

ENVANTER

Bekir BİLGÜ*

Temel amacı kâr elde etmek olan tacir tıari faaliyetine başlarken sermaye veya buna ilave olarak borç karşılığında varlık sahibi olmaktadır. Tüccar olmanın ve muhasebenin gereği işletme sahibinin işletmeye koyduğu mevcutları, alacak ve borçları bilmesi gerekir ki, dönemsellik ilkesi gereği dönem başındaki ile dönem sonundaki mevcut, alacak ve borç miktarını karşılaştırıp işletme dönemini kâr veya zararla kapatıp kapatmadığını hesaplayabilsin. Bu nedenle ticari faaliyetin envanterle başladığını söyleyebiliriz.

İşletmeler hem muhasebe yönünden hem de Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu gereği faaliyetlerine başlarken dönem başı envanteri, her hesap dönemi sonunda dönem sonu envanteri çıkarmak zorundadırlar. Dönem başında envanter çalışması sonucu elde edilen verilerin özeti olarak dönem başı bilançosu düzenlenecektir. Dönem başı bilançosu yevmiye defterinin birinci maddesine başlangıç kaydı olarak yazılacaktır. Dönem sonunda ise tekrar envanter çalışması yapıp kaydi durumun fiili durumu yansıtip yansıtmadığı araştırılacak, muhasebe kayıtları fiili duruma göre düzeltilecek sayım sonucu ortaya çıkan noksan veya fazlaların nedenleri araştırılıp, ilgili hesaplara alacak veya borç yazılıp sayım noksan veya fazlaları hesabı kapatılacak ve mali tablolar hazırlanacaktır.

Biz bu kadar önemli bir konu olan envanter çıkarma eylemini VUK yönünden ele alıp inceleyeceğiz.

1. ENVANTERİN TANIMI

213 sayılı VUK envanter çıkarmayı tanımlamış envanteri tanımlamamıştır. Envanter çıkarma bir eylemi ifade ederken envanter ise bu eylem sonucunda saptanan aktif ve pasif kalemlerin kaydedildiği defter, çizelge yada listeyi anlatmaktadır. VUK'nun 186 ıncı maddesi envanter çıkarmayı şöyle tanımlamıştır:

"Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek yoluyla kesin bir şekilde ve ayrıntılı olarak tespit etmektir.

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı.

Şu kadar ki ticari geleneğe göre tartılması sayılması ve ölçülmesi alışık olmayan malların değerleri tahmini olarak tespit edilir."

2. HESAP DÖNEMİ - BİLANÇO GÜNÜ - ENVANTER GÜNÜ

VUK md. 174 hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğunu kayıtların her hesap dönemi sonunda kapatılıp ertesi dönem başında yeniden açılacağını belirtmiştir. Faaliyet ve muamelelerinin mahiyeti normal hesap dönemine uygun olmayanlar özel hesap dönemi tayin edilir. Bunun için müracaat ve Maliye Bakanlığı'nın izni şarttır.

VUK md. 186'ya göre envanter bilanço gününde çıkarılır. VUK md. 185, bilanço gününü hesap döneminin son günü olarak tanımlar. Bilanço envantere göre düzenleneceğinden envanterin hesap döneminin son günü çıkarılması gerekir. Dolayısıyla envanter hesap döneminin son günü yapılacaktır. Normali bu olmakla birlikte az sonra anlatacağımız gibi, zamanı önceden kestirilemeyen envanter çıkarılan durumlarda envanter günü ile bilanço günü çakışmamaktadır.

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlardan envanter yapma zorunluluğu emtia üzerine iş yapanlar için vardır. Bunlar için bilanço çıkarma zorunluluğu yerine işletme hesabı hılasası çıkarma yükümlülüğü olduğundan envanter

hesap döneminin son günü yapılacaktır.

3. ENVANTER ÇIKARMANIN ÖNEMİ

İşletmeden alacaklıların ve bunlardan biri olan devletin, işletmenin maddi yapısını ve vergi alacağının gerçek tutarının belirlenmesi için envanter çalışması yapılması zorunludur. Envanter çalışması işletmenin varlıkları ve borçlarının gerçek durumunu ortaya koyar, kayıtlara intikal etmemiş işlemlerin kayda girmesini sağlar. Dönem kârının olması gerekenden fazla veya eksik çıkmasını önler.

GVK'nun 38 inci maddesine göre; bilanço esasına göre ticari kazanç; işletmenin dönem başı bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi ile dönem sonu bilançosuna göre hesaplanan özsermaye arasındaki farka göre hesaplanır.

Bilançoların hazırlanması ise ancak envanter çalışmasıyla mümkün olmaktadır. VUK md. 192, bilanço envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı değerleri itibarıyla tertiplenmiş özeti olarak tanımlamış bilanço envanter çalışmasının yapılmasına bağlamıştır.

İşletme hesabı esasında ise ticari kazanç tespit edilirken dönem başı ve dönem sonu emtia envanteri yapılır. Dönem başı envanter mevcudunun değeri gidere, dönem sonu envanter

mevcudunun değeri gelire ilave edilir.

4. ENVANTER ÇIKARMA ZAMANI

Yasalar belli zamanlar tayin etmekle birlikte, işletmeler isterlerse her zaman envanter çıkarabilirler. Zorunlu olarak çıkarılacak zamanlar;

- İşletmelerin Kuruluşlarında (dönem başı envanteri. Takip eden dönemlerde dönem sonu envanteri bir sonraki dönemin dönem başı envanteridir),

- Dönem sonlarında (dönem sonu envanteri),

- Takvim yılı içinde işin terk edilmesi,

- Tasfiye, Ölüm, İflas, Devir.

(Geçici vergi dönemleri -üç aylık dönem- sonunda fiili envanter çıkarma zorunluluğu yoktur. Kayıtlar üzerinden envanter yapmaları yeterlidir. Gelir Vergisi Kanunu mükerrer madde 120).

5. ENVANTER ÇEŞİTLERİ

Hesaplara işlenmesi açısından envanter ikiye ayrılır :

5.A. Muhasebe dışı :

VUK md. 186 ve TTK md. 73 de tanımlanan envanter muhasebe dışı envanterdir. İşletme varlıklarını saymak, ölçmek tartmak yoluyla miktar olarak tespit edilmesi ve değerlendirme ölçülerine göre değerlemesinin mu-

hasebe kayıtları dışında muhasebe kayıtları dikkate alınmadan yapılmasıdır.

5.B. Muhasebe içi :

Muhasebe dışı envanter sonuçlarının muhasebe kayıtları ile uygunluğunun sağlanması için yapılan muhasebe işlemleridir. Envanter sonucunun muhasebe kayıtları ile karşılaştırılmasından sonra ortaya fark çıkmışsa farkla ilgili kayıtların yapılması muhasebe içi envanterin konusunu oluşturur.

6. ENVANTER ÇIKARACAKLAR

VUK'nda envanter ayrı bir bölüm olarak düzenlenmemiş, "Mükelleflerin Ödevleri" adlı ikinci kitabın "defter tutma" adlı ikinci kısmın "bilanço esasına göre defter tutma" adlı üçüncü bölüm içinde madde 186 ve "işletme hesabı esasına göre defter tutma" adlı dördüncü bölüm içinde madde 195'de düzenlenmiştir. Buradan çıkan sonuç ise bilanço esas ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin envanter çıkarırken farklı hükümlere bağlı olacaklarıdır.

İster bilanço ister işletme hesabı esasına göre defter tutsunlar mükellefler her yıl envanter çıkarmak zorundadırlar. Bunun istisnası emtia envanterinde karşımıza çıkmaktadır :

- Çeşitli mal grupları üzerinde geniş olarak perakende iş yapan büyük mağazalar,

- ve Eczaneler, 3 yılda

- Maliye Bakanlığı'ndan izin almak koşuluyla büyük sınai işletmeler 2-3 yılda,

bir envanter çıkarabilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan eczaneler ise VUK 195 gereği her yıl emtia envanteri düzenlemek zorundadırlar.

7. ENVANTERE DAHİL UNSURLAR

7.A. Bilanço Esasında Envanter

Mevcutlar, alacaklar ve borçların envanteri yapılacaktır. Kanun saymamakla beraber mevcut kavramının içine şunlar girer : Gayrimenkuller, ticari mallar, tarım ürünleri, menkul kıymetler.

Bina ve araziler ferdi teşebbüslerde aşağıdaki esaslarla envantere alınır (VUK md. 187):

1) "Fabrika, ambar, atelye, dükkan, mağaza ve arazi işletmede ister kısmen ister tamamen kullanılsın değerinin tamamı üzerinden envantere alınır.

2) Ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlası işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edilir.

3) Envantere alınan gayrimenkullerin kullanılış tarzında sonradan vaki olacak değişiklikler, hesap yılı içinde nazara alınmaz."

Aktifleştirilen gider ve zararlar ile pasifdeki özsermaye addolunan kalemler ve kâr somut olarak mevcut olmadığından envanter ve değerlemesi bir defa yapılır.

VUK md. 186/2 "ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olamayan malların değerleri tahminen tespit olunur. Örneğin üstüğü, deşe ve iskartalar gibi.

7.B. İşletme Hesabı Esasında Envanter

İşletme hesabına göre defter tutan mükelleflerin sadece emtia envanterini çıkarmaları yeterli ve zorunludur. Emtia kavramı içine nelerin dahil olduğu VUK 195'de sayılmıştır: Satmak maksadıyla alınan mallar, imal edilen mallar, iptidai ve hammadde ve yardımcı maddeler. Sabit kıymetler, nakdi değerler, borç ve alacaklarının envanterini yapmak zorunda değillerdir.

8. ENVANTER SONUÇLARININ KAYDI

8.A. Bilanço Esasında Kayıt

Bilanço esasında defter tutanlar çıkardıkları envanteri envanter defterine kaydederler. Envanter çıkarmak zorunda olmadıkları dönemlerde muhasebe kayıtları üzerinden çıkaracakları envanterlerini envanter listelerine kaydederler. Envanter sonucu bulunan miktarlar VUK nun değerlendirme hükümlerine göre (md. 258-290) değerlendirilmelidir. Mik-

tarlar ve birim fiyatlar ayrıntılı olarak yazılmalıdır.

8.A.1. Envanter defteri

Bilanço usulünde defter tutanlar VUK 182/3'e göre envanter defteri (mevcudat ve muvazene defteri) tutmak zorundadırlar. Defterin neleri ihtiva edeceği ve nasıl olacağı VUK md. 185'de belirtilmiştir; "Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe bilanço günü denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur."

İşletmeler amortismanla tabi kıymetlerini ve amortismanlarını isterlerse amortisman defteri veya listeleri yerine envanter defterinin ayrı bir yerine kaydedebilirler.

Mükelleflerin değişik uygulamalar içinde olduğu görülmektedir.

- Envanter defterlerinin boş bırakılması defter kayıtları vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmadığını gösterdiğinden matrahın re'sen takdir edilmesine dayanak teşkil eder. Envantere sadece bilançoların kaydedilmesi yeterli değildir. Çünkü VUK md. 185'in hükmü açıktır; "...çıkartılan envanterler ve bilançolar kaydolunur..." demektedir. Ayrıca bi-

lançoların deftere yazılmak yerine yapıştırılması doğru değildir. Aynı kanunun 216 ıncı maddesinin "... defterler mürekkep veya makine ile yazılır." hükmü buna engeldir.

8.A.2. Envanter listeleri

Envanter listelerinde bulunması gereken özellikler şunlardır (VUK md. 188) :

- Sayfalarının numaralanması,
- Envanterin yapıldığı tarihin yazılması,
- Envanter çıkaran memur ile işletme sahibi ya da vekilince imzalanması,
- Aynen envanter defteri gibi (5 yıl süreyle) saklanması,

Envanter listelerinin tasdik zorunluluğu yoktur. Listelerdeki muhteviyat envanter defterine icmalen kaydedilir. Örneğin; büyük marketler çok çeşitli ve kapsamlı mal sattıkları için birbirinden farklı bisküvi çeşidi için envanter defterine bisküvi adı altına icmalen kayıt yaparlar.

Envanter sonucunda miktar olarak tespit edilen varlıklar bilanço gü- nünde VUK tarafından belirlenen ölçülere göre değerlendirilir.

8.B. İşletme Hesabı Esasında Kayıt

İşletme hesabına göre defter tutan mükelleflerin sadece emtia envanterini çıkarma zorunlulukları var-

dır. Bu envanter sonuçlarını diğer muamelelere ait kayıtlarla karıştırmayacaklar, ayrı sayfalara kaydedeceklerdir.

Ayrıca çıkardıkları dönem başı envanter mevcutlarının değerini her hesap dönemi sonunda çıkaracakları işletme hesabı hülasasının gider tablosunun başına, dönem sonu çıkardıkları envanter mevcutlarının değerini gelir tablosunun sonuna kaydedeceklerdir. (VUK md 195,h 196)

9. ENVANTER FARKLARI

9.1. Envanter Noksanları

Noksanlar şunlardan kaynaklanabilir :

a- Hırsızlık,

b- Kayıtsız mal satışları,

c- Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde meydana gelen azalışlar,

d- Normal imalat ve satış sürecinde meydana gelen fire vb.

9.1.a. Hırsızlık :

VUK'nda çalınan malların zarar yazılacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Maliye bakanlığının 17.07.1973 tarih ve 24453-278-20 sayılı muktezasında çalınan malların zarar yazılamayacağı belirtilmiştir (2). Bu noksanlık ferdi işletmelerde Ortaklardan Alacaklar Hesabına borç

fark hesabına alacak yazılmak suretiyle denkleştirilir. Kurumlarda ise Kanunen Kabul Edilmeyen Gider yazılır. Çalınan malın maliyet bedeli biliniyorsa, maliyet bedeli, bilinmiyorsa emsal bedeli üzerinden kayıtlardan silinir.

_____/_____
197 Sayım ve Tesellüm Noksanları xxx
(İlgili Varlık) Hs. xxx

9.1.b. Kayıtsız Mal Satışları :

Envanter farklarının faturasız satışlardan kaynaklandığı anlaşılmışsa;

_____/_____
197 Sayım ve Tesellüm Noksanları xxx
(İlgili Varlık) Hs. xxx

9.1.c. Kıymet Düşüklüğü :

VUK md. 278 kıymeti düşen mallar başlığı altında bu konuyu düzenlemiştir. Bu hallerde ortaya çıkan noksanlıklar Takdir Komisyonlarınca takdir edilir. Mahkemelerin belirlediği değerler de kabul edilmektedir.

9.1.d. İmalat ve Satışlardan Kaynaklanan Fire Zayıyat :

Örneğin ekmek fırınında unun dökülmesinden kaynaklanan fireler.

Dikkat edilmesi gereken husus firelerin piyasa koşullarına uygun olması ve emsaline nazaran büyük

farklılık göstermemesidir. Yoksa kanuna aykırı olur.

9.2. Envanter Fazlalıkları :

Hesap dönemi sonunda sayım fazlalığı ortaya çıkarsa sonuç hesaplarına aktarılması gerekir.

/	
(İlgili Varlık) Hs.	xxx
197 Sayım ve Tesellüm Noksanları	xxx
/	
/	
397 Sayım ve Tesellüm Noksanları	xxx
690 Dönem Kâr veya Zararı	xxx
/	

Sabit kıymetlerin de envanteri yapıp fark kâr/zarara geçirilmelidir.

10. KANUN HÜKÜMLERİNE AYKIRI İŞLEMLERE UYGULANACAK YAPTIRIMLAR

Uygulamada mükelleflerce envanter kayıtları konusuna gereken önemin verilmediği envanter yönünden defterlerin eksik tutulduğu, envanterin sadece emtîa envanteri sanıldığı sabit kıymet envanteri yapılmadığı görülmektedir. Özellikle envanter defterine sadece bilançonun yapıştırılması envanter defterlerinin hiçbir özelliği olmayan fonksiyonsuz boş bir defter konumuna düşürmektedir. Oysa envanterin eksiksiz usulüne uygun yapılması, mevcut durumun gerçeği yansıtması açısından şarttır.

Defterlere nasıl kayıt yapılacağı VUK md. 216 "...mürekkeple veya makine ile yazılır." denilerek özellikle belirtilmiştir. Buna göre bilanço veya herhangi bir kağıdın yapıştırılması usulsüz bir uygulamadır.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun tutulmamış defter ve kayıtlar nedeniyle mükelleflere kanuni müeyyideler öngörülmüştür. Usule uygun olmayan bu defter ve kayıtlar için VUK md. 352/3 ve 6. bent hükmü birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir.

Aynı kanunun md. 30/4 üncü maddesi "Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derece noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa," hükmü gereği vergi matrahı re'sen takdir edilmiştir.

Bakanlar Kurulu Kararı ile artırılan Genel Usulsüzlük Cezalarının 2001 takvim yılı için tutarları şöyledir :

1. Derece Genel	
Mükellef Grupları	Usulsüzlük Ceza Tutarı
1. Sermaye şirketleri	20.000.000 TL
2. Sermaye şirketleri Dışında Kalan	
I. sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	13.000.000 TL.
II inci sınıf tüccarlar	6.500.000 TL.

Usulsüzlük cezalarının işlenmesinde muhasebecilerin de olaydaki payları oranında sorumlulukları vardır. Bu eylemlerinin

karşılığındaki yaptırım ise SM, SMMM ve YMM Kanunun 48. md.indeki disiplin cezalarıdır. Usulsüz eylem ve işlem yaptığı görülen muhasebecilerin odalara bildirilerek yaptırım uygulanması sağlanmalıdır. Bu hem mükellefin hakkının hem de devletin vergi alacağının korunması yönünden gereklidir.

Hukuk devletindeki cezaların bir özelliği de kamu düzeni açısından caydırıcı niteliğe sahip olmasıdır. Yukarıdaki ceza tutarlarının mükellefi ne kadar caydırıcı olduğu düşünülmelidir. Yeni düzenlemelere ihtiyaç vardır.

11. DEĞERLENDİRME

Usule uygun olmayan bu defter ve kayıtlar VUK md. 352/1-3, 6 hükmüne göre birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmekte, fakat müeyyideler ağır olmadığından caydırıcı etkisi olmamaktadır. Mü-

kellefler konuyu önemsemediğinden usulüne uygun olmayan envanterler buna dayanacak olan usulsüz bilançolar ortaya çıkaracak vergi ziyayı oluşmasına zemin hazırlayacaktır.

Bu usulsüzlüklerin önüne geçebilmek için ceza miktarının makul, etkili ve caydırıcı bir tutara yükseltilmesi ve ayrıca defter tutmanın maksadını (VUK md. 171) yerine getirmeyen bu kayıt ve defterler için re'sen (VUK md. 30/4) matrah takdiri yapılması, muhasebecilerin sorumlulukları için de ilgili odalara bildirimler yapılarak disiplin cezaları ile cezalandırılması gerekir.

KAYNAKLAR :

- 1- İslam Çankaya, Dönem Sonu İşlemleri Sh. 21, Ankara 1999.
- 2- Mesut Çırak, Vergi Dünyası s. 19, sh. 43, Dönem Sonu Envanteri ve Envanter Farkları.