

Sayı : 2011/179 – 3
Tarih : 09.08.2011

Ö Z E L B Ü L T E N

Değerli müşterimiz,

Bu bültenimizde stoklarla ilgili değerlendirme ve envanter sorunları konusunda özet bilgiler sunulmaktadır.

I – Satın Alınan ve İmal Edilen Emtianın Değerleme Ölçüleri

Vergi Usul Kanununun 262'inci maddesine göre maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.

Aynı kanunun 274'üncü maddesine göre emtia maliyet bedeliyle değerlendirilir.

Dahilde satın alınan emtiada, satın alma bedeli ile birlikte malın işyerine getirilmesine kadar ödenen nakliye ve sigorta giderleri, ithal edilen emtianın CIF bedeli, gümrük vergileri ve emtianın işyerine gelinceye kadar yapılan nakliye, komisyon ve benzeri giderler, ithalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar, akreditifli ithalatta mal bedelinin finansmanı ile ilgili giderler maliyete dahil edilir.

İmal edilen emtianın maliyet bedeli ise yine aynı kanunun 275'inci maddesine göre aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder.

- 1- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli
- 2- Mamule isabet eden işçilik
- 3- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse
- 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

II – Maliyet Bedelinin Tespitinde Özellik Arzedan Konular

Maliyet bedelinin yukarıda açıklanan ölçülerle tespitinde özellik arzedan hususlar aşağıda açıklanmıştır.

1- Vade Farkları

Vade farkları emtianın alımı anında veya alımından sonra ortaya çıkabilirler.

Emtianın alımı anında ortaya çıkan (malın bedelinin bir unsuru olarak taraflarca belirlenmiş olan) vade farkları malın satış faturasında gösterilmiş olabilir veya ayrıca fatura edilmiş olabilir. Her iki durumda da hesaplanan vade farkının maliyete dahil edilmesi gerekir.

Ancak maliyete dahil etme işlemi malın satışına kadar yapılır. Mal satıldıktan sonra doğan vade farkları doğrudan gider yazılır.

Mal bedelinin vadeli olarak ödenmesinden kaynaklanmayıp alıcının ödemelerdeki gecikmesi nedeniyle alıcıya fatura edilen vade farkları ve gecikme faizleri alıcı tarafından ilgili olduğu malla ilgilendirilmeden doğrudan gider yazılabilir.

2- Kredi Faizleri

238 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre, finansman temini için bankalardan veya benzeri kredi kurumlarından alınan krediler için ödenen faiz ve komisyonlardan dönem sonu stoklarına pay verilme zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu ödemeler doğrudan gider kaydedilebilir, istenirse stokta kalan emtiaya isabet eden kısmı maliyete eklenebilir.

3- Kur Farkları

Yine 238 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

2

4- Alış İskontoları

İskonto malın bedelinden indirim yapılmak suretiyle veya alınan malın yanında bir miktar mal da bedelsiz olarak verilmek suretiyle yapılabilmektedir. Her iki halde de alınan mal için daha düşük bir bedel ödenmektedir.

26 sayılı KDV genel tebliğine göre satıcı tarafından yapılan iskонтoların fatura üzerinde gösterilmesi ve iskonto edilmiş bedel üzerinden de KDV hesaplanması zorunludur.

Aynı şekilde alıcının yapılan iskontoyu emtia alış maliyetinden düşmesi ve mali iskонтolu bedelle stoklara kaydetmesi gerekir.

5- Ciro Primleri

Ciro primleri fatura ve benzeri belgelerle ayrıca gösterilmeyip, yıl sonunda, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskonto anlamındadır.

26 sayılı KDV genel tebliğinde bu şekildeki ciro primlerinin doğrudan satılan malla ilgili olmadığı, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın ya da çabanın sonucu olarak

doğduğu, bundan dolayı yapılan işin ana firmaya karşı verilen bir hizmet olduğu, hizmet olarak KDV'ye tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Tebliğden anlaşılacağı üzere, Maliye Bakanlığı ciro primlerinin alınan mallarla doğrudan ilgisinin bulunmadığı görüşündedir. Bu itibarla, ciro primlerinin alınan malların maliyetiyle ilişkilendirilmeden doğrudan gelir yazılmaları gerekmektedir.

III – Kıymeti Düşen Malların Değerlenmesi

1- Parasal Değer Kaybına Uğrayan Stokların Değerlenmesine İlişkin Düzenleme

VUK madde 274'e göre, emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267'inci maddenin ikinci fıkrasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedel ölçüsünü tatbik edebilir.

Deflasyon nedeniyle fiyatlar genel seviyesinin düşmesi, malın teknolojisinin veya modelinin eskimesi, moda alanında meydana gelen yenilikler nedeniyle malın satılabilirlik niteliğinin azalması gibi nedenlerle malların değerlendirme günündeki satış bedelleri maliyet bedelinin %10 veya daha altına düşerse, bu mallar emsal bedelle değerlendirilir.

Bu durumda, aynı cins ve nevideki mallardan değerlemenin yapılacağı ayda veya önceki iki ay içinde emsal bedeli belirlenecek malın miktarına nazaran %25 veya daha fazla satış yapılmışsa, bu oranın tutturulduğu ay veya aylardaki ortalama satış fiyatı üzerinden değerlendirme yapılır.

Emsal bedel tespiti bu esasa göre yapılamıyorsa Takdir Komisyonunca emsal bedel tayini istenebilir.

2- Fiziksel Değer Kaybına Uğrayan Stokların Değerlemesine İlişkin Düzenleme

Vergi Usul Kanununun 278'inci maddesine göre yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurda ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.

Doğal afetler sonunda uğranılan zararlar ancak takdir komisyonunun kararı ile gider yazılabilir. Kaza mercilerince biçilen değerler de emsal bedeli yerine geçer. Ancak mali idarenin uygulamalarında yargı organlarınınca biçilen değeri emsal bedel olarak kabul etmediği, takdir komisyonu kararı istediği bilinmektedir. Bununla birlikte Danıştay'ın yargı mercilerince biçilen değerlerin emsal bedel olarak kabul edilmesinin gerektiği yönünde kararları bulunmaktadır.

Takdir Komisyonu malların değerini (sıfır) olarak belirlerse KDV indirim iptali yapılır.

3- Değeri Düşen Malların Kaydı ve Girdi KDV'leri

Değeri düşen mallar ilgili stok hesabından çıkarılarak 157 diğer stoklar hesabına alınır. 654 karşılık giderleri ve 158 stok değer düşüş karşılığı hesapları kullanılarak karşılık ayrılır.

Değeri düşen emtia tamamen zayi olmadığı için KDV iptali yapılmaz.

4- Değeri Düşen Emtianın Sigortalı Olması Halinde Yapılacak İşlem

Vergi Usul Kanununun 330'uncu maddesine göre emtia, zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zaiyat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır.

5- Stok Değer Düşüklüklerinin Matraha Yansıtılması İçin Pratik Yöntem

Yukarıdaki hallerden herhangi biri ile değer kaybına uğrayan mallar bu halleriyle satılabilir veya matrahtan indirilebilecek şekilde bağışlanırsa değer düşüklüğünün realize olması ve vergi matrahına yansması sağlanmış olur.

IV – Envanter ile İlgili Özellik Arzeden Konular

Vergi Usul Kanununun 186'ıncı maddesine göre envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.

4

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

Kaydi envantere göre bulunması gereken emtia miktarı (dönem başı stok+alışlar veya imal edilen - satışlar) ile fiili emtea mevcudu arasında miktar farkı bulunmaması gerekir (Ayrıca imal edilen miktarın Sanayi Odalarınca belirlenmiş oranlarla uyumlu olması gerekmektedir).

Ancak aşağıdaki nedenlerle stok sayım farkları ortaya çıkabilmektedir.

- Dönem başı kaydi veya fiili stoku doğru olmayabilir.
- Birkısım emtea çalınmış veya kaybolmuş olabilir.
- Faturası alınmış ve kayda geçmiş emtea henüz gelmemiş olabilir.
- Bazı zaiyat olayları kayda geçmemiş olabilir.
- Fire nedeniyle miktar kaybı olabilir.
- Yıl içinde faturasız mal alınmış veya satılmış olabilir.
- İşetmeden çekişler kayda geçmemiş olabilir.
- Numune veya promosyon olarak sarfedilmiş ve bu sarflar kayda geçmemiş olabilir.
- v.b.

Ortaya çıkan farklarla ilgili olarak aşağıdaki işlemlerin yapılması gerekmektedir.

1- Sayım Noksanları ve Fazlaları

Sayım sonucu tespit edilen noksanlar ilgili stok hesapları kayıtlı değerleriyle alacaklandırılarak 197 no'lu sayım ve tesellüm noksanlıkları hesabının borcuna aktarılır.

Bu noksanlıkların sebepleri araştırılır. Tespit edilen sebeplere göre gereken kayıtlar yapılır. Nedeni tespit edilemez veya sorumlularından tahsili mümkün olmaz ise gider (kanunen kabul edilmeyen) kaydedilir. Sayım noksan hesabı kapatılır. İndirilmiş olan KDV düzeltilir.

Envanter sayım sonucunda saptanan fazlalıklar ise emsal bedelleri üzerinden değerlendirilerek ilgili stok hesabına borç 397 no'lu sayım ve tesellüm fazlaları hesabına alacak kaydedilir.

Fazlalıkların nedeni araştırılır. Tespit edilen sebeplere göre gereken kayıtlar yapılır. Beyanname verme süresi sonuna kadar sebebi bulunamayan farklar 679 no'lu diğer olağandışı gelir ve karlar hesabına kaydedilir.

Sayım fazlalık ve noksanlıkları birbirine mahsup edilmez.

2-Fire ve Zayıyat

İmal edilen veya alım satımı yapılan mallar fiziksel olarak çeşitli nedenlerle (erime, buharlaşma, kuruma, sızma, dökülme v.s.) miktar olarak azalabilmektedir. Bu azalmalar fire ve zayıyat olarak nitelendirilmektedir.

Alım satım işletmelerinde ortaya çıkan azalmalar fire, imalat işletmelerinde ortaya çıkan azalmalar ise zayıyat kapsamında değerlendirilmektedir.

İşletmelerde faaliyet sonucu;

[Satışlar+Dönem Sonu Stoku-(Dönem başı stok+Alışlar veya imal edilen)]= (+) ise kar, (-) ise zarardır.

Bu durumda dönem sonu stok, fire ve zayıyatlardan sonra kalan miktar ve tutarına göre tespit edileceğinden, fire ve zayıyatlar da kendiliğinden dönem kar zararına yansımış olur. Bu nedenle ayrıca zarar yazılması sözkonusu değildir.

Ancak sayım sonucu bulunan dönem sonu stok miktarının kaydi envantere göre olması gereken stok miktarına göre farklılığının Sanayi ve Ticaret Odalarınca belirlenmiş fire ve zayıyat oranları ile izah edilebilecek oranda olması gerekir.

Ticaret ve Sanayi Odalarınca belirlenen fire ve zayıyat oranlarını bariz bir şekilde aşan fire ve zayıyat meydana gelmiş ise bunun nedeninin açıklanabilir ve kabul edilebilir olması gerekir. Aksi takdirde aşan kısım için cezalı tarhiyat yapılabilir.

Ticaret ve Sanayi Odalarınca tespit edilmemiş konularda ilgili odalara başvurarak fire ve zayıyat oranının tespiti istenebilir.

Fire oranları her ilde Ticaret ve Sanayi Odalarınca ilgili internet sitelerinde yayınlanmaktadır. İzmir de, İzmir Ticaret Odasının internet adresi olan www.izto.org.tr den ve Ege Bölgesi Sanayi Odasının internet adresi olan www.ebso.org.tr den fire ve zayıf oranları görülebilir.

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 zayıf olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDVnin düzeltilmesine gerek yoktur.

Ancak yasal düzenleme veya ilgili meslek kuruluşları tarafından belirlenen fire oranlarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV lerin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

3-Zayıf Olan Mallar

a) Deprem, Sel, Yangın Gibi Nedenlerle Değerini Tamamen Kaybeden Mallar

Yukarıda kıymeti düşen malların değerlendirilmesine ilişkin hususlar açıklanmıştı. Zarar gören mallardaki değer düşüklüğünün %100, yani tespit edilen emsal bedellerinin sıfır olması mümkündür. Bu taktirde değer düşüklüğünün tamamı gider yazılmak suretiyle matrahla ilişkilendirilmiş olacaktır.

b) Hırsızlık Nedeniyle Meydana Gelen Kayıplar

Hırsızlık nedeniyle uğranılan kayıpların matrahtan indirilmesi mümkün değildir.

Hırsızlığa konu mal bulunursa ve tazmini sağlanırsa kanunen kabul edilmeyen giderlerin kaydedildiği hesaba alacak yazılır.

Çalınan mal nedeniyle sigortadan tazminat alınmışsa gelir kaydedilmesi gerekir. Tazminatı aşmamak şartıyla, malın kayıtlardaki değerinin tazminatın gelir kaydedildiği hesaba borç kaydı yapılabileceğini düşünürüz.

c) Kullanma Süresi Geçtiği Veya Kullanılmayacak Hale Geldiği İçin İmha Edilen Mallar

Gıda maddeleri ile ilaçlar gibi son kullanım tarihleri geçmiş ve insan sağlığı açısından imha mecburiyeti bulunan malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonları veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda bu malların bedelleri gider yazılabilir.

d) Zayıf Olan Malların KDV'si

Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c maddesine göre deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın

sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez.

5.12.2009 tarihine kadar vergi idaresi verdiği özgelgelerle miadı dolan veya başka nedenlerle kullanılması mümkün olmayan malların alımında yüklenilen KDV nin indirilebileceğini belirtmekteydi.

Ancak bu tarihte yayınlanan 113 seri no.lu KDV genel tebliği ile bu konuda görüşünü değiştirmiş ve miadı dolan ya da başka nedenlerle kullanılmayacak hale gelen ve ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar ve takdir komisyonu huzurunda imha edilen mallara ilişkin yüklenilen KDV nin indiriminin mümkün bulunmadığı, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 no.lu KDV beyannamesinin "ilave edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerektiğini belirtmiştir.

V – Mal İadeleri ile İlgili Özellik Arzeden Konular

Mal iadeleri hem gelir veya kurumlar vergisi hem de katma değer vergisi bakımından özelliği olan hususlardır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 35 inci maddesine göre, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.

7

İadenin tarafları ve zamanına göre aşağıdaki şekilde işlem yapılması gerekir.

KDV mükellefleri arasında ve aynı ay içinde yapılan iadelerde fatura iptal edilerek daha önce bu faturaya dayanılarak yapılan kayıtlar ters kayıtla kapatılır. Bu durumda iade faturası düzenlenmesi de mümkündür.

Ay geçtikten sonra yapılan iadelerin fatura ile yapılması gerekir.

İadenin zamanına göre tarafların kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır.

Alicinin kayıtları:

-----/-----
153
191
320
(mal alış kaydı)
-----/-----

İade aynı ay içinde gerçekleştiyse bu kaydın tersi yapılır. İade ay veya yıl geçtikten sonra gerçekleştiyse



-----/-----
320
153
391
(mal alış iadesinin kaydı)
-----/-----

Şeklinde kayıt yapılır.

Satıcının kayıtları:

-----/-----
120
600
391
(mal satış kaydı)
-----/-----
621
153
(satılan mal maliyeti)
-----/-----

Şayet iade işlemi aynı ay içinde yapılırsa yukarıdaki kayıtların tersi kayıtlar yapılır.

İade işlemi ay geçtikten sonra fakat yıl geçmeden gerçekleşirse şu kayıtlar yapılır.

-----/-----
610
191
120
(mal satış iadesi kaydı)
-----/-----
153
621
-----/-----

İade işlemi yıl geçtikten sonra gerçekleşmiş ise kayıt aşağıdaki gibi yapılır.

-----/-----
153
191
120
-----/-----

Malı iade eden nihai tüketici olması halinde de satıcının kayıtları aynı olacaktır.

Malı iade eden serbest meslek erbabı ise iadenin serbest meslek makbuzuyla yapılması veya faturanın iade edilmesi mümkündür.



Malı iade edenin tüketici olması halinde nasıl bir işlem yapılacağı 54 sayılı KDV genel tebliğinde açıklanmıştır. Buna göre satıcılar iade edilen mal için gider makbuzu düzenleyecekler ve tüketiciden iade edilen mala ait fatura ve benzeri belgeyi makbuz ekinde geri alacaklardır. Gider makbuzunda (pusulasında) iade edilen malın katma değer vergisi satış bedelinden ayrı gösterilecek ve bu miktar indirim konusu yapılmak suretiyle işlem düzeltilecektir.

Yararlı olması dileği ile saygılarımızı sunarız.

Hasan Zeki SÜZEN (YMM) – Ekrem KAYI (YMM)