

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 30.11.2022
Duyuru No : 2022/113
Yayımlandığı Yer : MUHASEBETR - 30.11.2022

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

STOK SAYIM NOKSANLIKLARI VE FAZLALIKLARI

1. GENEL AÇIKLAMA :

Ticari kazançların tespitinde, dönemsellik ilkesi ve tahakkuk esası caridir.

Bu prensiplerin doğal sonucu olarak yıl sonu emtia mevcutlarının sayım yoluyla tespit edilmesi ve sayım sonucu bulunan stok emtia değerinin bilançoda gösterilmesi gerekmektedir.

Hammadde, yarı mamul ve mamullerin (emtianın) envanterinin çıkarılması, bunların değerlendirilmesi ve defterlere kaydı ile ilgili hükümler, Vergi Usul Kanunu'nun 185, 186, 188, 190, 191, 195 ve 196 ncı maddelerinde yer almaktadır.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

VUK nun 186 ncı maddesinde şöyle denilmiştir :

"*Envanter Çıkarmak* :

Madde 186- Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir.

Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların değerleri tahminen tesbit olunur...."

Görüldüğü gibi stok sayımı emtia'nın fiziki durumunun tespit edilmesidir.

SAYIMDA TESPİT OLUNAN FİZİKİ EMTİA MEVCUDUNUN ve BU EMTİAYA AİT KAYITLARIN BİRBİRİNE UYMASI, BİR UYUMSUZLUK VAR İSE, BU UYMAZLIĞA İLİŞKİN VERGİSEL ÖDEVLERİN YERİNE GETİRİLMESİ GEREKİR.

Kayıtlara göre stokta bulunması gereken emtia miktarı (kaydi envanter) ile sayım sonucu fiziken var olduğu tespit edilen emtia miktarının (fiili envanterin) eşit olmaması halinde ne yapılmalıdır?

Mesela 2022 yılında işe başlayan ve sadece fenni gübre alıp satan bir tüccar, yıl sonuna kadar 1200 ton gübre almış, 1000 ton gübre satmışsa 31.12.2022 günü deposunda, kayıtlara göre 200 ton gübre bulunması gerekir.

Sayım sonucunda;

- 110 ton gübre mevcut olduğu tespit edilirse aradaki 90 tonluk bu fark hakkında yapılacak işlem nedir ?
- Sayımda 205 ton gübre olduğu görülürse 5 tonluk fazlalık hakkında ne yapılacaktır ?

Stok sayım farkları olarak isimlendirdiğimiz bu gibi eşitsizlikler hakkındaki görüşlerimiz aşağıdaki bölümlerde özetlenmiştir.

2. STOK SAYIMLARININ ÖNEMİ :

Stok sayımları hem ticari açıdan hem de vergisel yönden önem ifade etmektedir. Çünkü sayımda ortaya çıkacak sonuç, ticari karı ve dolayısıyla vergi matrahını etkileyecektir.

Mesela yukarıdaki basit örnekte, gübre bayii, 90 ton gübre noksanı olduğunu sayım sonucu ve süpriz şekilde öğrendiğinde, zannettiği kadar kar etmediğini, hatta zarar içinde olduğunu anlayacak ve bir ihtimal sayım noksanlığının ticari fireyi aşan kısmı nedeniyle vergi ödemek zorunda kalacaktır.

3. STOK SAYIMI NE ZAMAN YAPILIR :

- Stok sayımı takvim yılının veya özel hesap döneminin sonu itibariyle yapılır.
- Geçici vergi dönemi sonları itibariyle stok sayımı yapılması mecburiyeti yoktur. (GVK'nun Mükerrer 120 nci maddesi)
- Büyük mağazalar ve eczaneler emtia mevcutlarının envanterini (stok sayımını) 3 yılda bir yapabilirler. (VUK'nun 190 ıncı maddesi)
- Büyük sınai işletmeler Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan izin almak suretiyle stok sayımlarını 2 veya 3 yılda bir yapabilirler. (VUK'nun 190 ıncı maddesi)

Ancak stok sayımının 2 veya 3 yılda bir yapılması, bu konudaki hataların ilgili yılında değil, izleyen yıllarda ortaya çıkmasına, hatanın düzeltilmesinden doğan gider haklarının geçmiş yıl gideri haline dönüşmesine veya hasılat eksikliği iddiasına yol açabileceği unutulmamalıdır.

Bazı mükellefler depo denetimi ihtiyacı ile daha kısa aralıklarla stok sayımı yapabilmektedirler. Özel amaçla yapılan bu sayımların sonuçları yukarıdaki süre sonlarına denk gelmediği sürece yevmiye kaydı gerektirmez, vergilendirmeyi etkilemez.

4. STOK SAYIMINDA FARK ÇIKMASININ SEBEPLERİ :

Kaydi envantere göre stokta bulunması gereken emtia miktarı ile, fiili emtia mevcudu arasında fark bulunması halinde ne yapılacağı konusuna geçmeden önce, bu farkların hangi sebeplerden kaynaklanabileceğini bilmek gerekir. Çünkü fark konusunda ne işlem yapılacağı, farka sebep olan şeyin ne olduğuna bağlıdır.

Stok sayım farkı ortaya çıkmasına yol açan bazı sebepleri şöyle sıralayabiliriz:

- Dönem başı kaydi veya fiili stok doğru olmayabilir. (Fark önceki yıllardan kaynaklanmaktadır.)
- Sayım ve ölçüm işlemi yanlış yapılmış olabilir.
- Kaydi envanter hatalı olabilir (Fiziki mevcut doğrudur fakat kayıtlarda hata olduğu için fark varmış gibi görünebilir.)
- Bir kısım emtia çalınmış veya kaybolmuş olabilir.
- Başka bir firmaya ait (emanet) bir kısım emtia, sayıma dahil edilmiş olabilir.
- Faturası alınmış ve kayda geçmiş emtia henüz gelmemiş (yolda) olabilir.
- Müşterilere yanlışlıkla, fazla veya noksan mal gönderilmiş olabilir.
- Satıcılardan fazla veya noksan mal teslim alınmış olabilir.
- Bazı zayıf olayları kayda geçmemiş olabilir.
- Sayım ekibinin sayım yaptığı yerlerin dışında mal var ise bu mallar sayım dışında kalmış olabilir. (Firmaya ait emtianın bulunduğu yer neresi olursa olsun sayıma dahil edilmesi gerekir.)
- Fire dolayısıyla emtiada miktar kaybı meydana gelmiş olabilir. (Kayda geçmemiş fireler)
- Rutubet, genleşme ve benzeri nedenlerle emtiada miktar artışı olabilir (Kayda geçmemiş artışlar).
- Üretim raporlarında, imalata sevk edilen ham madde veya yarı mamul miktarları eksik veya fazla gösterilmiş olabilir.
- Tekrar üretime verilen bozuk mallar dikkate alınmamış olabilir.

- üretim raporlarında üretilen mamul yahut yarı mamul miktarları hatalı kaydedilmiş olabilir.
- Sayımda veya kaydi envanterin oluşumunda mal cinsleri birbirine karışmış olabilir.
- Yıl içinde faturasız mal alınmış veya satılmış olabilir.
- İşletmeden çekişler kayda geçmemiş olabilir.
- Numune veya promosyon olarak sarf edilen mallar kayda geçmemiş olabilir.
- Tabii afetler sonucunda mal kaybedilmiş olabilir.

Şu an aklımıza gelen sebepler bunlardır. Uygulamada stok sayım farkı çıkmasına yol açabilecek başka sebeplere de rastlanması mümkündür.

Bozulma, kırılma, çatlama, paslanma gibi nedenlerle satılamaz hale gelmiş mal, sayım noksanı değildir. Çünkü bunlar bozulmuş da olsa stokta mevcuttur. Bunların VUK'nun 278 ve 278/A maddeleri uyarınca işleme tabi tutulması mümkündür.^{1 2} Bu malların çöpe atılmak veya imha edilmek suretiyle sayım noksanı haline getirilmesine veya hurda haliyle satılarak stoktan çıkarılmasına engel yoktur.

5. ENVANTER KAYITLARI :

Sayım sonuçlarının nasıl kayda geçirileceği VUK nun 188 inci maddesinde belirtilmiş olup, madde metni şöyledir:

"Bilançonun Tanziminde Envanter Listeleri :

¹ Yaklaşım Dergisi'nin Eylül 2017 sayısında yayımlanan "BOZULAN GIDA MADDELERİNİN İMHA İŞLEMİ VE VERGİSEL BOYUTLARI" başlıklı yazımız. (www.denet.com.tr/yayınlarımız/makalelerimiz/mehmetmaç/2017)

² Yaklaşım Dergisi'nin Ağustos 2018 sayısında yayımlanan "BOZULDUĞU VEYA MİADİ DOLDUĞU İÇİN İADE GELEN YİYECEK, İÇECEK MADDELERİ VE İLAÇLARIN BELİRLENECEK ORAN DAHİLİNDE FORMALİTESİZ İMHA EDİLMESİ İMKANI (VUK 278/A, 496 NO.LU VUK GENEL TEBLİĞİ)*" başlıklı yazımız. (www.denet.com.tr/yayınlarımız/makalelerimiz/mehmetmaç/2018)

Madde 188- Envanter esas itibariyle defter üzerine çıkarılır. Şu kadar ki, işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanılan büyük müesseseler envanterlerini listeler halinde tanzim edebilir.

Bu takdirde envanter listelerinin,

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

şarttır.

Yukarıdaki esaslara göre envanter listeleri tanzim edenler envanter defterine listeler muhteviyatını icmalen kaydederler. "

Görüldüğü gibi vergisel mevzuat uyarınca yapılması mecburi olan stok sayımı ile tespit edilen emtia mevcutlarının envanter defterine aynen veya icmal yoluyla kaydedilmesi zorunludur.

6. STOK SAYIM FARKLARI HAKKINDA YAPILACAK İŞLEM :

Uygulamada bazı firmaların, hiç stok sayımı yapmadıkları, kaydi envanter sonuçlarını fiili sayım sonucu imiş gibi işleme tabi tuttıkları görülmektedir.

Bu gibi firmaların ne gibi risklere maruz buldukları, konumuzun dışındadır.

Kaydi envanter Şu formül ile hesab edilir:

(+) Dönem baŐındaki kaydi emtia miktarı

(+)Kayıtlara göre dönem içinde meydana gelen emtia girişleri (satınalma, üretim v.b.)

(-)Kayıtlara göre dönem içinde vuku bulan emtia çıkıŐları (satışlar, baŐıŐlar, işletmeden çekilenler v.s.)

(=) Kayıtlara göre stokta olması gereken emtia miktarı (kaydi envanter sonucu)

Yapılan fiili sayımda kaydi envantere göre bulunan farklar hakkında ne işlem yapılacağı konusundaki görüşlerimiz aŐaĐıda bölümlerde açıklanmıŐtır.

6.1. Farkın Nereden Kaynaklandığı Biliniyorsa Yapılacak İŞlemler ve Fire Durumu :

Normal olarak kaydi envanter sonucu ile fiili sayım sonucunun aynı olması gerekir.

Kaydi envanter ile fiili envanter (sayım sonucu) aynı değilse ve tutmazlığın nereden kaynaklandığı biliniyorsa, aradaki fark için, farka neden olan olayın niteliğine göre işlem yapılır.

Mesela;

- Sayım fazlası malın, başka birine ait veya satılmış olup henüz gönderilmemiŐ bir malın sayıma dahil edilmesinden kaynaklandığı anlaŐıldığında, sayım tutanağı üzerinde düzeltme yapılır ve fark ortadan kalkar.
- Faturası alınmış ve kayda geçmiş emtia henüz teslim alınmamıŐsa, bu malın sayıma dahil edilmesi gerekir. Farkın, böyle bir malın sayım dıŐı kalması yüzünden ortaya çıktığı anlaŐılmıŐsa, sayım tutanağında düzeltme yapılması ile yetinilir.
- **Stok sayım farklarının ortaya çıkmasının önemli nedenlerinden biri de fire (normal zayıat) olayıdır.**

Mesela yumurta toptancılığı yapan bir firmada;

| | |
|-----------------------------|----------------|
| (+) Dönem başı mal mevcudu | 100.000 adet |
| (+) Dönem içindeki alışlar | 5.000.000 adet |
| (-) Dönem içindeki satışlar | 4.800.000 adet |

ise kayıtlara göre yıl sonunda 300.000 adet yumurta mevcudu olması gerekir. Stok sayımında fiili yumurta mevcudunun 45.000 adet olduğu görülmüşse, $(300.000 - 45.000 =) 255.000$ adet stok noksanlığı var demektir. Bu farkın, normal fire dışında bir izahı yoksa yıl boyunca meydana gelen normal (mutad) kırılma ve bozulmalar sonucunda, $(255.000 : 5.100.000 =) \%5$ nisbetinde kayıp meydana geldiği anlaşılacaktır.

Bilindiği üzere, Ticaret Odaları muhtelif imalat ve ticaret konuları için fire oranları tespit etmektedir. Toptan yumurta ticaretinde fire oranları %5 ile %10 arasındadır. Yani örneğimizdeki sayım noksanlığı ticari fire ile izah edilebilmektedir.

Yıl içinde meydana gelen ve olağandışı nitelikteki büyük kayıplar yukarıda bahsi geçen normal fire kavramının dışındadır.

Mesela örneğimizdeki tüccar, yıl içinde yumurta taşıyan kamyonun devrilmesi yüzünden oluşan büyük bir zayıyatı gider yazabilmek için takdir komisyonu'ndan karar almak ve bu kararda yazılı emsal bedeli gider kaydedip zayıyata ilişkin KDV indirimini iptal etmek durumundadır. (VUK md.278; KDV Kanunu md. 30/c)

Bu işlem yapılmadığı takdirde söz konusu kayıp ancak normal fire kapsamında değerlendirilebilir ve dolayısıyla Ticaret Odasının kabul edilmiş fire nisbetinin üstünde bir fire ortaya çıkabilir. Kaza sonucu meydana gelen olağandışı kayba rağmen stok sayım noksanlığı ticari fire sınırını aşmıyorsa, gider kaydı fireye dayandırılabilir takdir komisyonu kararına ve KDV indirim iptaline gerek kalmaz.

Fire nedenli emtia eksikliklerinde ;

- Fire oranı ticaret odası tarafından belirlenen oranın altında ise, kabul edilebilir fire ile izah edilen mal sayım noksanları, 760 no.lu hesaba veya başka bir uygun hesaba borç, ilgili stok hesabına (150,153,157) alacak kaydedilmek suretiyle kayıtlara intikal ettirilir. Normal fire nedenli kayıplar, KDV indirim iptali gerektirmez.

- Kabul edilen oranı aşan fire nedenli mal noksanları, aşan kısım itibariyle 689 no.lu hesaba kanunen kabul edilmeyen gider olarak borç, ilgili stok hesabına alacak yazılmak suretiyle muhasebeleştirilir. Normal fire oranını aşan mal noksanlıklarına ait KDV indirimi iptal edilir, 689 no.lu hesaba KKEG olarak borç, 392 no.lu hesaba KDV indirim iptali olarak kaydedilir.
- Sayımda tespit edilen emtia miktarının kaydi envantere göre düşüklüğü, yıl içinde cereyan eden bir hırsızlık olayından kaynaklanıyorsa çalıntı malın, maliyet bedeli kanunen kabul edilmeyen gider hesabına borç, mal stok hesabına alacak yazılmak suretiyle kaydi ve fiili envanter miktarları eşitlenir. Çünkü hırsızlık nedeniyle uğranılan kayıplar gider kaydedilemez,³ KDV indiriminin iptali gerekir.
- Bazen gerek kaydi envanter oluşumunda gerekse fiili sayımda, mal cinslerinin benzerliği dolayısıyla bu cinslerin birbirine karışması yüzünden kimi cinslerde mal fazlası, kimilerinde ise mal noksanı ortaya çıkabilir.

Mesela dokuz çeşit otomobil lastiği üreten bir firmada, dört tür lastikte noksanlık, beş tür lastikte fazlalık varsa ve toplam lastik sayısı itibariyle stok sayım farkı yoksa (veya fark fire ile izah edilebiliyorsa), bu dokuz cins malın birbirine benzerlik göstermesi nedeniyle farkların cins karışmasından kaynaklandığı savı kabul edilmelidir.

Stok sayım farkına yol açabilecek her türlü sebebi ele alıp burada detaylı olarak işlememiz mümkün değildir. Bu nedenle, sebebi belli farklar hakkındaki açıklamalarımızı burada kesiyor ve hiç bir izah getirilemeyen stok sayım farkları konusuna geçiyoruz.

6.2. Farkın Nereden Kaynaklandığı Bilinmiyorsa Yapılacak İşlemler :

Sayımda ortaya çıkan ve sebebi ilk anda anlaşılamayan;

Noksanlıklar, "197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI"
Fazlalıklar ise, "397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI"

hesabına kaydedilir. Bu hesapların karşılığı ilgili stok hesabıdır.

Daha sonra yapılan araştırmalarda bu farkların sebepleri ortaya çıktıkça, sebebin niteliğine göre, 197 ve 397 nolu hesaplara mahsuben gerekli kayıtlar

³ Vergi Dünyası Dergisi'nin Eylül 2022 sayısında yayımlanan "VERGİSEL AÇIDAN ÇALINAN veya KAYBOLAN MALLAR" başlıklı yazımız.
(www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/mehmetmac/2022)

yapılır. Bu hesaplar sadece mal stokları için değil, nakit çek, senet demirbaş gibi kalemlerdeki fazlalık ve noksanlıkları için de kullanılır.

Bu iki hesabın birbirine mahsubu söz konusu değildir. (Ancak cins karışması nedeniyle farklar için sayım listeleri düzeltilip buna istinaden mahsup kaydı yapılabilir.)

Bütün araştırmalara rağmen bulunamayan farklar muhasebesel açıdan bu hesaplarda kalabilir. (Bilançoda yer alır). Fakat sebebi bilinmeyen sayım noksanlarının ve fazlalarının vergisel gerekleri yerine getirilmelidir.

6.2.1. Sayım Fazlaları :

1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki 397 nolu hesap ile ilgili açıklama şöyledir;

“397- SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI

Sayımlar sonunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar fazlalarıyla, üniteler arası yollamada ortaya çıkan fazlaların geçici olarak kayıt edileceği hesaptır.

İşleyişi :

Kasa sayım fazlasının tespitinde kasa hesabı borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydolunur. Belgelerine dayanarak üçüncü şahıslara ödenmesi gereken kasa fazlaları bu hesabın borcuna kaydolunur. Bu hesaptaki kalıntıdan bekleme süresini dolduranlar "671- Önceki Dönem Gelir ve Kârlar" hesabı alacağına aktarılır.

Stok sayım fazlalarının tespitinde, emsal değeri üzerinden bu hesaba alacak, ilgili stok hesabına borç yazılır. Sayım dönemi içinde normal olduğu belgelenen fazlalar ilgili maliyet hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydolunur.

Maddi duran varlık fazlasının tespitinde, fazlalar emsal değerleriyle ilgili duran varlık hesabı karşılığında bu hesaba alacak yazılır, sayım dönemi içinde kâr kaydı gerektiği belgelenenler "679- Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabı" karşılığında bu hesaba borç yazılır.”

Muhasebesel açıdan stok sayım fazlalarının 397 nolu hesapta tutulması konusunda süre sınırı yoktur.

Vergisel açıdan ise; dönem sonu özsermayesi ile dönem başı özsermayesi arasındaki olumlu fark dönem kazancı olarak tanımlandığından, sayım

fazlalarının neden olduğu özsermaye artışının gelir olarak sonuç hesaplarına aktarılması, vergi mevzuatının gereğidir. (GVK Md.38 ve KVK Md.6)

397 nolu hesapta tutulan sayım fazlalarının vergi beyannameleri üzerinde gelir veya kurumlar vergisi matrahlarına eklenmesi gerekir. Bunların izleyen yıllarda gelir yazılması halinde ise; daha önce vergilendirilmiş olduğundan, beyannamede diğer indirim olarak vergi matrahından düşülmesi gerekir. Bilindiğı üzere KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesinde belgesiz mal bulundurduğu tespit edilen mükelleflere, bu malların KDV'si cezalı olarak tarh edilmektedir. Malın ÖTV'ye tabi olması halinde ayrıca cezalı ÖTV tarhiyatı yapılmaktadır. (ÖTV Kanunu Md.4) Görüldüğü gibi stok sayım fazlalığı söz konusu maddeler uyarınca cezalı tarhiyat riski taşımaktadır.

6.2.2. Sayım Noksansları :

1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki 197 nolu hesaba ilişkin açıklama şöyledir;

“197- SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

Sayımlar sonucunda tespit edilen kasa; stok ve maddi duran varlıklar noksanslarıyla, tesellüm sırasında ortaya çıkan noksansların geçici olarak kayıt ve izleneceğı hesaptır.

İşleyişi :

Noksanlığın ortaya çıkması ile hesaba borç, sorumlularından tahsili veya zarar kaydedilmesi halinde ise alacak kaydedilir.”

Muhasebesel açıdan ilk aşamada 197 nolu hesaba kaydedilen tutarların bu hesapta kalma süresi ile ilgili sınır yoktur.

Yıl sonu stok sayımında fiilen mevcut olduğu tespit edilen emtia miktarı, kayden mevcut olması gereken miktara göre az ise, ve bunun sebebi bilinmiyorsa ne işlem yapılacağı hakkında;

- Noksanlığa konu olan malın belgesiz olarak satıldığı varsayılarak emsal satış bedeline göre işlem yapılması veya
- Noksanlığa konu malın maliyetinin kanunen kabul edilmeyen gider yazılarak KDV indiriminin iptali

şeklinde iki alternatif vardır.

Stok sayım noksanlıkları konusundaki 30.05.1966 tarih ve 140 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararının sonuç bölümündeki 1 inci maddesinde ;

“ Kaydi envanter sonucu bulunan mal noksanlıklarının sebep ve mahiyetleri tespit edilemediği ve ödevli tarafından da kanaat verici bir şekilde ispatlanamadığı hallerde, bu malların yıl içinde satıldığı ve bedellerinin ise defterlere geçirilmediği kabul edilmelidir.”

denilmiş olup bu görüşe katılmıyoruz.

Şahsi kanaatimizce sebebi izah edilemeyen mal noksanlıklarını peşinen açıktan satış saymak doğru değildir. Çünkü stok sayım noksanlığının açıktan satış nedeniyle meydana geldiğinin ispatı olmadan böyle bir varsayıma göre işlem yapılmasını doğru bulmuyoruz. Mükellefin geneldeki tutumunu ve izahatını dikkate alarak bu farkların maliyet bedelleri ile değerlendirilmek suretiyle işleme tabi tutulmasını makul karşılamak konusunda inceleme elemanlarına yetki tanınmalıdır.

Zaten uygulamada mükelleflerin izah edilemeyen mal noksanlığını KKEG kaydetmek suretiyle ilgili stok hesabından çıkarıp buna ilişkin KDV indirimini iptal ettikleri ve bu işlem şeklinin çoğunlukla eleştiri konusu yapılmadığı görülmektedir.

Stok sayım noksanlığının faturasız mal satışından kaynaklandığını gösteren dayanak var ise buna göre işlem yapılması gerektiği tabiidir.

6.3. KDV Açısından Yapılacak İşlemler :

Stok sayım farkı ile karşılaşıldığında KDV açısından ne işlem yapılacağı da yine bu farkın ortaya çıkmasına yol açan nedene göre değişmektedir. Mesela kaydı ve fiili envanter arasındaki tutmazlık bu envanterlerin tespitinde hata yapılmasından kaynaklanmışsa duruma göre, kaydı veya fiili envanter kayıtları üzerinde gerekli düzeltmenin yapılması yeterlidir ve KDV bakımından yapılacak bir işlem yoktur.

- Tutmazlık normal fireden kaynaklanıyorsa KDV yi ilgilendiren bir durum yoktur. Her ne kadar KDV Kanunu'nun 30 uncu maddesinde *“zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi”* nin indirilemeyeceği belirtilmiş ise de normal fire dolayısıyla meydana gelen zayıat, bu madde kapsamına girmemektedir. (60 nolu KDV Sirkülerinin 8.1.3.3. nolu bölümü)

- Takdir komisyonu kararına bağlanan kayıplar zayi mal durumunda ise, KDV indirim iptalini gerektirir. (Karara istinaden stok değeri ve indirimi iptal edilen KDV tutarı gider yazılır.)
- Hırsızlık sonucu kaybedilen mallarda, KDV indirim iptali yapılır. (Çalınan malın kayıtlı değeri ve iptal olunan KDV'si kanunen kabul edilmeyen giderdir.)
- Üretim raporlarının hatalı olmasından kaynaklanan stok sayım noksanlıkları gerçekte zayi olmuş mal durumunda olmadığından hatanın gerektirdiği yevmiye kayıtları yapılmak suretiyle KDV indirim iptaline gerek kalmayacağı tabidir.

Stok sayım farkının nereden kaynaklandığı bilinmiyorsa KDV açısından ne yapılması gerektiği konusundaki görüşlerimizi şöyle özetleyebiliriz:

Eğer sayım sonucu mevcut olduğu görülen mal, kayıtlara göre olması gerekenden fazla ise, KV açısından yapılacak işlem yukarıda izah edilmiştir. Mal fazlalığı halinde KDV açısından yapılacak bir işlem yoktur.

Sebebi izah edilemeyen mal noksanlıklarında, bu malların açıktan satıldığı iddia edilmemiş olduğu durumda söz konusu malların zayi mal sayılması ve noksan mala ait KDV indiriminin iptali gerekmektedir.

Söz konusu mal noksanına ilişkin KDV hakkındaki yaklaşım ister teslim KDV'si noksanlığı girdi KDV'nin indirilmeyeceği şeklinde olsun, her iki halde de bu farka ait KDV nin hangi ayla ilgili olduğu sorunu ile karşılaşılacaktır. Bu konuda ilk akla gelen çözüm şekli, mal noksanlığının sayım suretiyle hesap döneminin son ayında ortaya çıkarıldığını dikkate alarak farka KDV'nin sayım ayı itibariyle işleme tabi tutulmasıdır.

Uygulamada izah edilemeyen stok sayım noksanlıkları şu şekilde yevmiye maddesine bağlanmakta ve bu kayıt şekli genel olarak kabul görmektedir.

| | |
|--|-----|
| 689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR | 118 |
| - Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler | |
| 150-157 STOKLAR | 100 |
| 392 DİĞER KDV | 18 |
| - İlave Edilecek KDV (KDV İndirim İptali) | |

7. YIL İÇİNDE SAYIM YAPAN FİRMALARIN DURUMU :

Bazı firmalar stok durumlarını ticari yönden daha iyi takip edebilmek için yıl içinde (yılda iki veya daha fazla sayıda) stok sayım işlemi yapmaktadırlar. Bu gibi firmalar, ara sayım sonuçlarını yevmiye kaydı yapmak suretiyle resmi kayıtlarına intikal ettirmek istediklerinde yukarıdaki açıklamalarımızı dikkate almak, bu karmaşık kayıt ve işlemlerle uğraşmak zorunda kalırlar. Bu firmalara tavsiyemiz ara sayım sonuçlarını muhasebe dışında izlemeleri, bu arada sayım farklarının sebeplerini araştırmaları, yıl sonu sayımındaki genel neticeyi yukarıdaki açıklamalarımıza göre muhasebeleştirmeleri ve vergisel gereklerini yerine getirmeleridir.

Hatta, yukarıda metni yer alan VUK 190 ıncı madde kapsamındaki firmaların, stok sayım işlemi iki veya üç yılda bir yapmaları, bu zahmetli ve vergi yükü getiren işlemle daha seyrek karşılaşmalarını sağlayacaktır.

8. STOK SAYIMININ YAPILMAMASI :

Yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere, stok sayımı yapmak ve sayım sonucu ortaya çıkan fazlalık ve noksanlıkları muhasebeleştirmek, vergisel gereklerini yerine getirmek ciddi zorluklar içermektedir.

Bu güçlüklerden kaçınmak veya vergi matrahlarının etkilenmesinden korunmak, KDV indirim iptali zorunda kalmamak için çoğu mükellefin stok sayımı yapmadığı, kaydi envanteri fiili envanter gibi göstererek beyanda buldukları görülmektedir.

Stok sayımının yapılmaması sonucunda kaydi envanter ile fiili stoklar arasındaki farklar tespit edilmediği için bu farklar giderek büyümekte ve sonuçta görünmeyen stok fazlalıkları veya noksanlıkları oluşmaktadır.

Vergi kaybına yol açan böyle bir durumun vergi denetimi suretiyle tespit edilmesi çok güçtür.

Malın;

- Kayıtlarda görüldüğü halde fiziken mevcut olmaması veya
- Fiziken mevcut olduğu halde kayıtlarda görünmemesi

durumu yakın geçmişte çok kere af kanunlarına konu edilmiş ve mükellefler aftan yararlanarak kaydi envanterleri ile fiili envanterlerini ilgili af kanununda belirtilen maliyetlere katlanarak eşitleme fırsatı bulmuşlardır.

9. SONUÇ :

Gerçek usulde defter tutan ticari ve zirai kazanç sahipleri hesap yılı sonlarında mevcut emtia (hammadde, yarı mamul ve mal) miktarlarını ticari teamüllere göre ölçmek, saymak, tartmak ve bunların mutad olmadığı emtiada ise tahminde bulunarak tespit etmek zorundadırlar.

Sayım yoluyla tespit olunan emtia mevcudu ile kayıtlara göre mevcut olması gereken emtia miktarının eşitliği esastır.

Bu iki miktarın eşitsizliği halinde ne işlem yapılacağı, söz konusu tutmazlığın hangi sebepten kaynaklandığına bağlıdır ve eşitsizliğe yol açabilecek pek çok sebep vardır.

Sayımda ortaya çıkan emtia fazlalığı veya noksanlığının sebebi bilinmiyor veya bilinmekle beraber izah veya ispat edilemiyorsa;

- Emtia fazlası bulunması halinde bunun 397 nolu hesaba alacak emtia stok hesabına borç yazılacağı tereddütsüz olup bu durumda KDV açısından yapılacak bir işlem yoktur. gelir veya kurumlar vergisinden açısından bu mal fazlalıklarının kayıtlı değeri mali kara dahildir.
- Sebebi bilinmeyen emtia noksanlıkları muhasebesel açıdan 197 nolu hesapta izlenmektedir.

İzah edilemeyen stok sayım noksanı konumundaki malların kayıtlı değeri gelir veya kurumlar vergisi matrahını etkileyemez. (Kanunen kabul edilmeyen giderdir.) Bu mallara ait KDV indirimlerinin iptali gerekmektedir. Söz konusu noksan malların belgesiz satıldığı iddiasına göre vergi hesaplamalarına konu edilmesi de ihtimal dahilindedir.

Stok sayımı yapılarak fiili emtia envanterinin çıkarılması, kaydi envanter ile fiili envanter arasındaki farkların muhasebeleştirilmesi suretiyle kaydi ve fiili envanterin eşitlenmesi, söz konusu farkların vergisel gereklerinin yerine getirilmesi fevkalade güçtür.

Büyük sınai işletmelerin Hazine Maliye Bakanlığından izin almak suretiyle iki veya üç yılda bir envanter çıkarmaları, böylelikle bu güç işlemi daha seyrek yapmaları mümkündür.

Büyük mağazalar ve eczaneler izne gerek olmaksızın üç yılda bir fiili envanter çıkarabilirler.

Stok sayımı yapılmayan yıllarda, kaydi envantere göre belirlenen emtia miktarı envanter defterine kaydolunur ve o yıla ait vergi matrahının tespitinde dikkate alınır.

Maliye İdaresince stok sayım farkları hakkında yapılması gereken işlemlerin topluca izah edilmesinde yarar görüyoruz.

NOT :

Yazarımızın bu makalesi Yaklaşım Dergisi'nin Şubat 1995 sayısında yayımlanmış olup, yazarımız tarafından muhasebe.tr için 17.11.2022 tarihi itibariyle güncellenmiştir.