VERGİ İNCELEMESİNDE STOK HAREKETLERİ ile ENVANTER DEFTERİNİN ÖNEMİ, BU KAPSAMDA ETKİNLİĞİ ARTIRMAYA YÖNELİK ÖNERİLER

THE IMPORTANCE OF INVENTORY MOVEMENTS AND INVENTORY LEDGER IN TAX INSPECTION, SUGGESTIONS FOR INCREASING EFFICIENCY IN THIS CONTEXT



Gürcü GÜNGÖR*

ÖZ

İşletmenin dönen varlıkları içinde önemli bir kalem olan stokların, vergi mevzuatına uygun şekilde kayıt altına alınıp alınmadığının, doğru bir biçimde beyanlara yansıtılıp yansıtılmadığının tespiti vergi incelemeleri ile mümkündür. Bu bağlamda stok hareketleri ile envanter defteri vergi incelemelerinde önemlidir. İşletmeler dönem sonu stok değerleme tutarını yüksek ya da düşük göstermek suretiyle dönem kârını ve dolayısıyla vergi matrahını etkilemektedir. Vergi incelemelerinde bu bağlamda etkinliği sağlamak için, stoklar ile ilgili hem yasal mevzuat değişikliklerinin olması hem de teknolojik gelişmelere uyumlu düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Vergi incelemelerinde etkinliği artırmaya ilişkin hem stoklar hem de envanter defterine ilişkin önerilere makalede yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Stoklar, Envanter Defteri, Etkinlik.

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, K39, K10

ABSTRACT

It is possible to determine whether inventories, which are important items in the current assets of the entity, are recorded in accordance with tax legislation and whether they are accurately reflected in the declarations. In this context, inventory movements and inventory book are important for tax inspections. It affects the profit of the period and therefore the tax base by showing the stock valuation at the end of the period high or low. In order to ensure the effectiveness of tax inspections in this context, both legislative amendments related to stocks and regulations in line with technological developments need to be made. Suggestions on both stocks and inventory books for increasing the effectiveness of tax inspections are included in the article.

Keywords: Tax Review, Stocks, Inventory Book, Activity.

JEL Classification Codes: K34, K39, K10

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, gurcu.gungor@vdk.gov.tr

Güngör, G. (Ocak 2019). Vergi İncelemesinde Stok Hareketleri İle Envanter Defterinin Önemi, Bu Kapsamda Etkinliği Artırmaya Yönelik Öneriler, *Vergi Raporu, 232,* (74-82)

M.G.T.: ***14.12.2018*** */ M.K.T.:* ***26.12.2018***

GİRİŞ

Vergi incelemeleri ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması, vergi bilincinin yerleştirilmesi, hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmaya çalışılması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin yaratılması amaçlanmaktadır.[1]

Türkiye'de mükelleflerin inceleme oranlarına bakıldığı zaman, yıl bazında mükellef sayısı arttıkça incelenme oranı azaldığı görülmektedir. Şöyle ki, 2016 yılında Gelir Vergisi (GMSİ hariç) ve Kurumlar Vergisi mükelleflerin sayısı toplam 2.541.016 olup, %1,96'sı incelemeye tabi tutulmuştur. 2017 yılında Gelir Vergisi (GMSİ hariç) ve Kurumlar Vergisi mükelleflerin sayısı toplam 2.636.370 olup, %1,68'i incelemeye tabi tutulmuştur.[2] Bu bağlamda, vergi inceleme oranları mükellef bazında düşüktür.

Vergi incelemelerinde stok hareketlerinin ve envanter defterinin önemi başlıklı bölümde makalede, öncelikle stoklar kavramı, envanter kavramı, envanter defteri, vergi incelemesi tanımlamaları ile açıklanmıştır. Daha sonra vergi incelemelerinde stok hareketlerinin ve envanter defterinin önemine makalede yer verilmiş ve stok hareketlerinin önemi, örneklerle ve tablolarla izah edilmiştir. Ayrıca makalede vergi incelemelerinde stok hareketlerinin ve envanter defteri ile ilgili etkinliği artırmaya yönelik birden fazla öneri sunulmuştur.

1- VERGİ İNCELEMELERİNDE STOK HAREKETLERİNİN ve ENVANTER DEFTERİNİN ÖNEMİ

1.1- Stoklar Kavramı

Stoklar kavramı, ticari işletmeler açısından ticari mal olarak kullanmaktadır. Üretim işletmeleri ise stoklar kavramını, hammadde, yardımcı madde, yarı mamul ve mamul için kullanmaktadır.

Stoklar 1 No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde[3] 15 Stoklar grubunda, "işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluştuğu" şeklinde belirtilmiştir.

Stoklar, "TMS 2 Stoklar" Standardında "Olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde tutulan, olağan iş akışı içinde satılmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde bulunan varlıklar" şeklinde tanımlanmıştır.[4]

Yukarıda açıklanan tanımlardan hareketle stoklar, muhasebe açısından üç hesapta izlenmektedir: 153 Ticari Mallar; 151 Yarı Mamul; 152 Mamul; 150 İlk Madde ve Malzeme; 157 Diğer Stoklar.

Vergi Usul Kanunu'nda stoklar kavramı, emtia ve imal edilen emtia başlıkları ile 274'üncü ve 275'inci maddelerde yer almıştır.

---

[1] Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, 2017, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FDosya%2F2017VDKFaaliyetRaporu.pdf Erişim Tarihi: 30 Kasım 2018, s.15.

[2] Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, 2017, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FDosya%2F2017VDKFaaliyetRaporu.pdf Erişim Tarihi: 30 Kasım 2018, s.43

[3] 1 No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

[4] Kamu Gözetimi Kurumu TMS 2 Stoklar Standardı, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS%202%20Stoklar.pdf Erişim Tarihi: 29 Kasım 2018.

1.2- Envanter Kavramı ve Envanter Defteri

Envanter işlemlerinden, varlıkların ve borçların sayılması, ölçülmesi, değerlendirilmesi gibi tespit edilen işlemler, muhasebe dışı envanter olarak adlandırılmaktadır. Bu tespitlere göre gerekli düzeltmelerin yapılması işlemine de muhasebe içi envanter denilmektedir.[5] Muhasebe dışı envantere ilişkin stokların miktar ve değer olarak belirlenmesi gerektiği Vergi Usul Kanunu'nun 186.maddesinde belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 186.maddesine göre envanter, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Buna göre envanter stokların tespiti açısından iki işlem yapılmasını gerekli kılmaktadır. Bunlardan birincisi stokları saymak, ölçmek, tartmak işlemi, ikincisi ise stokları değerleme işlemidir. Stokların envanterine ilişkin yapılan bu işlemler bilançonun stoklar grubunun hazırlanması için gereklidir.

Envanter defteri ise, Vergi Usul Kanunu'nun 182.maddesine göre bilanço esasına tabi olanların tutmak zorunda olduğu defterdir. Bu deftere Vergi Usul Kanunu'nun 185.maddesine göre envanterlerin ve bilançonun kaydedilmesi gerekmektedir.

1.3- Vergi İncelemesi

Vergi denetiminin bir türü olan vergi incelemesi, 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de[6] yayımlanan "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin" 3'üncü maddesinde, "İnceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağ*lamak amacıyla yapılan faaliyet"* şeklinde tanımlanmıştır. Bu madde hükmü, Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde vergi incelemesinin amacı olarak belirtilmiştir.

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu, beyan esasına dayalı vergilerde mükellef veya vergi sorumlusunun vergi matrahı, vergi oranı ve vergi tutarlarının defter, kayıt ve belgeler üzerinden veya ekonomik gerekçelerde dikkate alınmak suretiyle her türlü delil üzerinden araştırılıp tespit edilmesi ile gerçekleşir.[7]

1.4- Vergi İncelemelerinde Stok Hareketlerinin Önemi

Stok hareketleri, gerek dönem kârının hesaplanması, gerekse işletmenin mali durumunun doğru olarak yansıtılması bakımından önemlidir. İşletmelerin satış hasılatı, satın alınan malların aynen veya imalatta kullanılarak değişime uğradıktan sonra satılmasından sonra oluşmaktadır. Bu sebeple işletmeler tarafından dönem kârının gerçekçi olarak tespiti, dönem sonu stok değerlerinin tam ve doğru olarak belirlenmesine bağlıdır. Şöyle ki, dönem sonu stok değerlerinin düşük gösterilmesi, satılan malın maliyetini yükselterek dönem kârını azaltacaktır.[8] Böylece işletmeler stok hareketleri üzerinde yaptıkları değişiklikler ile vergi matrah tutarını etkilemektedir. Vergi incelemeleri ile vergi matrahını etkileyen stok değerleme işleminin doğru yapılıp yapılmadığı tespit edilmektedir.

İşletmeler vergiyi daha az ödeme niyetiyle stoklar ve maliyet üzerinde kayıt dışı işlemleri yapabilmektedir. Bu sebeple vergi incelemelerinde stok hareketleri, kayıt dışı işlemleri tespit etmek açısından önemlidir. Aşağıdaki örneklerle bu durum açıklanmıştır.

---

[5] Orhan Sevilengül, Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998, s.597.

[6] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete.

[7] Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu, Ankara 2009, s.273.

[8] Mehmet Emin Akyol ve Muzaffer Küçük, "Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Cilt 1", Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2013, s.41.

Örnek 1: X Ltd.Şti.nin belirli bir mala tahsis edilmiş mağazalarda kırtasiye ürünlerinin perakende ticareti faaliyetinde mükellefiyeti bulunmaktadır. X Ltd. Şti.nin 2018 dönemi defter ve belgeleri üzerinde vergi incelemesi yapılmıştır. Denetim elemanı inceleme sonucunda dönem sonu stok tutarlarını, 163.500,00.-TL olarak eksik tutarda belirlediğini tespit etmiştir. Buna göre olması gereken beyan aşağıdaki gibidir.

	X Ltd. Şti.nin Beyanı	X Ltd. Şti.nin Olması Gereken Beyanı
Dönem Sonu Stok Tutarı	315.000,00	478.500,00
Satılan Mal Maliyeti	1.759.000,00	1.595.500,00
Dönem Kârı	143.800,00	307.300,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	143.800,00	307.300,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	28.760,00	61.460,00

Yukarıdaki örnekte görüleceği üzere, dönem sonu stok tutarı gelir tablosunda satılan mal maliyeti tutarını etkilemektedir. Dönem sonu stok tutarı artınca, satılan mal maliyetinde 163.500,00.-TL tutarında azalma olmuştur. Vergi incelemesi ile 2018 dönemi kurumlar vergisi matrahı 163.500,00.-TL tutarında ve hesaplanan kurumlar vergisi 32.700,00.-TL tutarında artmıştır. Bu durum, X Ltd.Şti.nin 2018 hesap dönemi dönem sonu stok tutarlarını doğru beyan etmediğini ve kurumlar vergisini 32.700,00.-TL tutarında daha az hesapladığını göstermektedir. X Ltd. Şti. 2018 dönemi kurumlar vergisini daha az ödeme niyetiyle dönem sonu stok tutarları üzerinde kayıt dışı işlemler yapmıştır.

Örnek 2: (Y) İnş. Müh. San. Tic. Ltd. Şti.nin ikamet amaçlı bina inşaatı faaliyet konusunda mükellefiyeti bulunmaktadır. (Y) İnş. Müh. San. Tic. Ltd. Şti.nin 2018 dönemi defter ve belgeleri üzerinde vergi incelemesi yapılmıştır. Denetim elemanı inceleme sonucunda, dönem içi stok alışlarının 47.000,00.-TL tutarını sahte fatura ile belgelendirdiği ve satılan mamul maliyeti tutarını fazla beyan ettiği tespit etmiştir. Buna göre olması gereken beyan aşağıdaki gibidir.

	(Y) İnş. Müh. San. Tic. Ltd. Şti.nin Beyanı	(Y) İnş. Müh. San. Tic. Ltd. Şti.nin Olması Gereken Beyanı
Dönem İçi Alış Stok Tutarı	2.908.300,00	2.861.300,00
Satılan Mamul Maliyeti	2.219.000,00	2.172.000,00
Dönem Kârı	64.000,00	111.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	64.000,00	111.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	12.800,00	22.200,00

Yukarıdaki örnekte görüleceği üzere, dönem içi alış stok tutarı gelir tablosunda satılan mal maliyeti tutarını etkilemektedir. Dönem içi alış stok tutarı azalınca, satılan mal maliyetinde 47.000,00.-TL tutarında azalma olmuştur. Vergi incelemesi ile 2018 dönemi kurumlar vergisi matrahı 47.000,00.-TL tutarında ve hesaplanan kurumlar vergisi 9.400,00.-TL tutarında artmıştır. Bu durum, (Y) İnş. Müh. San. Tic. Ltd. Şti.nin 2018 hesap dönemi dönem içi alış stok tutarlarını doğru beyan etmediğini ve kurumlar vergisini 9.400,00.-TL tutarında daha az hesapladığını göstermektedir. (Y) İnş. Müh. San. Tic. Ltd. Şti. nin 2018 dönemi kurumlar vergisini daha az ödeme niyetiyle dönem içi alış stok tutarları ile kayıt dışı işlemler yapmıştır.

1.5- Vergi İncelemelerinde Envanter Defterinin Önemi

Vergi Usul Kanunu'nun 185'inci maddesine göre, işletmeler envanter defterine hem envanter dökümünü hem de bilanço dökümünü yapması gerekmektedir. Envanter defterini tutma zorunluluğu olan işletmelerin çoğu, envanter defterinde sadece bilanço dökümüne yer vermekte iken stoklara ilişkin miktar bazında envanter dökümüne yer vermemektedir. Vergi incelemelerinde işletmelerin stoklara ilişkin miktar bazında envanter dökümünü yapmadığı tespit edilmektedir. Bu durum envanter defteri ile ilgili en önemli sorundur.

İşletmelerin dönem sonu stok miktarı, bir sonraki hesap döneminin dönem başı stok miktarı olduğu için envanter defterinde envanterin olması önemlidir. Eğer işletmeler envanter defterinde stok bazlı envanter dökümüne yer vermez ise defter ve belgeleri üzerinde yapılan vergi incelemeleri etkin olmayacaktır. Çünkü miktar bazlı stok dökümü olmadığı zaman, vergi incelemelerinde kaydi envanter, randıman analizi yapma imkânı zorlaşacaktır.

2- VERGİ İNCELEMELERİNDE STOK HAREKETLERİNİN VE ENVANTER DEFTERİ İLE İLGİLİ ETKİNLİĞİ ARTIRMAYA YÖNELİK ÖNERİLER

2.1- Stoklar açısından Cari dönem Vergi İncelemelerinin Yapılması

Fiili envanter yöntemi, cari dönem vergi incelemesi yapılması durumunda kullanılabilir yöntemdir. Bu yöntemde stoklar miktar bazında doğru tespit edilebilecektir. Vergi incelemelerinde amaç, stokların doğru biçimde kayıt ve beyanlara yansıtılıp yansıtılmadığının tespitidir. Bu amaca ulaşmak için stoklar ile ilgili cari dönem vergi incelemelerinin yapılması gerekmektedir.

2.2- Ticari İşletmelerde Stokların Maliyetinin İzlenmesinde Sürekli Envanter Yönteminin Kullanılması

Stokların izlenmesi için kullanılan iki yöntemden biri olan sürekli envanter yöntemi, mevcut stokun değerini sürekli olarak gösterme imkânı vermektedir. Diğer yöntem aralıklı envanter yöntemi, mevcut stokun değerini göstermek için satışlardan doğma kâr veya zararın ayrılmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda sürekli envanter yöntemi, hem mal mevcudunu sürekli göstermesi hem de o ana kadar yapılan satışlardan elde edilen kâr veya zararın bilinmesine imkân vermesi açısından elverişli bir yöntemdir. Özellikle birim değeri yüksek olan malları satan perakendeci işletmelerde, toptancı işletmelerde ve sanayi işletmelerinde sürekli envanter yöntemi kullanılması tercih edilebilir.[9]

Ticari işletmelerin çoğunluğu bilgisayar teknolojisi kullanması sebebiyle stok maliyetlerini tespit ederken sürekli envanter yöntemini kullanabilirler. İşletme aralıklı envanter yöntemini kullandığında, vergi incelemelerinde işletmenin daha az vergi ödemek için stok maliyetlerinin gerçeğe uygun olmayan şekilde artırıldığının tespiti güç olacaktır. Buna göre stok bazlı vergi incelemelerinin etkin olması için, ticari işletmelerde sürekli envanter yönteminin kullanılmasının zorunlu olmasına ilişkin yasal düzenleme yapılması gerekmektedir.

2.3- İmalat Defterinin Tutulmasının Üretim İşletmeleri İçin Zorunlu Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 197'nci maddesine göre imalat defterine, hammadde, yardımcı malzeme, yarı mamul ve mamul gibi emtiaların giriş ve çıkış hareketleri, emtianın cinsi ve miktarı itibariyle ve tarih sırasıyla yazılmalıdır. Ayrıca aynı Kanunu'nun 199'uncu maddesine göre, kombine imalat yapanlar her müstakil imal işini imalat

[9] Orhan Sevilengül, Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998, s.272-273.

defterinin ayrı ayrı kısımlarında gösterileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 203'üncü maddesinde, imalat defterine kaydolunan malûmatı ihtiva edecek şekilde sınai muhasebe tutanlar, Maliye Bakanlığı'ndan müsaade almak şartıyla ayrıca imalat defteri tutmayabilecekleri belirtilmiştir. Bu durum 246 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde;[10] "*Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, muhasebe işlemlerini sözü edilen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin imalat defteri tutma mecburiyetleri, 1.1.1996 tarihinden itibaren kaldırılmış olup, bu hususta izin almak üzere Bakanlığımıza başvurulmasına gerek bulunmamaktadır.*" şeklinde açıklanarak 7/A seçeneğine göre muhasebe işlemlerini yapan işletmelerin başvuruya gerek olmaksızın imalat defteri tutma zorunluluğu kaldırılmıştır.

İmalat defteri, randıman incelemelerinde üretim işletmelerinin stoklarını doğru tespit etmek açısından önemlidir. İşletmelerin 7/A seçeneğini kullanması ile imalat defterinin işlevi yerine getirilmemektedir. Çünkü 7/A seçeneğini kullanan işletmeler, stoklarını tutar bazında muhasebe kayıtlarına yansıtmaktadır. Önemli olan vergi incelemeleri sırasında miktar bazında stokları belirlemek ve sonra doğru değerleme yapıp yapılmadığını denetlemektir. Bu bağlamda imalat defterinin üretim işletmeleri için tutulmasının zorunlu olmasına ilişkin yasal düzenleme yapılması gerekmektedir.

2.4- Stoklara İlişkin Fire Oranlarının Elektronik Ortamda Bildiriminde Bulunması

Stoklarda *"fire"* kavramı, işletmelerin üretim ve satış veya muhafaza amacıyla stoklama aşamasında çeşitli sebeplerle (Yükleme, nakliye, boşaltma-tahliye ve ambalajlama vs.) meydana gelen miktar azalmasıdır. Fireler doğrudan stok maliyetini etkilediği için işletme kar veya zararını etkileyecektir.[11]

Ticaret veya Sanayi Odaları tarafından sektörlere göre fire oranları belirlenmektedir. Söz konusu fire oranları işletmeler açısından kullanılabilir olmalıdır. Yargı kararlarının çoğunda vergi incelemelerinde Ticaret veya Sanayi odaları tarafından belirlenen fire oranının dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre işletmelerin stoklarında fire olması durumunda, hangi fire oranının kullanıldığı konusunda dönem sonunda beyanname ile elektronik ortamda bildirilmesinin zorunlu olmasına ilişkin yasal düzenleme yapılması gerekmektedir.

Stok hareketleri ile ilgili vergi incelemelerinin etkin olması için mükellefin elektronik ortamda fire oranını bildirmesinin yanı sıra, denetim elemanının da Ticaret ve Sanayi Odalarının sektörlere göre belirlediği fire oranlarına elektronik ortamda doğrudan ulaşabilir olması gerekmektedir.

2.5- Dönem Sonlarında İşletmelerin Stoklar ile İlgili Elektronik Ortamda Envanter Bildiriminde Bulunması

İşletmeler, dönem sonunda fiili sayım yapmak suretiyle stokların envanterinin miktar bazında belirlemeleri gerekmektedir. Bu belirlenen stok envanter miktarları, envanter bildirimi şeklinde vergi idaresine elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin bir yasal düzenleme olması gerekmektedir. Böylece miktar bazında envanter bildiriminin gönderiminin zorunlu olması durumunda, vergi incelemelerinde etkinlik sağlanabilecektir. Aslında dönem sonunda envanter defterinde miktar bazlı döküm olması gerekirken

[10] 246 Seri no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 08 Ocak 1996 tarih ve 22577 sayılı Resmi Gazete.

[11] Ümit Erkan, Stoklarda Fire Maliyetlerinin Vergi Kanunları Ve Tms/ Tfrs Yönünden İncelenmesi Ve Örnek Uygulamalarla Sonuçların Mali Tablolara Yansıtılması, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 207, Aralık 2016, s.95.

işletmeler bu dökümü yapmamaktadırlar. Eğer elektronik ortamda miktar bazlı envanter dökümü bildirimi yapılırsa bu vergi incelemelerini kolaylaştıracaktır.

Elektronik ortamda stok bazlı envanter bildirimi üçer aylık dönemlerde yani geçici vergi dönemlerinde de yapılabilir.

2.6- Envanter Defterinin Tutulmamış Olması Durumunda Cezai Yaptırımın Artırılması

Envanter defterinin tutulmaması durumu üç biçimde ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin;

- temin edilememiş olması (hiç tutulmaması)
- kayıt yapılmamış olması (tutulmakla birlikte boş bırakılması) (noter tasdiki olduğu halde)
- yanlış defter tutulması (bilanço yerine işletme hesabına göre tutulması).[12]

Vergi Usul Kanunu'nun 30/3.maddesine göre, "bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış olması" re'sen takdir sebebi olarak sayılmıştır. Buna göre envanter defterinin vergi incelemesi sırasında boş olarak denetim elemanına ibraz edilmesi durumunda, envanter defteri tutulmamış sayılır ve aynı Kanunu'nun 30/3.maddesine göre re'sen takdir işlemi yapılır. Aynı zamanda bu durum, Vergi Usul Kanunu'nun 353/I-2.maddesine göre, "bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması" sebebiyle, birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerekmektedir.

Birinci derece usulsüzlük ceza tutarları düşük olup, envanter defterinin tutulmamış olmasının cezai yaptırımı artırılması gerekmektedir.

Yukarıda 2.5. bölümünde belirtildiği üzere, mükelleflerin dönem sonunda elektronik ortamda envanter bildiriminde bulunma zorunluluğuna ilişkin yasal düzenleme olabilir. Bu bildirim zorunluluğunu yerine getirmeyen mükelleflerin vergi idaresi risk analizi tarafından vergi incelemesine sevk edileceğine ilişkin yasal düzenleme yapılabilir.

Bir diğer öneri, envanter defterinin kısmen tutulmamış olması durumunun, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi kapsamında vergi suçu olması yönünde yasal düzenleme yapılabilir.

2.7- Bağımsız Denetçilerin Stokların Ölçülmesinde Nesnelerin İnternetine Ulaşmasının İşletme ile Yapılan Sözleşmede Zorunlu Olması ve Vergi İncelemelerinde Bu Ölçümlere Ulaşılması

İnternetin bilgiyi nesnelerden toplaması durumu, nesnelerin interneti (Nİ) kavramı ile açıklanmaktadır. Nesnelerin interneti (Nİ), fiziki bir varlığı olan nesnelerin diğer nesnelerle ve diğer veri ağlarıyla bağlantılı olduğu bir iletişim şebekesi şeklinde tanımlanmaktadır. Nİ yoluyla gelecekte, işletmelerde depo sayımları insansız hava araçları (dron) ile yapılması mümkün olabilecektir.[13] Ürün stoklarının çok çeşitli ve karmaşık olduğu işletmelerde nesnelerin interneti, fiziki olarak doğru sayım yapılmasına imkan sağlayacaktır ve hata riskini azaltacaktır.

Bağımsız denetçilerin, nesnelerin interneti yoluyla stokların denetimini yapması, stokların doğru biçimde kayıtlara yansıtılmasını sağlayacaktır. Bağımsız denetçiler ile işletme arasında yapılan sözleşmede, nesnelerin internetine ulaşmasını sağlayan bir maddenin zorunlu olması gerekmektedir. Bu zorunluluk ile bağımsız de-

[12] Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Basım Yayın, 2012, 6.baskı, Bursa. S.141.

[13] İlkay Ejder Erturan ve Emre Ergin, Muhasebe Denetiminde Nesnelerin İnterneti: Stok Döngüsü, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2017, https://www.researchgate.net/publication/322554338_Muhasebe_Denetiminde_Nesnelerin_Interneti_Stok_Dongusu, Erişim Tarihi: 12 Kasım 2018.

netçiler açısından, Kamu Gözetimi Kurumu Bağımsız Denetim Standardı 315'de[14] yer alan A129 Doğruluk standardı olan, kaydedilmiş işlemlerin uygun şekilde ölçüldüğü beyanı için stokların denetimi daha kolay olacaktır. Stoklar ile ilgili vergi incelemelerinde, bağımsız denetçilerin nesnelerin interneti yoluyla ölçtüğü stok miktarlarına ulaşma imkânı sağlanması gerekmektedir. Bunun için bağımsız denetçilerin raporlarının eklerinde Nİ yoluyla ölçülen stok miktarlarına ilişkin verilerin yer alması gerekmektedir. Böylece vergi incelemelerinde stokların tespitine ilişkin yapılacak kaydi envanterler daha sağlıklı sonuçlar sağlayacaktır.

2.8- Stok Ölçümlerinin RFID Teknolojisi ile Yapılması ve Vergi İncelemelerinde Bu Ölçümlere Ulaşılması

RFID (Radyo Frekansı ile Tanımlama) teknolojisi, kablosuz iletişim teknolojilerinde gelişimini hızla sürdüren ve birçok sektörde uygulanabilen bir teknoloji olarak ifade edilmektedir. Bu teknoloji temelde okuyucu, etiket ve bunlara bağlı antenlerden oluşmaktadır. Radyo frekansı vasıtası ile etiketten bilgiler okunur veya yazılır. Böylece nesnelere yerleştirilen ya da taşınabilir etiketler sayesinde birçok alanda bilgi saklama, kontrol ve takip işlemi gerçekleştirilir. RFID teknolojisi diğer kablosuz teknolojilerle entegre çalışabilme olanağı verebilir. RFID özellikle tedarik zincirleri olmak üzere, sağlık, hayvancılık, eğitim, kütüphane, güvenlik vb. birçok farklı alanda uygulanabilir bir teknolojidir.[15]

RFID teknolojisinin yaygın kullanım alanlarından biri de mağazacılık sektörü olabilir. Mağazacılıkta düşük frekanslı radyo sinyali yayınlayan etiketler her bir ürün kalemine yapıştırılmaktadır. Bu etiketi taşımakta olan bir ürün rafı ya da mağazayı terk ettiğinde radyo frekansları sayesinde, ilgili bilgileri mağaza sistemlerine gönderir. Böylece ürünlerin kendi kendilerini denetlemeleri sağlanır. Hızlı ve kolay veri transferi sağlayan söz konusu etiketler, mağazadaki kayıpları ve stok dışı kalmaları önler.[16]

Teknolojik gelişmelerin ilerlemesi ile işletmeler stokların ölçümü için RFID teknolojisini kullandıklarında stoklar daha doğru bir biçimde tespit edilebilecektir. Bu ölçümlere vergi incelemeleri sırasında denetim elemanın ulaşabilir olması vergi incelemelerinin etkinliğini artıracaktır.

SONUÇ

Vergi denetiminin bir türü olan vergi incelemesinin, beyana dayalı vergilerin doğruluğunu araştırma, tespit etme, vergi bilincini geliştirme, mükelleflerin inceleme sonrası gönüllü uyumunu sağlama gibi birden fazla amacı söz konusudur. Bu amaçlara ulaşabilmesi vergi incelemelerinin etkin bir biçimde yapılmasına bağlıdır.

Vergi incelemesi ile stokların kayıtlara ve beyanlara yansıtılmasında vergi mevzuatına uyulup uyulmadığının araştırılması ve tespit edilmesi yapılmaktadır. Uygulamada işletmeler stokları düşük veya fazla göstermek suretiyle vergi matrahını etkilemekte ve kayıt dışılığa sebep olmaktadır. Bu bağlamda stok hareketleri ve envanter defteri kayıtları vergi matrahını etkilemesi sebebiyle vergi incelemelerinde önemlidir.

Stok hareketleri ve envanter defteri ile ilgili vergi incelemelerinde etkinliği artırmak için

[14] Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı 315, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20315-Site.pdf Erişim Tarihi: 29 Kasım 2018.

[15] Fatih Maraşlı ve Musa Çıbuk, RFID Teknolojisi ve Kullanım Alanları, BEÜ Fen Bilimleri Dergisi, Sayı 4(2), 2015, s.249, http://dergipark.gov.tr/download/article-file/230815 Erişim Tarihi: 27 Eylül 2018.

[16] Fatma Demirci Orel, Mağazacılıkta Ümit Veren Yeni Bir Teknoloji: Rfıd, http://www.fatmaorel.net/bizim_market/RFID.pdf Erişim Tarihi: 27 Eylül 2018.

yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bu düzenlemelere ilişkin öneriler; stoklar ile ilgili cari dönem vergi incelemelerinin yapılması, ticari işletmelerde stokların maliyetinin izlenmesinde sürekli envanter yönteminin kullanılması, imalat defterinin tutulmasının üretim işletmeleri için zorunlu olması, stoklara ilişkin fire oranlarının elektronik ortamda bildirilmesi, dönem sonlarında işletmelerin stoklar ile ilgili elektronik ortamda envanter bildiriminde bulunması ve envanter defterinin tutulmamış olması durumunda cezai yaptırımın artırılmasıdır.

İşletmeler stokların ölçümlerinde teknolojik gelişmelerden faydalanabilir. Vergi incelemelerinde de etkinlik için bu teknolojik gelişmelere ulaşma imkânı sağlanabilir. Örneğin, stok ölçümlerinin RFID teknolojisi ile yapılması ve vergi incelemelerinde bu ölçümlere ulaşılması sağlanabilir. Bir diğer örnek, bağımsız denetçilerin stokların ölçülmesinde nesnelerin internetine ulaşmasının işletme ile yapılan sözleşmede zorunlu olması ve vergi incelemelerinde bu ölçümlere ulaşması sağlanabilir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- AKYOL, M. E., KÜÇÜK, M. (2013). "Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Cilt 1". Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- SEVİLENGÜL, O. (1998). "Genel Muhasebe". Ankara: Gazi Kitabevi.
- ŞENYÜZ, D. (2012). "Vergi Ceza Hukuku". Bursa: Ekin Basım Yayın.
- UYSAL, A., EROĞLU, N. (2009). "Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu". Ankara.

Makaleler

- ERKAN, Ü. (2016). Stoklarda Fire Maliyetlerinin Vergi Kanunları Ve Tms/ Tfrs Yönünden İncelenmesi Ve Örnek Uygulamalarla Sonuçların Mali Tablolara Yansıtılması, Vergi Raporu Dergisi, (207), 84-96.
- ERTURAN, İ.E., ERGİN, E. (2017). İlkay Ejder Erturan ve Emre Ergin, Muhasebe Denetiminde Nesnelerin İnterneti: Stok Döngüsü, Muhasebe ve Finansman Dergisi, https://www.researchgate.net/publication/322554338_Muhasebe_Denetiminde_Nesnelerin_Interneti_Stok_Dongusu, Erişim Tarihi: 12 Kasım 2018.
- MARAŞLI, F., ÇIBUK, M. (2015). RFID Teknolojisi ve Kullanım Alanları, BEÜ Fen Bilimleri Dergisi, 4(2), s.249-275, http://dergipark.gov.tr/download/article-file/230815 Erişim Tarihi: 27 Eylül 2018.

Kanunlar, Yönetmelikler, Tebliğler, Sirküler, Özelgeler

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961). T. C. Resmi Gazete, 10703, 10 Ocak 1961.
- 246 Seri no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (1996). T. C. Resmi Gazete, 22577, 08 Ocak 1996.
- 1 nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği. (1992). T. C. Resmi Gazete, 21447, 26 Aralık 1992.
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. (2011). T. C. Resmi Gazete, 28101, 31 Ekim 2011.

Elektronik Kaynaklar

- Kamu Gözetimi Kurumu TMS 2 Stoklar Standardı. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS%202%20Stoklar.pdf Erişim Tarihi: 29 Kasım 2018.
- Kamu Gözetimi Kurumu Bağımsız Denetim Standardı 315, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20315-Site.pdf Erişim Tarihi: 29 Kasım 2018.
- Orel, F. D. Mağazacılıkta Ümit Veren Yeni Bir Teknoloji: Rfıd, http://www.fatmaorel.net/bizim_market/RFID.pdf Erişim Tarihi: 27 Eylül 2018.
- Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu. (2017). https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FDosya%2F2017VDKFaaliyetRaporu.pdf Erişim Tarihi: 30 Kasım 2018.