



Prof.Dr. Remzi ÖRTEN

1941'de Kayseri'de doğdu. 1966'da A.İ.T.İ.A.'dan mezun oldu. 1970'de A.İ.T.İ.A.'da muhasebe asistanı olarak göreve başladı. 1973'de A.İ.T.İ.A.'da doktor, 1977'de doçent ve 1988'de Gazi Üniversitesi'nde profesör ünvanını aldı. A.İ.T.İ.A. Muhasebe Enstitüsü Müdürlüğü, Bolu İdari Bilimler Yüksek Okulu ile Eğitim Yüksek Okulu ve Meslek Yüksekokulu Müdürlüğü, Gazi Üniversitesi Mesleki Eğitim Fakültesi Dekanlığı, Kamu Hizmetleri Araştırma Vakfı Kurucu Üyeliği, Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Üyeliği, Maliye Bakanlığı Tekdüzen Muhasebe Sistemi Hazırlama Komisyonu Üyeliği görevlerinde bulundu. Ayrıca, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölüm Başkanlığı ve Yönetim Kurulu Üyeliği, yine bu üniversitede Muhasebe Uygulama ve Araştırma Merkezi Müdürlüğü görevlerinde bulundu. Yeminli Mali Müşavirlik ünvanına sahip olan ÖRTEN, Nisan 2008'de emekli olmuştur. Halen Gazi Üniversitesi ve Atılım Üniversitesinde muhasebe dersleri vermektedir. Fransızca ve İngilizce bilmektedir.

ECZANE İŞLETMELERİNDE STOK TAKİBİ, SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

1. GİRİŞ

Bilindiği gibi, stok takibinde genelde iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlardan biri Sürekli Envanter Yöntemi (SEY), diğeri Aralıklı Envanter Yöntemi (AEY)'dir. Bu iki yöntem arasında alışlarla ilgili önemli bir fark yoktur. Satışlarda bu iki yöntem arasındaki en belirgin fark şöyle özetlenebilir: 'SEY' de biri satışı, diğeri satışların maliyetine ait olmak üzere iki kayıtlama yapılır. Bu uygulamada gelirler alacak karşılığında satışlara kaydedilirken satışların maliyeti gideri de stok azaltılarak ilgili hesaba borç kaydedilir. Böyle bir uygulamanın doğal sonucu olarak aşağıdaki 3 temel bilgi muhasebede hesaben belli olur;

- Stok Tutarı
- Satışların Maliyeti Tutarı
- Satış Karı Tutarı

Stoklara ait yukarıdaki 3 temel bilgiyi dönem sonunu beklemeden elde etmeyi isteyen işletmeler bu yöntemi kullanmaktadırlar (Sanayi işletmelerinde, süpermarketlerde bu yöntem uygulanmaktadır).

Örneğin; stok tutarı 150 birim, satılan stokların maliyeti 100 birim olan bir ticari mal 130 birime satılmışsa, bu yönteme göre satış geliri 130 TL, satışların maliyeti gideri 100 TL olmakta ve 30 TL' de satış karını oluşturmaktadır. İşletmede kalan stok ise 50 birim olarak ilgili stok hesabında yer almaktadır.

AEY' de ise satış yapıldığında sadece satış gelirleri kaydedilmekte satışların maliyetine ilişkin kayıtlama dönem sonuna (genelde yıl sonuna) kadar ertelenmektedir.

Yukarıdaki basite indirgenmiş örneğimizde satış tutarını oluşturan 130 TL alacak veya nakit hesaplarının borcu karşılığında satış geliri olarak kaydedilmekle yetinilmektedir. Bu nedenle satın alındığında maliyet bedeli ile stoklara kaydedilen 150 birimden satılan kısma isabet eden 100 birim de dönem sonuna kadar stoklarda (eczane işletmelerinde raftaki ilaç stoklarında) yer almaktadır. Böyle bir uygulamada yukarıdaki 3 temel bilgiden hiçbirini dönem sonuna kadar muhasebeden elde etmek mümkün olamamaktadır.

Yaptığımız incelemeye göre eczane işletmelerimizde, temelde bu yöntem (AEY) uygulanmaktadır. Dolayısıyla, eczane işletmelerinde dönem sonuna kadar stok tutarı, satışların maliyeti gideri tutarı, ilaç satış karı tutarı hesaben belli olmamaktadır. Eczane işletmelerinde AEY'in uygulanması, performans denetiminin de etkisi ile ilaç karlılık oranının fazla gösterilmesi eczanelerimizde önemli sorunlara neden olmaktadır.

Bu yazımızın amacı; büyük süpermarketlerde uygulanan sürekli envanter yönteminin eczane işletmelerimizde de uygulanmasının gereğini özetlemek ve eczane işletmelerinde uygulanan aralıklı envanter yönteminin sakıncalarını ortaya koymak, eczane işletmelerimiz için bir stok affının önemini vurgulamaktır.

2. AEY'e Göre Stok Takibi ve Dönem Sonu Stoklarının Belirlenmesi

Eczane işletmelerinde temelde stok takibi için aralıklı envanter yöntemi uygulanmaktadır. Bilindiği gibi bu yöntemde göre ilaç satışlarının maliyetine ait kayıtlama dönem sonunda yapılmaktadır. Bu uygulamanın eczane işletmeleri açısından anlamı, yıl içinde satılan ilaçların maliyet bedeli kadar bir tutarın yıl sonuna kadar eczane rafında durmasıdır. Bu yöntemde göre ilaç stoku, ilaç satışlarının maliyeti ve ilaç satış karı dönem sonuna kadar belli olmamaktadır.

Yıllık eczacı karının (yıllık ilaç satış karının) doğru ve gerçeğe uygun olarak belgelenebilmesi için yıl sonunda KDV'den arındırılmış ilaç stok tutarının sayımla belirlenmesi gerekmektedir.

Eczanelerimizde dönem sonu ilaç stokunun maliyet bedelini tespit etmek kolay bir işlem değildir. Nedeni, eczanelerimizin ilaç fiyatlarının Sağlık Bakanlığı tarafından belirlenmesi ve ilaçların üzerinde maliyet bedelinin değil, KDV de dahil perakende satış fiyatının yer almasıdır. Cari uygulamaya göre kutu bazında ilaç alışlarının maliyet bedelini eczanelerimizin muhasebe kayıtlarından belirlemek de mümkün olamamaktadır.

Özetle, aralıklı envanter yönteminin temelini oluşturan dönem sonu stoklarının fiili sayımla tespit edilmesi ve ilaç satışlarının maliyet bedelinin ve satış karının dönem sonu stokuna ve gerçeğe uygun olarak hesaplanması eczane işletmelerimizde, genelde, mümkün olamamaktadır.

3. Eczane İşletmelerinde Uygulanan Bağlama Yönteminin Stoklara, Satışların Maliyetine ve Dönem Karına Etkisi

1) Performans denetiminin etkisiyle eczacılık kar oranı muhasebeciler tarafından tahmini ve yüksek olarak belirlenmekte ve muhasebeye ait teknik bilgisi yetersiz olan eczanelerimiz de bu yüksek kar oranını kabul etmektedirler. Bu uygulamaya bağlama yöntemi diyebiliriz.

2) Kar oranının olduğundan yüksek gösterilmesi ilaç satış karının yüksek olmasına neden olmaktadır.

3) İlaç satış karının yüksek olması eczanelerimizin olması gerekenden daha fazla gelir vergisi ödemeleri sonucunu doğurmaktadır.

4) İlaç karının fazla olması, muhasebedeki dönem sonu ilaç stoklarını, fazla gösterilen kar kadar arttırmaktadır (şişirmektedir).

5) Dönem sonu ilaç stoklarının fazla gösterilmesi, eczanedeki fiili stok ile muhasebedeki kaydı stok arasında farkın olmasına neden olmaktadır (muhasebedeki stok tutarı artmaktadır).

6) Fiili ilaç tutarına (eczanedeki ilaç tutarına) nazaran muhasebedeki ilaç tutarındaki bu hayali (gerçek olmayan) artma, eczane işletmelerimizde büyük tutarlara ulaşmaktadır.

7) Muhasebedeki stok tutarı ile eczanedeki stok tutarını karşılaştıran vergi denetim elemanları fark kadar tutarın faturasız satış yapıldığını ifade ederek, bu fark için fatura kesilerek gelir kaydedilmesini istemektedirler.

8) Böyle bir uygulama bağlama yönteminin ve performans denetiminin etkisiyle fazla ödenen gelir vergisinin bir kere daha ödenmesi sonucunu doğurmakta, ayrıca KDV ödenmesini de gerektirmektedir.

9) Dönem sonu ilaç stokunun fazla gösterilmesi, fazla gösterilen tutar kadar ilaç satışlarının maliyet bedelinin az gösterilmesine neden olmaktadır.

10) Eczanelerimizin genelinde durum yukarıda anlatıldığı gibidir.

Sonuç olarak, eczanelerimizde uygulanan aralıklı envanter yöntemi ve bağlama yöntemi eczacılık karının fazla hesaplanmasına neden olmaktadır. Bu da eczanelerimizdeki ilaç stoklarının artması (şişmesi) sonucunu doğurmaktadır.

Daha açık bir ifade ile bu uygulamada, faturasız satış değil, performans denetiminin etkisiyle kar oranının ve karın fazla gösterilmesinden kaynaklanan görünüşteki (gerçek olmayan) stok artışı söz konusu olmaktadır. Eczanelerimizin varlığını sürdürebilmesi ve maliyemizin, gelecekteki vergi kaybının önlenmesi açısından gerçek duruma uymayan bu görünüşteki stok artışının düzeltilme zorunluluğu vardır.

4. Uygulama Örneği

Konunun daha kolay anlatımı açısından aşağıda rakamsal bir uygulama örneği verilmiştir.

Sarp eczanesinin dönem başı ilaç stoku 110.000 TL'dir. Dönem içi ilaç alışları 1.190.000 TL olmuştur. Yıl içindeki ilaç satışları 1.440.000 TL değerindedir. Aralıklı envanter yöntemini uygulayan bu eczanenin dönem sonunda sayımla tespit edilen ilaç stokunun alış maliyeti 100.000 TL olarak tespit edilmiştir. Bu bilgilere göre:

A) Aralıklı envanter yöntemine göre;

1. İlaç satışlarının maliyetini hesaplayalım.
2. İlaç satış karını hesaplayalım.
3. İlaç satış karına göre eczanenin ödemesi gereken gelir vergisini hesaplayalım.
4. Maliyet üzerinden kar oranını hesaplayalım.

B) Bağlama yöntemini uygulayan muhasebecinin maliyet üzerinden kar oranını %25 olarak belirlediğini varsayarsak;

1. İlaç satışlarının maliyetini hesaplayalım.
2. İlaç satış karını hesaplayalım.
3. İlaç satış karına göre ödemesi gereken gelir vergisini hesaplayalım.
4. Dönem sonu ilaç stokunu hesaplayalım.

C) Performans denetiminin etkisiyle %5 fazla gösterilen maliyet üzerinden kar oranının;

1. Satış karına,
2. Gelir vergisine,
3. Dönem sonu stokuna,
4. Satışların maliyetine etkisini hesaplayalım.

A) Aralıklı Envanter yöntemine göre hesaplanan ilaç satışlarının maliyeti, ilaç satış karı, gelir vergisi, maliyet üzerinden kar oranı:

1. İlaç Satış Maliyetinin Hesaplanması: İlaç satışlarının maliyeti aşağıdaki genel denge formülünden yararlanılarak şöyle hesaplanır;

a) Dönem Başı Stok Mevcudu + Dönem İçi Net Alışlar = Dönem Sonu Stok Mevcudu + Satışların Maliyeti

$$DBSM + DİNA = DSSM + SM$$

Yukarıdaki genel denge formülünde belli olmayan tutarı ifade eden satışların maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$b) SM = DBSM + DİNA - DSSM$$

$$SM = 110.000 + 1.190.000 - 100.000 = 1.200.000 \text{ TL}$$

2. İlaç Satış Karının Hesaplanması: İlaç satış karı net ilaç satış hasılatı ile satışların maliyeti arasındaki farkı ifade eder ve şöyle hesaplanır;

$$\text{İlaç Satış Karı} = \text{Net İlaç Satış Hasılatı} - \text{İlaç Satışlarının Maliyeti}$$

$$\text{İlaç Satış Karı} = 1.440.000 - 1.200.000 = 240.000 \text{ TL}$$

3. İlaç Satış Karına Göre Eczanenin Ödemesi Gereken Gelir Vergisinin Hesaplanması: İlaç satış karının dışındaki gelir ve giderlerin eşit olduğu ve vergi oranının % 30' a tekabül ettiği varsayımına göre örneğimizdeki eczanenin ödemesi gereken gelir vergisi 72.000 TL' dir. Bu tutar şöyle hesaplanır;

$$\text{Ödenmesi gereken gelir Vergisi} = \text{İlaç Satış Karı} \times \text{Vergi Oranı}$$

$$\text{Ödenmesi gereken gelir Vergisi} = 240.000 \times \%30 = 72.000 \text{ TL}$$

(Bilindiği gibi gelir vergisi kanunu madde 103' e göre Gelir Vergisi Oranı %15 ile % 35 arasındadır. Kolay anlatım amacıyla gelir vergisi oranının %30' a denk geldiği ve vergi mevzuatına uygun olan ilaç satış karının dışındaki gelir ve giderlerin eşit olduğu kabul edilmiştir).

4. Maliyet Üzerinden Kar Oranının Hesaplanması: Maliyet üzerinden kar oranı şöyle hesaplanır;

$$\text{Maliyet Üzerinden Kar Oranı} = \text{İlaç Satış Karı} / \text{İlaç Satışlarının Maliyeti}$$

$$\text{Maliyet Üzerinden Kar Oranı} = 240.000 / 1.200.000 = \%20$$

B) Gerçekte %20 olan maliyet üzerinden kar oranının performans denetiminin etkisiyle %25 olarak belirlendiği varsayıldığında ilaç satışlarının maliyeti, ilaç satış karı, ilaç satış karına göre ödemesi gereken gelir

vergisi, dönem sonu stoğu aşağıdaki gibi hesaplanır:

1. İlaç Satışlarının Maliyetinin Hesaplanması: Yukarıdaki formüle göre ilaç satışlarının maliyeti 1.140.000 TL' dir. Bu tutar şöyle hesaplanır;

$$SM = DBSM + DİNA - DSSM$$

$$SM = 110.000 + 1.190.000 - 160.000 = 1.140.000 \text{ TL}$$

2. İlaç Satış Karının Hesaplanması: Örnekteki bilgiye göre ilaç satış karı 300.000 TL' dir. Bu tutar şöyle hesaplanır;

$$\text{İlaç Satış Karı} = \text{Net İlaç Satış Hasılatı} - \text{İlaç Satışlarının Maliyeti}$$

$$\text{İlaç Satış Karı} = 1.440.000 - 1.140.000 = 300.000 \text{ TL}$$

3. İlaç Satış Karına Göre Ödemesi Gereken Gelir Vergisi: Bu varsayıma göre ödenmesi gereken gelir vergisi 90.000 TL'dir. Bu tutar aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{Gelir Vergisi} = \text{Kar} \times \text{Vergi Oranı}$$

$$\text{Gelir Vergisi} = 300.000 \times \% 30 = 90.000 \text{ TL}$$

4. Dönem Sonu İlaç Stokunun Hesaplanması: Dönem sonu ilaç stoku da bu varsayıma göre 160.000 TL olur. Bunu da şöyle hesaplayabiliriz;

$$DSSM = DBSM + DİNA - SM$$

$$DSSM = 110.000 + 1.190.000 - 1.140.000 = 160.000 \text{ TL}$$

C) Performans denetiminin etkisiyle %5 fazla gösterilen maliyet üzerinden kar oranının satış karına, gelir vergisine, dönem sonu stokuna ve satışların maliyetine etkisi aşağıdadır:

Aralıklı envanter yöntemine göre doğru bilgileri gösteren örnekteki (A) şıklı ile hatalı bilgileri yansıtan (B) şıklı karşılaştırıldığında, bağlama yöntemine göre %5 fazla olarak gösterilen maliyet üzerinden kar oranının ilaç satışlarının maliyetini 60.000 TL azaltıcı ilaç satış karını, dönem sonu ilaç stok mevcudunu aynı tutarda (60.000 TL) arttırıcı etkide bulunmuştur. Ödenen vergi tutarı da örnekteki bilgilere göre 18.000 TL fazla olmuştur. Bu bilgiye göre maliyet üzerinden %5 oranında fazla gösterilen

kar oranının yukarıda istenilen kalemlere etkisi şöyle hesaplanacaktır;

1) Satış Karına Etkisi = Hesaplanan Kar - Olması Gereken Kar

$$\text{Satış Karına Etkisi} = 300.000 - 240.000 = 60.000 \text{ TL Kar Fazlası}$$

2) Gelir Vergisine Etkisi = Ödenen Gelir Vergisi - Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi

$$\text{Gelir Vergisine Etkisi} = 90.000 - 72.000 = 18.000 \text{ TL Vergi Fazlası}$$

3) Dönem Sonu Stokuna Etkisi = Hesaplanan Dönem Sonu Stok Mevcudu - Olması Gereken Dönem Sonu Stok Mevcudu

$$\text{Dönem Sonu Stokuna Etkisi} = 160.000 - 100.000 = 60.000 \text{ TL Stok Artışı (gerçek olmayan)}$$

4) Satışların Maliyetine Etkisi = Hesaplanan Satışların Maliyeti - Olması Gereken Satışların Maliyeti

$$\text{Satışların Maliyetine Etkisi} = 1.140.000 - 1.200.000 = -60.000 \text{ TL Az Gösterilen Satışların Maliyeti Tutarı}$$

Yukarıda açıkça görüldüğü gibi bağlama yönteminin ve performans denetiminin etkisiyle maliyet üzerinden kar oranının %5 fazla gösterilmesi, ilaç satış karını ve dönem sonu ilaç stok tutarını 60.000 TL arttırmıştır. Bu uygulama, 1 yılda 18.000 TL fazla gelir vergisi ödenmesi sonucunu doğurmuştur. İlaç satışlarının maliyeti de bu gerçeğe uygun olmayan uygulamaya göre 60.000 TL az gösterilmiştir.

Stoklardaki 60.000 TL tutarındaki artış, gerçek anlamda satın alınan ilaç stoku değildir. Daha açık bir ifadeyle, kar oranının ve satış karının fazla gösterilmesi nedeniyle hayali bir stok artışını ifade etmektedir. Örnekteki eczanemizde gerçek anlamda var olmayan böyle bir hayali stok artışını faturasız satış kabul edip gelir kaydedilmesini istemek gerçeğe uygun değildir. Yukarıdaki örnek ve açıklamalarımızdan açıkça görüldüğü gibi, kar oranının ve karın fazla gösterilmesi 1 yılda 18.000 TL tutarında fazla gelir vergisi ödenmesi sonucunu doğurmuştur. Örneğimizdeki 1 yıla ait bu hatalı uygulamanın

5 yıl süreyle devam ettiği varsayıldığında muhasebede yer alan kaydı stok tutarı örnek eczanedeki fiili stok tutarına göre 300.000 TL fazlalık gösterecektir ($60.000 \times 5 = 300.000$ TL). Hayali stok artışını ifade eden bu 300.000 TL üzerinden % 30 gelir vergisi hesaplanması, 90.000 TL tutarında mükerrer vergi ödenmesini gerektirdiği gibi, 24.000 TL tutarında da ilave KDV ödenmesine neden olacaktır. Ayrıca vergi usul kanununun 341. ve 344. maddeleri gereğince bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi de yapılacaktır. Bu uygulamanın vergi adaletine ve gerçeğe uygun olmadığı ortadadır.

5. Sonuç ve Öneriler

Eczane işletmelerinde SEY'in ve barkod sisteminin uygulanması hem eczacılık karının hem de stok şişmesinin önlenmesi açısından yapılması gereken en uygun bir uygulamadır. Bu uygulamanın yapılabilmesi için eczane işletmelerimizin alış ve özellikle satış faturalarında gerekli değişikliklerin yapılması, muhasebe ile entegre bir yazılım programının oluşturulması gibi bazı düzenlemelerin yapılması zorunluluğu vardır. Ancak bu çalışmalar bize göre kolaylıkla yapılabilir.

Yukarıda anlatıldığı gibi eczane işletmelerimizde stokların takibi AEY'ne göre yapılmaktadır. Bu uygulamaya göre ilaç satış karının gerçeğe uygun olarak belirlenebilmesi için dönem sonunda (özellikle yıl sonunda) eczanede mevcut olan ilaç stoklarının maliyet bedeli ile tespit edilerek hesaplamaların bu stok tutarına göre yapılması gerekmektedir.

Kutu bazında ilaçların maliyet bedelinin muhasebede kayıtlı olmaması, ilgililerde bazı teknik bilgilerin eksikliği gibi nedenlerle bunu tespit etmekte sorunlar yaşanmaktadır.

Ortalama satış karlılığını esas alan perakende satış yöntemine veya depodan ya da kooperatiften gelen yıllık faaliyet raporunu esas alarak dönem karını gerçeğe yakın olarak belirlemek mümkünse de, bize göre, dönem karının bu şekilde belirlenmesine ilişkin ilerideki yazımızda ele alacağımız önemli sorunlar vardır.

Stokların takibinde AEY'in uygulanması ve performans denetiminin etkisi ile muhasebedeki kayıtlı stokların şişmesinden meydana gelen

stok noksanına ilişkin uygulama örneğimizdeki sonuçlar ve çözüm önerisi de aşağıda özetlenmiştir:

1) Eczane işletmelerinde söz konusu olan muhasebedeki stok fazlası, gerçek bir stok tutarını değil, performans denetiminden etkilenen eczanelerimizin satış karının fazla gösterilmesinden kaynaklanan hayali bir stok şişmesini ifade etmektedir. Böyle bir stok artışı olmadığı için satışı da söz konusu olamaz.

2) Eczanelerimizdeki fiili stok tutarına nazaran muhasebedeki stok tutarında karın fazla gösterilmesinden kaynaklanan bu hayali farkı, faturasız satış olarak kabul edip fark kadar satış geliri yazmak daha önceki yıllarda fazla gelir vergisi ödenmesine (örneğimizde 18.000 TL) rağmen mükerrer gelir vergisi (90.000 TL) ve KDV (24.000 TL) ödenmesi sonucunu doğuracaktır.

3) Bu hayali stok şişmesinin faturasız satış kabul edilip, mükerrer gelir vergisi ve KDV alınması eczanelerimizin çoğunun varlıklarını sürdürmemesine ve Devletimizin gelecekte vergi kaybına neden olacak bir durum arz etmektedir.

4) Eczanelerimizin satışlarının tamamına yakın kısmının kurumlara yapıldığı ve fatura kesmeden kurumdan tahsilat yapılamayacağı nazara alındığında, fiili stok ile muhasebedeki kayıtlı stok arasında bu kadar büyük tutarda bir farkın cari uygulamaya göre mümkün olmayacağı da ortadadır.

5) Eczanelerimiz, genelde, ödenmesi gereken vergiyi fazlası ile ödeyen kuruluşlarımızdır.

Gerçek stok artışından değil, performans denetiminin etkisiyle gerçek durumdan fazla kar gösterme ve fazla vergi ödemediği kaynaklanan bu hayali stok şişmesi için bir stok affının getirilmesi eczanelerimizin varlığını sürdürbilmesi ve Maliye Bakanlığımızın gelecekteki vergi kaybının önlenmesi açısından hayati bir önem arz etmektedir.

Eczanelerimize makul bir ek vergi yükü de getirilerek, bir stok affının çıkarılması Maliye Bakanlığımızın cari gelirini arttıracığı gibi gelecekteki vergi kaybını da önleyecektir.