.125.000.TL, olup, bir kaza nedeniyle tamamen yanması sonucu emsal bedelinin sıfır olduğu tespit edilerek ilgili bulunduğu makina ve tesisat hesabından çıkartılmasına karar verilmiştir. Değer artış fonunun yangın olayından önce sermayeye ilave edilmediği tespit edilmiştir. Emsal bedelinin sıfır olduğuna ilişkin takdir komisyonu kararı üzerine aşağıdaki kaydın yapılması gerekir.

/	
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME	
ARTIŞLARI	172.125.000.
299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	213.750.000.
589 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE	
ZARARLAR	2.875.000.
294 ELDEN ÇIKARILAN	
STOKLAR VE MADDİ	
DURAN VARLIKLAR	
	388.750.000
.	
/	

Söz konusu iktisadi kıymet tamamen itfa edilmiş olsaydı, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin 7. bendi uyarınca, yapılan işlem sonunda, değer artış fonunun 679DİĞER OLAĞANDIŞI GEÜRVE KARLAR HESABI'na alınması gerekecekti. Bu takdirde yukardaki kayıt aşağıdaki gibi olacaktı. Bu işlemle, yeniden değerlendirme nedeniyle, işletmenin geçmiş yıllarda fazladan ayırdığı amortisman tutarı kadar olan değer artış fonu iktisadi kıymetin işletmeden çekildiği dönemde, dönem kazancına ilave edilmiş olmaktadır.

/	
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME	
ARTIŞLARI	172.125.000.
299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	388.750.000
294 ELDEN ÇIKARILAN	
STOKLAR VE	
MADDİ	
	DURAN VARLIKLAR
	388.750.000.
522 MDV YENİDEN	
	DEĞERLEME
ARTIŞLARI	172.125.000.
/	

E FİRELERİN DURUMU

Ticari ve sınıai faaliyet içinde iktisadi kıymetlerin bir kısmı elde olmayan nedenlerle miktar olarak azalabilir. Bu tür kayıplar malın tartılmasında, pazarlanmasında, taşınmasında, depolanmasında v.b. nedenlerden kaynaklanabilir. Hava ve basınç farkları bile firelerin ortaya çıkmasında etkili olabilir. Fire, işletme sahiplerinin veya çalışanlarının iradeleri dışında olayın özelliğinden meydana gelen eksilme veya azalmalar olarak tanımlanabilir. Değer düşüklükleri ise malın miktarıyla ilgili olmayıp parasal değeri ile ilgilidir. İktisadi kıymetin fonksiyonunda meydana gelen düşüldük parasal değerinde bir düşüklüğe neden olabilir.

Eğer miktar azalmaları firelerden meydana geliyorsa normal şartlar içinde işletmenin bu tür azalma veya eksilmeler için durumu tespit ettirmek amacıyla "takdir komisyonu"na başvurması gerekmez. Örneği n, pencere camı satan bir işletmenin satın aldığı camın metre karesi ile sattığı ve stoklarında gösterdiği camın metrekaresi birbirine eşit olması beklenemez. İşin gereği kesim sırasında birkısım cam kullanılmayacaktır. Bir kısım cam ise elde olmayan nedenlerle kesme, takma veya taşıma sırasında kırılacaktır. Veya toptan alıp perakende satış yapan işletmenin satışa konu emtiayı kendi paketleyip satıyorsa, gerek tartım sırasında gerekse hava şartlarından dolayı ticari emtiada bir miktar azalma olabilecektir. Maliye Bakanlığı fireler konusunda bir oran tespit etmemektedir. Ticaret, sanayi ve ziraat odaları ile bazı resmi kurum ve kuruluşlarca belirlenen fire oranlarının vergi incelemelerinde dikkate alınması gerektiği konusunda Danıştay'ın pek çok kararı bulunmaktadır. Vergi idaresi de normal ölçüler içindeki fireleri kazancın tespitinde kabul etmektedir.

F DEĞERİ DÜŞEN MALLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Vergi Usul Kanunu'nun 278'nci maddesinde ifade edilen değer düşüklüğü halinde, daha önce o iktisadi kıymet için indirim konusu edilen Katma Değer Vergisi'nin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a maddesindeki "zayi olma" olma kavramı ile benzerlik kurarak, indirim konusu edilmiş bulunan KDV'nin de "kısmen düzeltilmesi" gerektiği şeklinde görüşlere rastlanmaktadır. Hemen belirtelim ki KDV Kanunu'nun 30/a maddesini bu şekilde yorumlamak mümkün değildir. "Değer düşüklüğü" kavramı ile "zayi olma" kavramları anlam itibarıyla birbirlerinden farklıdır. Bu deyimler Türkçe'de eşanlamlı olarak kullanılmazlar. Zayi olmak, fiziki olarak tamamen yok olmayı, değer düşüklüğü ise eşya fiziki olarak var olmakla birlikte piyasa değerinde meydana gelen parasal değer düşüklüğünü ifade eder. Vergi hukukunda kavramların önemini ve yerini gözardı etmek hatalı yorumlara ulaşılmasına neden olur. Aksine bir yorumla, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerde meydana gelen hasarlardan dolayı değer düşüklüğüne isabet edecek KDV'nin veya zararlı sonuçlanan satışlara ait KDV'lerin de indirimini kabul etmemek gibi anlamsız sonuçlara varılır.

Açıklanan nedenlerle, değeri düşen iktisadi kıymetlere ait indirim konusu edilen KDV'nin, değer düşüklüğünün meydana geldiği dönemde düzeltilmesi şeklindeki görüşlerin hiç bir hukuki dayanağı yoktur. Ayrıca, bu tür bir görüşün pratikte uygulanması da oldukça zordur. Ancak, tamamen değerini kaybeden (çalınma, sele kapılıp yok olma, denize düşme veya batma... gibi) iktisadi kıymetlere ait KDV'nin indiriminin düzeltilmesi kanun gereğidir. Bize göre, doğal afetler nedeniyle meydana gelen kayıplarda da KDV'nin düzeltilmesi yoluna gidilmemeli, istismara açık olduğu için sadece çalınma ve dolandırıcılık gibi hallerde indirim iptali yapılmalıdır.

[\(*\)](#) Maliye Bakanlığı, Eski Gelirler Bařkontrolörü, Yeminli Mail Müřavir.

(2) Danıştay 4. Dairesi'nin 27.10.1988 Gün ve E:1987/5929 ve K:1988/3647 Sayılı Kararında, kaybolduğu güvenlik kuvvetlerince yapılan araştırmalarla belirlenen mal bedeli için karşılık ayrılmasının yerinde olduğuna karar vermiştir. (ř.KIZILOT, Danıştay Kararları ve Őzelgeler, Cilt:2, Sayfa:2560)