

VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDA ULAŞILAN HASILAT FARKINA MALİYET VERİLİRKEN STOK DEĞERLEME YÖNTEMİNİN ÖNEMİ

ARİF AYLUÇTARHAN (*) SEZAI KAYA (**)

1 - GİRİŞ

Vergi incelemelerinde, işletme faaliyeti, defter kayıtları ve belgeler gibi dahili verilerin yanı sıra mal ve hizmet ile para akışını kapsayan harici verilerden yararlanılabilmektedir.

Dahili ve harici verilerden yararlanmak suretiyle yapılan incelemeler sonucunda hasılat, maliyet, gider ve vergi farkları raporlanarak hazırlayıcı işlem olarak tarhiyata kaynaklık etmektedir.

Vergi tarhına kaynaklık eden hasılat farklarının değerlendirilmesi sırasında ilgili maliyet ve gider kalemleri işletme hesaplarına dahil edilmemişse maliyet verilmekte, dahili kayıtlara alınmamış gider varsa bunlar dikkate alınarak vergi tarhiyatı yapılmaktadır.

İnceleme raporlarında hasılat farkının eleştirisi konusu edildiği hallerde bu hasılat farklarına maliyet verilirken stok değerlendirme usullerine ihtimam gösterilmesi gereği, yazımızın konusunu oluşturmaktadır. Ele alacağımız konu kurgulanmış örnek bir olay çerçevesinde değerlendirilerek açıklanmaya çalışılacaktır.

2- STOK DEĞERLEME USULLERİ ve HASILAT FARKININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Üretim sürecinde mamulün maliyet hesabına ulaşılırken girdi maliyetlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Mamul maliyetine temel girdiler olarak Direkt İlk Madde ve Malzeme, Direkt İşçilik ve Genel Üretim Maliyeti dahil edilir.

(*) Vergi Denetmeni

(**) Gümrük Kontrolörü

¹ Emtia ticareti ile iştigal eden işletmelerde de aynı yöntemler dönem sonu emtia stoku dolayısı ile satılan ticari mal maliyetinin tespitinde kullanılır.

Üretim işletmelerinde girdi olarak kullanılan İlk Madde ve Malzeme stoklarının üretime sevk edilen kısım maliyetlerinin tespiti için çeşitli yöntemler kullanılmaktadır.¹

Bu yöntemlerin başlıcaları aşağıdaki gibidir.

- 1- Has Maliyet Yöntemi
- 2- Ortalama Maliyet Yöntemi
 - a) Tartılı Ortalama
 - b) Hareketli Ortalama
- 3- İlk Giren İlk Çıkar (FIFO)
- 4- Son Giren İlk Çıkar (LIFO)
- 5- En düşük Fiyatlı İlk Çıkar (LOFO)
- 6- En yüksek Fiyatlı İlk Çıkar (HIFO)
- 7- Sabit Fiyatlarla Değerleme Yöntemi
- 8- Piyasa Fiyatıyla Değerleme Yöntemi
- 9- Piyasa Fiyatı ve Alış Fiyatından Düşük Olanıyla Değerleme Yöntemi
- 10- Sonradan Girecek İlk Çıkar Yöntemi.

İlk Madde ve Malzeme/Satılan Ticari Malların Maliyetleri ve dönem sonu stokların değerlendirilmesi yapılırken yasal mevzuatın izin verdiği yöntemlerin uygulanması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 262 ve 274 ile 275. maddeleri gereği emtia (alım satıma konu olan emtia – imal olunan emtia) maliyet bedeli ile değerlendirilecektir. Ancak maliyet bedelinin tespitinde hangi yöntemin kullanılacağı açıkça hükme bağlanmamıştır. 5024 sayılı Kanunla uygulanmasına son verilen LIFO yönteminin önceki düzenlemede yasada açıkça yer alması ve diğer bazı nedenlerle, vergi idaresinin fiili maliyet veya gerçek parti maliyet yöntemini kabul ettiği, buna karşılık diğer stok değerlendirme usullerine cevaz vermediği yönünde görüşler mevcuttur.

Maliyetlerin hesaplanmasında karşılaşılan zorluklar nedeniyle gerçek- fiili maliyetin tespitinin mümkün olmadığı durumlarda, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılmasının vergi idaresi tarafından kabul gördüğü ve yargı mercilerince de uygulamanın onandığı görülmektedir. Uygulamada da genellikle ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılmaktadır.

4008 sayılı Yasa ile VUK 274. maddeye eklenen ve LIFO yöntemine cevaz verilen hükmün 5024 sayılı Yasa ile Kanun'dan çıkarılması sonucu LIFO yönteminin kullanımına son verilmiştir.

Devamlı stok ile çalışan ve bu stokların seviyesinin korunduğu işletmelerde etkin olarak kullanılabilen ve satılan emtianın maliyetinin yüksek değerlendirilmesi sonucunu doğurarak vergi matrahının daha az seviyelerde tespitine mahal veren LIFO yöntemi artık kullanılamayacaktır.²

² LIFO yönteminin etkin olarak kullanılması için miktarı korunan stok düzeyinin yanında fiyatlarında devamlı bir artış göstermesi gerekmektedir. Böylece sonradan stoklara giren hammaddenin satılan mamul maliyetine dahil edilerek SMM'nin yüksek tutarlı olması sağlanır.

FIFO yöntemi ve hareketli ortalama yöntemleri ise fiili maliyetin tespitinde elverişlilik gösterdikleri ölçüde kanımızca stok değerlendirme usulü olarak kullanılabilir. Örneğin canlı hayvan veya hayvansal gıdaların faaliyete konu edildiği işletmelerde FIFO yöntemi uygun bir stok değerlendirme usulü olarak kullanılabilir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayınladığı "Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2)" içeriğinde de gerçek parti maliyeti dışında belirlenecek maliyetler için FIFO, ağırlıklı ortalama, hareketli ağırlıklı ortalama yöntemlerine uygulama izni verilmektedir.

Stok değerlendirme usulünün işletme tarafından uygulanmasının yanı sıra, işletmede uygulanan yöntem vergi matrahlarını revize eden vergi incelemelerinde de maliyetleme yapılırken dikkate alınmalıdır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde incelemenin maksadının ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması tespit edilmesi ve sağlanması olduğu hüküm altına alınmıştır. Ödenmesi gereken vergiye ulaşırlarken mükelleflerin V.U.K.'un 175 ve mük. 257. maddelerinin verdiği yetki gereğince Maliye Bakanlığının yayınladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine ve VUK değerlendirme hükümlerine riayet ederek kullandığı yöntemle uyumlu hareket edilmelidir.

Maliyet tespiti yapılırken itina gösterilmesi gereken yöntem uyumluluğu, muhasebenin temel kavramları içinde sayılan Maliyet Esası Kavramı, Tarafsızlık ve Tutarlılık kavramlarının da gereğidir.

Aşağıda bahsedilen yöntem uyumluluğu gereği, tamamen kayıt dışı alınarak üretime sevk edilen veya üretime sevk edilmeden satılan İlk Madde ve Malzeme ile ilgili olarak matrah farkının tespiti sırasında maliyet verilmesi örneği ile açıklanmıştır.

Kurgulanmış Örnek Olay:

Soul A.Ş. nin İlk Madde ve Malzeme alışlarının tarih, miktar ve birim fiyatları ile Üretime sevk edilen İlk Madde ve Malzeme bilgileri aşağıdaki gibidir.

Dönem başı stok ilk madde mevcut değildir.

Tarih	İşlem	Birim Fiyat (TL)	Miktar(kg)
01.Oca	Alım	20	5.000
05.Mar	Alım	25	15.000
10.May	Üretime Sevk		7.500
05.Haz	Alım	35	1.000
20.Eyl	Üretime Sevk		6.000
22.Ara	Alım	35	7.000

Dönem sonu stok değerlendirme usulü olarak FIFO (İlk Giren İlk Çıkar Yöntemini) kullanan şirketin Üretime sevk edilen ilk madde ve malzeme ile birlikte üretilen mamul maliyeti şu şekilde tespit edilecektir.

Tarih	(Stoklara Giriş)			ÇIKIŞ (Üretime sevk)			KALAN(Stokta Kalan)		
	Birim Fiyat(TL)	Miktar(kg)	Değer(TL)	Birim Fiyat(TL)	Miktar(kg)	Değer (TL)	Birim Fiyat(TL)	Miktar(kg)	Değer (TL)
01.Oca	20	5.000	100.000				20	5.000	100.000
05.Mar	25	15.000	375.000				5.000x20TL 15.000x25TL	20.000	475.000
10.May				5.000x20TL 2.500x25TL	7.500	162.500	12.500x25TL	12.500	312.500
05.Haz	35	1.000	35.000				12.500x25TL 1.000x35TL	13.500	347.500
20.Eyl				6000x25TL	6.000	150.000	6.500x25TL 1.000x35TL	7.500	197.500
22.Ara	35	7.000	245.000				6.500x25TL 1.000x35TL 7.000x35TL	14.500	442.500
					13.500	312.500			

İşletme Üretilen mamul maliyeti içinde ilk madde malzeme maliyet tutarı $162.500+150.000 = 312.500$ TL'dir. İşletmenin Direkt İşçilik ve Genel Üretim Giderleri toplamı ise $127.500,00$ TL tutarındadır. Net satış tutarı $340.000,00$ TL'dir. Mükellef kurum kanuni temsilcisine kayıtlara dahil edilmeyen başka bir gider olup olmadığı sorulmuş bütün giderlerin işletme defterlerine kaydedildiği matrahın hesaplanmasında dikkate alındığı yanıtı alınmıştır.

İşletmenin mamul dengesine ilişkin bilgiler ise tablodaki gibidir.

	Dönem Başı Stok	Üretimden Gelen	Dönem İçi Satışlar	Dönem Sonu Stok
Miktar (kg)	0	13.500	8.500	5.000
Tutar(TL)	0	440.000	277.0377,04	162.962,96

(Basitleştirme amacı ile üretimden gelen miktarın tek partide üretildiği varsayılmıştır.)

	BEYAN EDİLEN
A) Brüt Satışlar	340.000,00
B) Diğer Gelirler	0
C) Net Satışlar	340.000,00
D) Satışların Maliyeti	277.037,04
Brüt Satış Karı Veya Zararı	62.962,96

*Diğer gelir ve giderler ihmal edilmiştir.

Mükellefin Beyanı	
Kurum Kazancı (Ticari Bilanço Karı)	62.962,96

Mükellef kurum nezdinde yapılan vergi incelemesi sırasında banka kayıtlarından bir miktar malulün dönem içinde kayıt dışı olarak üretilip satıldığı hususu tespit edilmiştir.

İşletmenin banka kayıtları yardımı ile tespit edilen kayıt dışı hasılat (satış) tutarı 900.000 TL' dir.

ÇÖZÜM:

Şimdi bulunan hâsılat farkının maliyetinin tespiti sırasında mükellefin stok değerlendirme usulüne sadık kalınarak bulunacak maliyet tutarı ile bu usule uyulmadan Tartılı Ortalama Maliyet ile tespit edilecek maliyet tutarı arasındaki farkı bulalım.

Bu hesaplama sonucu bulunacak matrah farklarının da (vergilendirilecek kar) her iki stok değerlendirme usulüne göre farklılık göstereceği görülecektir.

Mükellefin kayıtlarından elde edilen mamul net satış tutarı ve miktarı 340.000 TL ve 8.500 kg iken birim ortalama satış fiyatı ($340.000/8500=$) 40 TL olarak hesaplanır.

Bankadan bulunan kayıt dışı satış tutarı birim ortalama satış fiyatına bölüldüğünde kayıt dışı olarak ne kadar kg hammaddenin alınarak aynı şekilde satıldığı verisine ulaşılabacaktır.

Banka Hesaplarından Bulunan Hasılat Farkı		Ortalama Satış Fiyatı
900.000,00	/	40
Kayıt Dışı Alınıp Satılan Hammadde-Mamul Miktarı(kg)	22.500	

Üretim sürecinde fire oluşmadığı varsayılmıştır.

Satılan mamul maliyeti içinde Direkt İşçilik Gideri ile Genel Üretim Giderlerinin tam olarak yer aldığı dikkate alındığında FIFO stok değerlendirme yöntemine göre dönem sonu stok ve satılan mamul maliyeti-üretim sevk edilen direkt ilk madde ve malzeme gideri- şu şekilde tespit edilecektir.

Örnek Olayın FIFO Yöntemi Dikkate Alınarak Çözümü:

Önce aşağıda FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) yöntemini kullanarak bulunan miktar farkının alışların tüm alışlara oranlanması yolu ile bulunan oran aracılığı ile alış miktarlarına ekleyerek alış fiyatları kullanılarak dönem sonu stok ve üretime sevk edilen ilk madde maliyeti tespit edilecektir. Daha sonra bulunan farkla birlikte yeni mamul maliyeti tespit edilerek matrah farkına ulaşılabacaktır.

Kayıt Dışı Alınıp Satılan Hammadde-Mamul Miktarının mükellefin kayıtlı satış miktarları dikkate alınarak oranlanarak tarih itibari ile dağılımı.

Tarih	GİRİŞ (kg)	ÇIKIŞ (kg)
01.Oca	4.017,86	0,00
05.Mar	12.053,57	0,00
10.May	0,00	12.500,00
05.Haz	803,57	0,00
20.Eyl	0,00	10.000,00
22.Ara	5.625,00	0,00
	22.500,00	22.500,00

Tarih	GİRİŞ(Stoklara Giriş)			ÇIKIŞ (Üretime sevk)			KALAN(Stokta Kalan)		
	Birim Fiyat (TL)	Miktar(kg)	Değer(TL)	Birim Fiyat(TL)	Miktar (kg)	Değer (TL)	Birim Fiyat(TL)	Miktar(kg)	Değer (TL)
01.Oca	20	17,86	180.357,14				20	9017,857143	180357,14
05.Mar	25	053,57	676.339,29				9017,86x20 TL 27053,57x25 TL	20.000	856.696,43
10.May				9017,86x20TL 10982,14x25TL	20.000,00	454.910,70	25	16.071,43	401.785,75
05.Haz	35	03,57	63.125,00				16.071,73x25 TL 1.803,57x35 TL	17.875,00	464.910,7
20.Eyl				25	16.000,00	400.000,00	71,73x25 TL 1.803,57x35 TL	1.875,00	64.918,20
22.Ara	35	625,00	441.875,00				71,73x25 TL 1.803,57x35 TL 12.625,00x35 TL	14.500,00	506.793,20
		500,00	1.361.696,43			36.000,00	854.910,70		

İlk madde maliyeti: **854.910,70**

Direkt işçilik ve GÜM: **127.500,00**

Mamul maliyeti: **982.410,70**

DBS+Üretimden Gelen-DSS= Dönem İçi Satışlar

	Dönem Başı Stok	Üretimden Gelen	Dönem içi satışlar	Dönem Sonu Stok
Miktar (kg)	0	36000	31.000	5000
Tutar(TL)	0	982.410,70	819.447,74	162.962,96

YENİDEN DÜZENLENEN GELİR TABLOSU			
	BEYAN EDİLEN	İLAVE	BEYANI GEREKEN
A) Brüt Satışlar	340.000,00	900.000,00	1.240.000,00
B) Diğer Gelirler	0		0
C) Net Satışlar	340.000,00		1.240.000,00
D) Satışların Maliyeti	277.037,04		819.447,74
Brüt Satış Karı Veya Zararı	62.962,96		420.552,26

YENİDEN DÜZENLENEN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ			
	Mükellefin Beyanı	Eklene	Beyanı Gereken
Kurum Kazancı (Ticari Bilanço Karı)	62.962,96	357.589,30	420.552,26

Örnek Olayın Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi Dikkate Alınarak Çözümü:

Son olarak işletmenin stok değerlendirme usulünü Hareketli Ortalama maliyet yöntemi olarak belirlediğini ve bu yönteme riayet edilerek tespit edilecek maliyet tutarı ve beyanı gereken matrahı bulalım.

Dönem başı stok ilk madde mevcut değildir.

İŞ(Stoklara Giriş)				ÇIKIŞ (Üretime sevk)			KALAN(Stokta Kalan)		
Tarih	Birim Fiyat (TL)	Miktar(kg)	Değer(TL)	Birim Fiyat(TL)	Miktar (kg)	Değer (TL)	Birim Fiyat(TL)	Miktar(kg)	Değer (TL)
01.Oca	20	9.017,86	180.357,14						
05.Mar	25	27.053,57	676.339,29						
10.May				26,96	36.000,00	970.714,29	26,96	14.500,00	390.982,18
05.Haz	35	1.803,57	63.125,00	(1361696,43 / 50500)					
20.Eyl									
22.Ara	35	12.625,00	441.875,00						
		50.500,00	1.361.696,43		36.000,00	970.714,29		14.500,00	390.982,18

İlk madde maliyeti: **970.714,29**Direkt işçilik ve GÜM : **127.500,00**Mamul maliyeti: **1.098.214,29****DBS+Üretimden Gelen-DSS= Dönem İçi Satışlar**

	Dönem Başı Stok	Üretimden Gelen	Dönem içi satışlar	Dönem Sonu Stok
Miktar (kg)	0	36.000	31.000	5000
Tutar(TL)	0	1.098.214,29	935.251,32	162.962,96

YENİDEN DÜZENLENEN GELİR TABLOSU			
	BEYAN EDİLEN	İLAVE	BEYANI GEREKEN
A) Brüt Satışlar	340.000,00	900.000,00	1.240.000,00
B) Diğer Gelirler	0		0
C) Net Satışlar	340.000,00		1.240.000,00
D) Satışların Maliyeti	277.037,04		935.251,32
Brüt Satış Karı Veya Zararı	62.962,96		304.748,68

YENİDEN DÜZENLENEN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ			
	Mükellefin Beyanı	Eklene	Beyanı Gereken
Kurum Kazancı (Ticari Bilanço Karı)	62.962,96	241.785,72	304.748,68

Örnek Olayın Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi Dikkate Alınarak Çözümü:

Şimdi mükellefin stok değerlendirme usulüne (FIFO) sadık kalınmadan Tartılı Ortalama maliyet ile tespit edilecek maliyet tutarı ve beyanı gereken matrahı bulalım.

Dönem başı stok ilk madde mevcut değildir.

GİRİŞ(Stoklara Giriş)				ÇIKIŞ (Üretime sevk)			KALAN(Stokta Kalan)		
Tarih	Birim Fiyat (TL)	Miktar(kg)	Değer(TL)	Birim Fiyat(TL)	Miktar (kg)	Değer (TL)	Birim Fiyat(TL)	Miktar(kg)	Değer (TL)
01.Oca	20	9.017,86	180.357,14				20,00	9.017,86	180.357,14
05.Mar	25	27.053,57	676.339,29				23,75	36.071,43	856.696,43
10.May				23,75	20.000,00	475.000,00	23,75	16.071,43	381.696,43
05.Haz	35	1.803,57	63.125,00				24,89	17.875,00	464.910,75
20.Eyl				24,89	16.000,00	398.161,84	24,89	1.875,00	46.659,63
22.Ara	35	12.625,00	441.875,00				33,69	14.500,00	488.534,63
		50.500,00	1.361.696,43		36.000,00	873.161,84			

İlk madde maliyeti: **873.161,84** Direkt işçilik ve GÜM : **127.500,00**

Mamul maliyeti: **1.000.661,84**

DBS+Üretimden Gelen-DSS= Dönem İçi Satışlar

	Dönem Başı Stok	Üretimden Gelen	Dönem İçi Satışlar	Dönem Sonu Stok
Miktar (kg)	0	36.000	31.000	5000
Tutar (TL)	0	1.000.661,84	837.698,88	162.962,96

YENİDEN DÜZENLENEN GELİR TABLOSU			
	BEYAN EDİLEN	İLAVE	BEYANI GEREKEN
A) Brüt Satışlar	340.000,00	900.000,00	1.240.000,00
B) Diğer Gelirler	0		0
C) Net Satışlar	340.000,00		1.240.000,00
D) Satışların Maliyeti	277.037,04		837.698,88
Brüt Satış Karı Veya Zararı	62.962,96		402.301,12

YENİDEN DÜZENLENEN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ			
	Mükellefin Beyanı	Eklenen	Beyanı Gereken
Kurum Kazancı (Ticari Bilanço Karı)	62.962,96	339.338,16	402.301,12

3- SONUÇ

Vergi incelemesi sırasında matrah farkının tespitinde işletmenin ilk madde değerlendirme yöntemine riayet edilerek bulunacak maliyet tutarları ve maliyetin dikkate alınarak ulaşılabilecek vergilenecek kar (matrah) ile bu hususa riayet edilmeden ulaşılabilecek maliyet ve matrah arasındaki fark yazımıza konu edilmiştir.

FİFO (İlk Giren İlk Çıkar), Tartılı Ortalama Maliyet ve Hareketli Ortalama Maliyet yöntemlerinin kullanıldığı yazımızda bu yöntemlerin dönem vergilendirilecek gelirini farklılaştırdığını gözlemledik.

Yazımızda kullanılan yöntemlerin nitelikleri dikkate alındığında, maliyet tutarları FİFO (İlk Giren İlk Çıkar) yönteminde, evvel stoklara giren malların fiyatları esas alınarak tespit edilmiş, Tartılı Ortalama Yönteminde maliyet tutarları tüm alışlar, olması durumunda dönem başı stok maliyetleri eş ağırlıkta dikkate alınarak tespit edilmiştir. Hareketli Ortalama Maliyet yönteminde ise maliyet tutarları stoklara giren stokların miktarları dikkate alınarak ağırlandırılarak tespit edilmiş, kısmen fiyat hareketleri stabilize edilmiştir. Tüm bu yöntemlerin niteliksel ağırlıkları toplam maliyetleri ve karlılıkları farklılaştırmıştır.

KAYNAKÇA

Denetim İlke ve Esasları

Güncellenmiş ve Genişletilmiş 3.Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, Temmuz 2004.

Erdoğan, Necmettin: *Maliyet Muhasebesi*, İzmir, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, 2002.

ÖZBALCI, Yılmaz (2007) *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş yayıncılık.

Özyer, Mehmet Ali: *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Hesap Uzmanları Derneği Yayını , Ankara, Ocak 2003.