

İMHA EDİLEN STOKLARIN VERGİ KANUNLARI İLE TMS/TFRS'LER AÇISINDAN İNCELENMESİ VE SONUÇLARIN MALİ TABLOLARDAN RAPORLANMASI BAKIMINDAN ÖRNEK UYGULAMA

Ümit ERKAN*

ÖZ

Stoklar, olağanüstü olaylar veya bazı ön görülemeyecek nedenlerle ve bazen de çevreye verdikleri zararlardan kısmen ya da tamamen ortadan kalkabilmekte ve iktisadi kıymetlerini yitirebilmektedirler. İşte bu noktada stoklarda “imha”nın kavramsal açıdan ne olduğu, nedenleri ve tespit edilmiş süreci ile yapılması gerekli ilk işlemler Ülkemiz vergi yasaları bakımından önem arz etmekle birlikte; Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS) açısından mali tablolara yansıtılma sürecinde gider yazılabilme durumu uygulamalı muhasebe kayıt örnekleriyle açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Stok, İmha, TMS/TFRS, VUK, GVK, KVK, KDV

1. GİRİŞ

Stoklar, olağan ve olağanüstü nedenlerle kısmen ya da tamamen ortadan kalkarak zayı olabilmekte ve iktisadi değerlerini kısmen ya da tamamen yitirebilmektedirler (Erkan, 2019, s.40). Çevreye ve genel sağlığa zararlı sebeplerden bazı stoklar ise imha edilmekte ve zayı olabilmektedir. Stokların imhası 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 496 No' lu VUK Genel Tebliğ de yer alan düzenlemelere dayanmaktadır.

Bu çalışmamızda, mali yıl boyunca yapılan işlemlerin dönem sonunda muhasebe kayıtlarına alınması esnasında olağan olaylar veya bazı ön görülemeyen nedenlerle kısmen ya da tamamen imha edilen stokların, Vergi Kanunları ile TMS/TFRS yönünden incelenmesi ve sonuçların mali tablolara yansıtılmasına yönelik örnek uygulamalara yer verilecektir.

* YMM, E. Vergi Müfettişi

2.1 İMHA EDİLEN STOKLARIN VERGİ KANUNLARI İLE TMS/TFRS'LER AÇISINDAN İNCELENMESİ

2.1. Stoklardaki Emtianın İmha Edilmesinin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi

Bu bölümde stoklardaki emtianın imha edilmesi konusu Vergi Usul Kanunu, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden incelenmiş ve uygulamaya ilişkin örnekler verilmiştir.

2.1.1. Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi

“İmha” terimi 7103 Sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK’a 278/A maddesi eklenmiş ve 27.03.2018 tarihinden itibaren bozulduğu veya miadı dolduğu için iade gelen yiyecek maddeleri ve ilaçların belirlenecek oran dâhilinde takdir komisyonu olmaksızın imha edilmesine imkân sağlanmıştır. 278/A “İmha edilmesi gereken mallar” başlıklı maddesinde:

“Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtia, bu mahiyetteki imha işlemleri süreklilik arz eden mükelleflerin başvurularına istinaden, bu Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendindeki usulle mukayyet olmaksızın, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul çerçevesinde ve tayin olunan imha oranı dikkate alınmak suretiyle değerlendirilebilir.

Birinci fıkra hükmünden yararlanmak için yapılan başvurular, Maliye Bakanlığınca mükellefin geçmiş yıllardaki işlemleri, fiili üretimi, satış ve imha süreçleri ile sektördeki diğer mükelleflerin durumu, yetkili idare, oda ve kuruluşların görüşleri de dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir. Bu değerlendirme neticesinde, Maliye Bakanlığınca karşılıklı anlaşmak suretiyle, tayin olunan imha oranını aşmamak kaydıyla imha edilen emtianın emsal bedeli sıfır olarak kabul edilir.

Mükellefler, imha işlemine ilişkin her türlü kayıt, belge ve evrakı bu Kanunun ilgili hükümleri uyarınca muhafaza ve gerektiğinde ibraz etmek zorundadır.

Maliye Bakanlığı, bu maddeden yararlanmak için başvuruda bulunabilecek mükelleflerde aranacak şartları, tayin olunan imha oranının geçerli olacağı süreyi, imha oranının süre-sinden önce iptaline ilişkin kriterleri, bu madde kapsamına giren emtiayı, sektörler, iş kolları ve işletme büyüklüklerini ayrı ayrı ya da birlikte dikkate almak suretiyle belirlemeye ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları tespiti yetkilidir.” denilmiştir.

VUK'nun 278/A maddesinde yer alan düzenlemeye istinaden Maliye Bakanlığı'nca (Hazine ve Maliye Bakanlığı) 496 No.lu VUK Genel Tebliği yayınlamıştır. Bahse konu tebliğde; imha edilen emtianın değerlendirilmesindeki genel uygulamalar, bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle süreklilik arz eden imha işlemlerine konu emtianın değerlendirilmesi ve diğer hususlar olmak üzere zayi olan ve imha edilen mallara ilişkin olarak değerlendirmeler yapılmıştır (Dal, 2019, s. 247).

496 No.lu VUK Genel Tebliği'ne göre; son kullanma tarihinin geçmesi nedeniyle iade alınan raf ömrü çok kısa gıda maddeleri ile bozulma veya son kullanma tarihinin geçmesi nedeniyle iade alınan ilaç ve benzeri maddelerin çevreye ve insan sağlığına zarar verecek nitelikte olmaları nedeniyle, ivedi bir şekilde, bekletilmeksizin imha edilmesi zorunluluğu doğabilmektedir. Bu kapsamda, 7103 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi ile 213 sayılı Kanun'a eklenen 278/A maddesi kapsamında bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtianın emsal bedelinin, takdir komisyonu kararı olmaksızın mükelleflerce belirlenebilmesine imkân sağlamış olup, Maliye Bakanlığı'na (Hazine ve Maliye Bakanlığı) da konuyla ilgili olarak düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Bu yetkiye istinaden, Maliye Bakanlığı'nca (Hazine ve Maliye Bakanlığı) da imha edilmesi mecburiyeti bulunan ve imha işlemleri süreklilik arz eden;

- Her türlü et ve et ürünleri (kıyma, pastırma, sucuk, salam, sosis gibi),
- Her türlü süt ve süt ürünleri (peynir, yoğurt, ayran, kaymak, tereyağı, gibi),
- Yumurta,
- Taze sebze ve meyve,
- Pasta, kek, börek, ekmek gibi her türlü unlu mamuller,
- İlgili Bakanlık tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen insan ve hayvan sağlığı için kullanılan her türlü ilaç,

vb. emtianın bu uygulamadan faydalanması uygun bulunmuştur (Dal, 2019, s. 249).

Yukarıda yer verilen ürünler ile ilgili faaliyette bulunan mükelleflerin tebliğde yer verilen diğer şartları da sağlaması halinde;

- Gelir İdaresi Başkanlığı'na (idare) başvuru yapacağı, 496 Sıra No' lu Tebliğ ekinde belirtilen İmha Oranı Tayini Başvuru Formu (*EK-1*) ve İmha Oranı Yıllık Takip Raporu (*EK-2*) belgeler ile Tebliğde belirtilen diğer belgeleri (-Ürün gruplarına ilişkin detaylı ürün listeleri, -Son beş hesap dönemine ilişkin ve miktar bazında yurt içi satışlar ve satıştan iade bilgileri, -İmha işlemlerine

ilişkin belgeler, -Son beş hesap dönemi içinde imha edilen emtia miktarını, emtia türü ve dönemler itibariyle gösterir tablo, -Kendi işletmeleri bünyesinde imha/atık bertaraf tesisleri bulunan ve ilgili mevzuatı dahilinde yetki/lisans sahibi mükelleflerce, yetkilendirme/lisans belgesinin noter onaylı örneği) hazırlamaları,

- Mükellefin başvurusunun idare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulacağı ve daha sonra ön değerlendirme neticesinde, başvuruya ilişkin müspet bir kanaatin hasıl olmasına bağlı olarak, başvuru ve eki belgelerin, 213 sayılı Kanun'un 278/A maddesi kapsamında imha oranının belirlenebilmesine yönelik gerekli araştırmanın yapılarak sonuçlarının bir görüş ve öneri raporuna bağlanmasını teminen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na intikal ettirileceği,

- Yapılacak araştırma sonuçları ve başvuruya ilişkin değerlendirmeyi içerecek şekilde görüş ve öneri raporu hazırlanarak idareye intikal ettirileceği,

- Görüş ve öneri raporunun idareye intikalini müteakiben idare bünyesinde tebliğde yazılı kişilerce oluşturulacak komisyon tarafından yapılacak nihai değerlendirme neticesinde başvurunun uygun görülmesi halinde, bu komisyon tarafından her bir ürün için tespit edilen imha oranının mükellefin kabulüne sunulacağı ve mükellef tarafından kabul edildiği yazılı olarak bildirilen bu imha oranlarının, mükellefin kabul tarihinden itibaren uygulanmaya başlayacağı,

- Mükellefler tarafından kabul edilmeyen imha oranlarına konu emtia için ise, bahse konu tebliğin birinci bölümündeki esaslara göre değerlendirme yapılacağı belirtilmiştir.

a)Uygulamadan Yararlanabilecek Mükellefler

Uygulamadan, kazançları bilanço usulüne göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir. Bu mükelleflerin uygulamadan yararlanmak için yapacakları başvuru tarihinden önceki son hesap dönemine ait bilançolarında yer alan rakamlardan; net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalamasının 10.000.000 TL'nin veya öz sermaye büyüklüğünün 5.000.000 TL'nin üzerinde olması gerekmektedir. Örneğin, 31.12.2020 bilançosunda net satışlarını 8.000.000 TL, aktif büyüklüğünü ise 14.000.000 TL olarak beyan eden bir şirketin, net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalaması 10.000.000 TL'nin üzerinde olduğundan $((8.000.000 + 14.000.000) / 2 = 11.000.000 \text{ TL})$ yer verilen uygulamadan yararlanması mümkün olacaktır.

b) Takdir Komisyonu Olmaksızın İmha İmkânı ve Karşılık Ayırma/ Gider Yazma Durumu

VUK'a eklenen 278/A maddesi ve yayınlanan 496 No.lu VUK Genel Tebliği ile; VUK'ta yer alan mevcut düzenlemelere ilave olarak tebliğde yer verilen belli ürün ya da malların bozulması, çürümesi veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha işlemleri süreklilik arz eden mükelleflere, Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapacakları başvurulara istinaden belirlenen imha oranında değerlendirme yapma ve imha edilen malın emsal bedelinin sıfır kabul edilerek gider yazılmasına imkan verilmiştir. Dolayısıyla takdir komisyonuna başvurulmaksızın imha imkanı ve bu işlem sonucunda karşılık ayırma/gider yazma avantajı sağlamaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus her türlü ürün ya da mal bu kapsama dahil edilmemiştir. Dolayısıyla, sadece tebliğde yer verilen ürün ya da mallar için VUK'un 278/A maddesinden yararlanılabilmektedir (Dal, 2019, s. 251).

İmha edilen emtia için karşılık ayrılıp gider yazılacak dönem 496 No.lu Tebliğ de açıklanmış olup, buna göre:

- Takdir komisyonu kararının,
- İlgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı komisyon nezdinde imha işlemine ilişkin olarak düzenlenen tutanağın,
- Yurt dışında gerçekleştirilen imhalara ilişkin olarak ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgelere istinaden verilen takdir komisyonu kararının, mükelleflere bildirildiği tarih itibarıyla değer düşüklüğü belli olduğundan, emtianın maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki farkın, takdir komisyonu kararının veya tutanağın tebliğ edildiği dönemde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla gider yazılacak dönem imha işleminin gerçekleştiği tarih değil işleme ilişkin belgenin mükellefe tebliğ edildiği tarihin içinde bulunduğu dönem olacaktır (Özyer, 2018, s. 659).

c) İmha Edilen Malın Sigortalı Olma Durumu

Stokların imhası neticesinde mükelleflerce alınacak sigorta tazminatlarının nasıl raporlanacağı VUK'un 330. maddesinde, şu şekilde açıklanmaktadır;

“Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerinden fazla olursa bu fazlalık kâra alınır. İşletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminat hâsılataya kaydedilir.”

Emtianın zarar görmesiyle birlikte sigorta eksperlerinin hasarın derecesi ve miktarıyla ilgili yaptıkları çalışmalar neticesinde ortaya çıkan zarar veya şirket ile sigorta şirketi arasında akitten katlanılan zarar, sigorta şirketinden alınan tazminata eşitse; bu zarar gider olarak raporlanabilir. Tam tersi durumda ise (tazminatın bu zarar mahsubundan) artan meblağ vergiye tabi gelir olarak işlem görmelidir.

2.1.1.1. Gelir Ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 1. maddesinde gelirin tanımı şöyle yapılmıştır: “*Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde etmiş olduğu kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere gelir vergisi kişilerin safi kazanç ve iratları üzerinden alınmaktadır.

Bu kanunun stokların imha edilmesi konusu ile ilgisi ise tam da “safi kazancın tespit edilmesi” noktasında ortaya çıkmaktadır. Gelir unsurlarından biri olan ticari kazanç iki şekilde tespit edilmektedir. Ticari kazancın bilanço esasına göre tespiti GVK'un 38. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu madde hükmü gereği bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. İmha edilen stok nedeniyle yüklenilen giderler kâr-zarar hesapları vasıtasıyla bilançoda yer alarak yukarıda bahsi geçen özsermaye farkına etki etmektedir.

Ticari kazancın işletme hesabı esasına göre tespiti ise aynı kanunun 39. maddesinde yer almaktadır. Buna göre işletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatı, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur. Çünkü işletme defteri iki taraftan oluşmakta; sağ tarafına gelir, sol tarafına da gider kaydedilmektedir. Dönem sonundaki emtia mevcudu hasılatı ilave edilecek olduğundan, işletmeler daha az vergi ödemek istediklerinde dönem sonunda stoklarında yer alan emtia mevcudunu dolayısıyla hasılat rakamlarını düşük tutmak isteyecek o nedenle de stoklarını azaltan yasal bir imkan olan stokta zayı olmayı kullanmak isteyeceklerdir.

Safi kazancın doğru olarak tespit edilebilmesi için satılan malların maliyetinin tespiti gerekmektedir. Bu tespit için de dönem sonunda elde kalan emtiadan hareket edilmektedir. Stoklarda hammadde, yarı mamul veya mamul olarak kalan emtiaların değerlerinin nasıl tespit edileceği ve stoklarda

azalmaya yol açabilecek etkiler (imha vb) ise VUK' ta düzenlenmiştir (Erkan, 2017, s.60). Mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi hesaplanmaktadır. Safi kurum kazancının tespitinde, GVK' nın ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. VUK' nun ilgili hükümleri gereği kurumlar vergisi mükellefleri bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. Dolayısıyla yukarıda açıklanan ticarî kazancın bilanço esasına göre tespiti kurumlar vergisi mükellefleri açısından da aynıdır.

İmha olan emtia fiziki açıdan yok olması ve değerlerinin sıfır olarak takdir edilmesi ya da imha işlemine ilişkin tutanağa göre değerinin sıfır olması durumunda, söz konusu emtianın GVK ve KVK açısından gider olarak kabul edilebilmesi için, VUK' un 278/A. maddesindeki değerlendirme kapsamına girmesi gerekmektedir. Dolayısıyla VUK' un 278/A. maddesi kapsamında imhaya konu olacak stoklar; 496 No' lu VUK Genel Tebliğde belirtilen işlemlerin de yerine getirilmesi halinde (imhaya konu olan stokun maliyet bedeliyle sınırlı olması şartıyla) ortaya çıkan zayıyatlar, GVK ve KVK açısından kanunen kabul edilen gider niteliği taşıyacaktır.

2.1.1.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30'uncu maddesinin c bendinde; "*Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi*" nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği belirtilmiştir. Diğer yandan, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-2.4 bölümünün "2.4. Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılamayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV'nin İndirimi" başlıklı bölümünde; "Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılamayacak durumda olan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılması mümkündür."

Söz konusu malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda da bu mallar ilişkin yüklenilen KDV indirilemez. Bu çerçevede, zayi olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin

“İlave Edilecek KDV” satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.” denilmiştir.

Yine aynı Kanun’un 58’inci maddesinde “Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.” hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer verilen ilgili mevzuat uyarınca, KDV Kanunu’nun 30/c maddesinde yazılı deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı’nın (Hazine ve Maliye Bakanlığı) yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Bununla birlikte, zayi olan mallara (imha edilen) ait KDV, KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmış ise, bu tutarın da beyannamede ilave edilecek KDV olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca, KDV Kanunu’nun 58’inci maddesinin mefhumu muhalifinden anlaşılacağı üzere, ilave edilecek KDV olarak dikkate alınması gereken tutarın Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde mükelleflerce gider olarak dikkate alınması da mümkündür (Dal, 2019, s. 251).

2.1.2. Stoklardaki Emtianın İmha Edilmesinin TMS/TFRS’ ler Açısından İncelenmesi

Stoklarla ilgili 2 No’ lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) yayınlanmıştır. TMS 2 Standardının 9.maddesi stokların değerlemesinde, maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlemesini esas almaktadır. Bu kıyaslanmanın yapılabilmesi için de stoklara ilişkin maliyetler ile stokların satışı sonucu oluşacak net gerçekleşebilir değer bilinmesi gerekmektedir. Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı olarak ifade edilmektedir.

Net gerçekleşebilir değeri formül olarak ifade etmek istersek aşağıdaki formülü kullanabiliriz:

$$NGD = SF - TMM - TSG$$

NGD: Net Gerçekleşebilir Değer

SF: Satış Fiyatı

TMM: Tahmini Tamamlanma Maliyeti

TSG: Tahmini Satış Giderleri

Stok değerlemesinde dikkate alınabilecek olan net gerçekleştirilebilir değer esası, stokların değerlemesinde önem arz eden bir terminolojidir. Stokların piyasa değerlerinin belirlenmesi ve net bugünkü değer esasının, hangi şartlarda ve hangi şekilde uygulanabileceği özellikle değişken ve istikrarsız mal piyasalarında büyük zorluk arz etmektedir. Ayrıca söz konusu stoklara olan talebin oynaklığı ile birlikte arz koşulları da net bugünkü değeri hesaplamada karşılaşılan belirsiz etmenler olarak dikkat çekmektedir. Net gerçekleştirilebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınmaktadır (Çakmakçı, 2007, s.137).

TMS 2 Stoklar Standardının net gerçekleştirilebilir değer başlıklı 28. paragrafında stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayacağı ve stokun maliyet bedelinin geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olacağından, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekir (Erkan, 2016, s.122).

Yine çalışmanın önceki bölümlerinde stoklarda “imha” sebeplerine yer verilmiş olup; imhanın bir anlamda zayıf olduğu ve bu zayıflığın olağan faaliyet içerisinde oluşabilecek normal veya anormal kayıplar olduğundan bahsetmiştik. Çünkü TMS 2 olağan faaliyet sonucu meydana gelen kayıplarda, “Net Gerçekleştirilebilir Değer” kavramını gündeme getirmekte ve değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerektiğinden bahsetmektedir. Nitekim imha şeklinde oluşan zayıflığın olağan faaliyet içerisinde oluşabilecek normal kayıplar şeklinde olması, standardın ileride öngörülebilir değer düşüklüğü karşılığı ayrılması kriterine de aykırı olmamaktadır.

Stokların VUK'nun 278/A maddesi kapsamında (takdir komisyonuna başvurulsun ya da başvurmaksızın) imha edilmesi, şirketlerin olağan faaliyetleri neticesinde gerçekleştiği normal kayıplar olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Çünkü VUK'nun 278/A maddesi kapsamında idari kurumlara yapılan başvuru şirketlerce öngörülebilir durumdadır. Dolayısıyla olağan faaliyetler neticesinde stokun imha edilmesi durumlarda geri kazanılamayacak ve böylece stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olacaktır. Stokun net gerçekleştirilebilir değerinin maliyet bedelinin altına düşmesi halinde stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılarak stokun maliyetiyle ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, Stokların VUK' nun 278/A maddesi kapsamı dışında (kaza, çalınma, deprem, yangın vb.) imha olması ise şirketlerin olağan faaliyetleri dışında gerçekleştiği anormal kayıplar olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla böyle durumlarda imha olan stok, maliyetle ilişkilendirilmeksizin dönem gideri olarak dikkate alınacaktır.

3. ÖRNEK UYGULAMA

Kümes hayvancılığında yumurta üretimiyle iştigal eden mükellef kurum **WWW Ltd. Şti.** bilanço esasına göre defter tutmakta ve 31.12.2020 bilançosunda net satışlarını 12.000.000 TL, aktif büyüklüğünü ise 15.000.000 TL olarak beyan etmiştir. Mükellef kurumun 2021/I. Geçici vergilendirme dönemine (2021/Ocak-Şubat-Mart) ilişkin üretime konu ettiği 3.000.000 adet yumurta olup söz konusu yumurtaların üretim maliyeti 1 TL/adet' tir. Mükellef kurum yetkilileri 15.01.2021 tarihinde imha işlemine konu stok ile ilgili belirtilen imha oranı tayini başvuru formunu (*EK-1*) hazırlamış ve 496 Sıra No' lu Tebliğde belirtilen diğer belgeleri (-Ürün gruplarına ilişkin detaylı ürün listeleri, -Son beş hesap dönemine ilişkin ve miktar bazında yurt içi satışlar ve satıştan iade bilgileri, -İmha işlemlerine ilişkin belgeler, -Son beş hesap dönemi içinde imha edilen emtia miktarını, emtia türü ve dönemler itibarıyla gösterir tablo, -Kendi işletmeleri bünyesinde imha/atık bertaraf tesisleri bulunan ve ilgili mevzuatı dahilinde yetki/lisans sahibi mükelleflerce, yetkilendirme/lisans belgesinin noter onaylı örneği) de sağlayarak Gelir İdaresi Başkanlığına başvurmuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığınca 278/A maddesi kapsamında imha oranının belirlenebilmesine yönelik gerekli araştırmanın yapılarak sonuçlarının bir görüş ve öneri raporuna bağlanmasını teminen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na başvurmuştur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı' nın ilgili Denetim Daire Başkanlığınca yapılan inceleme neticesinde 16.03.2021 tarihli görüş ve öneri raporu tanzim edilmiş ve raporda imha oranının mükellef kurumca %20 olarak dikkate alınması gerektiği yönünde karar verilmiştir. İmha oranının tespitine yönelik yasal belgeler GİB tarafından mükellef kuruma tebliğ edilmiş olup; 01.04.2021 tarihinde mükellef kurum temsilcileriyle birlikte Tarım ve Orman Bakanlığı Hayvancılık Genel Müdürlüğü yetkilileri ve ilgili vergi dairesi görevlilerinin yer aldığı imha komisyonu oluşturulmuştur. Aynı gün içerisinde imha oranının (%20) dikkate alınması neticesinde imha işlemi gerçekleştirilmiş ve işlemler tutanağa bağlanmıştır.

3.1. Vergi Kanunlarına Raporlama (Yapılması Gerekli Kayıtlar)

WWW Ltd. Şti. tarafından Vergi Kanunlarına göre yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

(1) 2021/Ocak-Şubat-Mart aylarında üretilen toplam (3.000.000 adet) yumurtanın %20' si (600.000 adet) imhaya konu edilmiştir. İmhaya konu

olan stok hakkında GİB' e başvuru ile birlikte yapılması gereken muhasebe kayıtları:

-----01.04.2021-----	
157. Diğer Stoklar	600.000,00
157.03.İmha Olan Mallar	
153. Ticari Mallar	600.000,00

(2) Takdir Komisyonuna başvurmaksızın imha olan stokun maliyet bedeli ve KDV'nin düzeltilerek (%8 oranda KDV' nin başta indirim konusu yapıldığı kabul edilmiştir) giderleştirilebilmesi amacıyla yapılması gereken muhasebe kaydı:

-----01.04.2021-----	
689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	648.000,00
689.11.İmha Olan Mallar	
157. Diğer Stoklar	600.000,00
157.03.İmha Olan Mallar	
391. Hesaplanan KDV	48.000,00

(3) Dönem sonu gelir ve gider hesaplarının kapatılmasıyla ilgili yapılması gereken muhasebe kayıtları:

-----31.12.2021-----	
690. Dönem Kârı veya Zararı	648.000,00
689. Diğer O.dışı Gider ve Zararlar	648.000,00

3.2. TMS-2 Standardına Göre Raporlama (Yapılması Gerekli Kayıtlar)

Olağan faaliyetler neticesinde stokun imha edilmesi durumlarda geri kazanılamayacak ve böylece stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olacaktır. Stokun net gerçekleşebilir değerinin maliyet bedelinin altına düşmesi halinde stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılarak stokun maliyetiyle ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Net Gerçekleşebilir Değer = 0 TL

Maliyet Bedeli = 600.000 TL

İmha edilen stokun mamul maliyetiyle ilişkilendirilmesi üzerine yapılması gerekli muhasebe kaydı: (Ertelenmiş vergi etkisi ve KDV dikkate alınmayacaktır).

-----01.04.2021-----	
621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti	600.000,00
Veya	
(623. Diğer Satışların Maliyeti	600.000,00)
157. Diğer Stoklar	600.000,00
157.02.İmha Edilen Emtia	

4. SONUÇ

Ticaretin uluslararası boyutta geliştiği bu dönemde hem üretim hem de ticaret işletmelerinde stoklar, faaliyetin devamı açısından çok önemli bir yere sahiptir. Uygun bir stok politikasına sahip işletmeler kurumsallaşma yönünde olumlu katkı sağlayacaktır.

Stokların imhasına ilişkin düzenlemeler 213 Kanun' un 278/A maddesinde belirtilmiştir. Bir takım yasal hallerin dikkate alınması neticesinde bozulma, çürüme ve son kullanma tarihinin geçmesi nedeniyle çevreye ve sağlığa sorun olabilecek bazı stok grupları işletmelerce imha edilmektedir. Stokların imha edilmesi, stoklarda *zayi olma* kavramına benzemektedir. Zayi olan stok tamamen ortadan kaybolmakta ve herhangi bir iktisadi değer taşımamakta iken imha edilen stok, atık işleme tesislerince başka bir ürün grubunun hammaddesi ya da yardımcı malzemesi niteliğinde olabilmektedir. Dolayısıyla imha edilen stok fiziki anlamda yok olmakta ancak bazı durumlarda iktisadi bir değer taşımaktadır.

Mükelleflerin öncelikle imha edilmesi gereken ürün veya grubunu belirlemesi ve gerekli belgelendirme işlemlerini yapmaları gerekmektedir. Bu kapsamda mükelleflerin Maliye Bakanlığına başvurularıyla birlikte 496 Sıra No' lu Tebliğde belirtilen belgeleri hazırlamaları ve Bakanlıkça belirtilen diğer usul ve esasları yerine getirmeleri gerekmektedir. Böylece mükellefler takdir komisyonuna başvurulmaksızın çevreye ve sağlığa zarar olabilecek bazı stokları (imhaya konu olabilecek ürün grubu 496 Sıra No' lu Tebliğde belirtilmiştir) imha edilebilecek ve bu işlem sonucunda mükelleflerce Gelir ve Kurumlar Vergilerine göre karşılık ayırma/gider yazma avantajı doğacaktır. Diğer yandan, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-2.4 bölümüne göre

mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılması mümkün değildir. Yine aynı Kanun'un 58'inci maddesinin mefhumu muhalifine göre indirim konusu yapılamayan söz konusu KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince matrahın tespitinde gider ya da maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

TMS 2 No'lu "Stoklar" Standardına göre imha işlemi sonucunda stok, geri kazanılmayacak ve böylece stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olacaktır. Stokun, net gerçekleşebilir değerinin maliyet bedelinin altına düşmesi halinde stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılarak stokun maliyetiyle ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan bazı stokların atık işleme tesislerince başka bir ürün grubunun hammaddesi ya da yardımcı malzemesi niteliğine dönüştüğü durumlarda net gerçekleşebilir değer de değişecek ve stok değer düşüklüğü karşılığı buna göre ayrılacaktır.

KAYNAKÇA

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1961, 06 Ocak). Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı)

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (1961, 10 Ocak). Ankara: Resmi Gazete (Sayı: 10705)

3 Sıra No'lu Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliği (2005, 15 Ocak). Ankara: Resmi Gazete (Sayı: 25701)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (1984, 25 Ekim). Ankara: Resmi Gazete (Sayı: 18563)

496 No.lu Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2018, 25 Mayıs). Ankara: Resmi Gazete (Sayı: 30431)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (2006, 13 Haziran).. Ankara: Resmi Gazete (Sayı: 26205)

Çakmakçı, A. (2007). Üretim İşletmelerinde Yan Mamul Sorunu ve Yan Mamullerin TMS –Türkiye Muhasebe Standartları- Çerçevesinde Kayıtlara Alınmasına İlişkin Usul ve Esaslar. *Vergi Dünyası Dergisi*, 309, 115-122.

Dal, E. (2019). İşletme Stoklarında Yer Alan Emtianın Zayı Olması Ve İmha Edilmesi Halinde Yeni Düzenlemeler Kapsamında Vergisel Açından Yapılması Gereken İşlemler Nelerdir? *Mali Çözüm*, 156, 245-252.

Erkan, Ü. (2016). İktisadi Kıymeti Düşen Malların TMS/TFRS' Açısından İncelenmesi ve Uygulamalı Örneklerle Mali Tablolara Yansıtılması. *Lebib Yalkın Dergisi*, 156, 96-107.

Erkan, Ü. (2016). TMS/TFRS' ye Göre Stokların Gider Yazılabilme Durumu? *Vergi Sorunları Dergisi*, 339, 102-115.

Erkan, Ü. (2017). Stoklarda Fire Maliyetlerinin Vergi Kanunları ve TMS–TFRS Yönünden İncelenmesi ve Örnek Uygulamalarla Sonuçların Mali Tablolara Yansıtılması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 431, 112-125.

Erkan, Ü. (2019). *Stoklar*. İstanbul: On İki Levha Yayınları
Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Genel Tebliği. (2014, 26 Nisan)
Ankara: Resmi Gazete (Sayı: 28983)

Özyer, M.A. (2018). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği

Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS- 2) Hakkında Tebliğ (2005, 15 Ocak) Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 25701).