



Dr. Adem Utku ÇAKIL (SMMM)¹

1971 yılında Malatya’da doğdu. Ekonomist ve Müşavir ağırlıklı bir aileden gelen ÇAKIL; ilk, orta ve lise öğrenimini babasının memuriyeti nedeniyle değişik illerde tamamladı. 1992-1996 yıllarında İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünü bitirdi. 1997-1999 yıllarında İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı’nda “Finans ve Muhasebe” konusunda yüksek lisansını; 1999-2000 yıllarında Gazi Üniversitesi EU. INICEF. CEBES Program Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Anabilim Dalında doktorasını tamamladı. Halen özel şirketlerde Denetim Kurulu Üyeliği ve Finans Koordinatörlüğü yapan ÇAKIL, Mali Müşavir ünvanına sahiptir.

ECZANE İŞLETMELERİNDE MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI

I. Giriş

Xelime manası; İlaçların hazırlandığı veya hazır ilaçların satıldığı yer olan; Arapça ecza ve Farsça hane isimlerinin birleşmesinden doğmuş olan Eczahane köklü geçmiş² ile Türk Ticari hayatının uzun soluklu işletmelerindedir.³ “Eczahane” kelimesi yıllar içinde söylem şekli yazın diline yerleşerek “Eczane” olarak ifade edilmeye başlanmıştır. Bugün Türk Dil Kurumu’nun sözlük ve imla kılavuzunda da bu şekilde anılmaktadır.⁴

Sıhhiye ve Muaveneti İçtimaiye Vekâleti⁵’nin müsaadesi alınmak koşulu ile tıbbi eczalar ve kimyevi maddelerin toptan satışına mahsus ecza ticarethaneleri açılabilir.⁶ Yine Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Kanun⁷a göre eczane açmak salâhiyetine haiz olan her eczacı ecza ticarethanesi açıp işletme hakkını kullanabilir.⁸ Bunun yanında Ecza ticarethanesi işlerinden mesul olacak diplomalı bir eczacıyı müdür göstermek şartıyla eczacı olmayan kimseler dahi ecza ticarethanesi açabilirler. Diplomalı eczacı olmak şartıyla, şeriklerden birinin ticarethane işlerinden mesul müdür gösterilmesi şartıyla şirketler tarafından dahi ecza ticarethanesi açılabilir.⁹

Uygulamada şahıs adına kurulan ecza ticarethaneleri; Türk Eczacıları Birliği’ne bağlı 51 bölge de konuşlanmış olan Eczacı Odalarından kendi bölgesine bakan odaya kayıt olmaları da gerekmektedir.

Eczaneler ticari işletme niteliğine haiz kurumlardır. Gelir Vergisi’ne tabi olan Eczaneler; Gelir Vergisi Kanunu’nun 2 inci maddesi kapsamında gelirlerini, 40 ıncı maddesi kapsamında da giderlerini düzenleyerek vergiye tabi kılırlar.¹⁰

Şirket statüsüne sahip olan eczane dağıtım ve ecza ürünleri imalatına ilişkin işletmeler ise Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ıncı maddesi hükmünde belirlenen kar üzerinden vergilendirme yapılır.¹¹ En nihayetinde 6. madde de belirtilen kar belirleme şekli; Gelir Vergisi Kanununun Ticari Kazanç hakkındaki hükümleri uygulamaya gönderme yapmaktadır.

II. İşleyiş ve Tanımlar

Eczane ticarethaneleri; özel veya birlik depolarından tedariklenme sağlanarak; reçeteli veya reçetesiz (reçeteye tabi özel ilaçlar hariç) perakende ilaç ve kimyevi maddelerin satımını yapmaktadırlar. Bunun yanında laboratuvar şartlarına alet ve edevatlarına sahip olan eczaneler, özel imal edilen ilaç ve kimyevi maddeler üretiminde bulunup satımını yapabilir.¹²

Eczanelerle ecza depoları, ecza ticarethaneleri ve ecza imalathaneleri ve laboratuvarları Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığının denetimi altında olup her zaman teftişe tabidirler. Yasal olarak yılda en az iki defa teftişi mecburi olduğu gibi lüzum görüldüğü takdirde her zaman teftiş edilebilirler.¹³

Türk Vergi Mevzuatına göre vergi matrahının tayini için eczane gelirden indirilebilecek eczane giderleri¹⁴ aşağıda sıralanmıştır. Borçlar ve Türk Ticaret Kanunu açısından gider olarak addedilmiş olan giderler kanuni defterlerde gelirden indirilmiş dahi olsa vergi kanunları açısından indirilebilecek giderler aşağıda belirtilmiş olan giderlerdir.

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; Bunlar elektrik, su, haberleşme gibi giderleri ihtiva etmektedir.

2. Eczane hizmetli ve işçilerinin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidat giderleri.

3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar; ziyan ve tazminatlar.

4. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri.

5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.

6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar.

7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortisman ve itfa payı giderleri.

8. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları.¹⁵

9. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.

Ticari işletmelerde esas uğraş alım satımdır. Basit anlamda bakıldığında da eczanelerinde emtia alım satımı yapan işletmelerdir. Buradaki emtianın ilaç, tıbbi ve kimyevi maddeler olduğu görülecektir. İlacın üretimini ve eczanede satımını yapan ecza işletmelerini

bir mamul üreten işletme olarak nitelemekte mümkündür.¹⁶ Hem vergi hem de muhasebe sistemi açısından emtia, stok ve envantere ilişkin maliyet ve değerlendirme yöntemleri incelendiğinde;

Gelir Vergisi Kanunu'nun 39 uncu maddesinde "Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hâsılata, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur." denilmektedir.¹⁷ Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanununun ticari giderlerine ait hükümlerine uyulur.

Yukarıda da belirtildiği gibi stoklarda değerlendirme ticari kazancın tespitinde önemli bir unsurdur. Çünkü eczanelerde maliyeti belirleyen esas unsur emtia satış maliyetleri ile envanter maliyetleridir.

Vergi Mevzuatına göre; emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm imal edilen mamuller için de uygulanabilir.¹⁸ Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kâğıtlar olarak muhafaza edilir.¹⁹

Eczane işletmelerine ticari anlamda bakıldığında, satışların maliyet tablosunu etkileyen unsurların olduğu görülecektir. Bu unsurların çoğu yasal düzenlemeyle belirlenmiştir. İşletme dışı nedenlere dayanan bu düzenlemeler iki başlık altında incelenebilir. Bunlardan ilki, Eczane işletmelerinin Tedarik ve Karlılığını etkileyen düzenlemelerdir. İkincisi ise Eczane İşletmelerinin Satış ve Karlılığını Etkileyen düzenlemelerdir.

III. Eczane İşletmelerinin Tedarik ve Karlılığını Etkileyen Düzenlemeler

a. Kamu Kurum İskontoları

İlaç imal sanayisi tarafından verilen ve depolarca da uygulanarak eczanelere yansıtan Kamu

Kurum İskontosu; orijinal ve jenerik ayrımı yapılmaksızın baz iskonto oranı²⁰ %11 (orijinal ilaçlar için referansa bağlı mahsuplaşmalar saklı kalmak şartıyla) olarak uygulanmaktadır. Ancak, KDV dâhil perakende satış fiyatı 3,56 TL ve daha az olan ilaçlar için perakende satış fiyatı (KDV dâhil) üzerinden %4 oranında indirim uygulanmakta, ayrıca indirimli bedel üzerinden eczacı indirimi yapılmaktadır.²¹

Kamu Kurum İskontoları sosyal güvenlik kurumlarına kesilen faturalarda da aynen yansıtılmaktadır. Kurum iskontoları depolar tarafından toplam satış fiyatından KDV ve eczacı kârı düşüldükten sonra hesaplanmaktadır. Sosyal güvenlik kurumlarına kesilen satış faturalarında ise toplam reçete bedeli üzerinden iskonto edilerek fatura düzenlenmektedir.

Önemli bir noktada Kamu Kurum İskontosu hesaplanmasının başta yapılması nedeni ile tüm fatura altı iskontolarının etkilenmesidir. Bu nedenle depolardan alınan “erken ödeme İskontosu” da olması gerekenden daha az hesaplanmaktadır.

Yukarıdaki açıklamaların eczane işletmesinin almış olduğu kurum iskontolarının tamamını sosyal güvenlik kurumlarına faturalama da geçerlidir. Diğer bir boyut eczane işletmesi hiçbir şekilde sosyal güvenlik kurumlarıyla anlaşması yoksa depolardan alınan kurum iskontoları direk olarak kâr olacaktır. Burada önemli olan alınan kurum iskontoları ile sosyal güvenlik kurumlarına kesilen faturalardaki kurum iskontoları mukayesesinin yapılması olacaktır. İskonto aleyhte çıkması gayri safi kâr, lehte çıkması bir zarar unsuru olacaktır.

Bu duruma örnek olarak; Yüksek meblağlı bir ilaç olan “Enbrel Flakon” adlı ilaç Ek-2/D listesinde ve SGK provizyon sisteminde %11 kamu kurum İskontolu olarak yer almasına rağmen eczanelere %5,30 oranında bir Kamu Kurum İskontosu ile fatura edilmekte olduğu tespit edilmiş olsun eczanenin dış İskonto oranları kapsamında zararı %5,70 olacaktır.²²

Diğer bir örnekte; İlaç firması “calcimaks-d3” isimli ilacın kamu kurum İskontosunu 4 Aralık 2009 tarihinden geçerli olmak üzere %11 den %24 çıkardığını varsayalım. %11 Kamu Ku-

rum İskontosu ile alınan ilaç; %24 Kamu Kurum İskontosu ile kuruma satış yapıldığı halde Eczacının dış İskonto oranları zararı %13 olacaktır.²³

b. Mal Fazlası (MF) ve Özel İskontolar

Ecza depoları tarafından eczanelerin çalışma koşullarına göre verilen İskontolar ile Ecza depoları tarafından kampanya veya başka şekillerde verilen bedelsiz mallar bu gruba girmektedir. Mal Fazlası (MF) statüsünde olan indirimler fatura üzerinde gelmekteyken, özel İskontolar ya alış faturası üzerinde belirtilmekte ya da eczaneler tarafından alış yapıldıktan belli süre sonra “hizmet faturası” düzenlenmek koşuluyla depolarca veya Ecza Kooperatifleri tarafından fatura edilerek edinilmektedir.

c. İlaç Fiyatlarının Düşmesi

Beşeri Tıbbi Ürünlerin Fiyatlandırılmasına Dair Tebliğ²⁴’in 10’uncu maddesine istinaden Sağlık Bakanlığı koordinatörlüğünde kurulmuş olan Fiyat Değerlendirme Komisyonu tarafından ilaç fiyatları zaman zaman düşürülmekte ve eczane işletmelerinde mevcut stok ve kârlılıklarını etkilemektedir. Vergicilik açısından ilaç fiyatlarında yaşanan düşme nedeniyle yüksek bedelle alınmış olan ilaçlar üzerinden ödenen KDV (İndirilecek KDV) ile fiyat düşüşü nedeniyle düşük fiyatla satılan ilaçlar üzerinden alınan KDV (Hesaplanan KDV) arasında doğan fark nedeni ile eczane işletmelerinin devreden KDV leri veya KDV devirleri artmaktadır.

Geçmiş dönemlerde depolar veya imalatçı firmalar tarafından fiyat düşüşleri karşılanmış ve eczanelere düşen olumsuz etkileri bertaraf edilmiştir. Ancak son dönemlerde depoların veya imalatçı firmaların bu yönlü eğilimlerinin olmaması nedeniyle düşüş farkları karşılanmamaktadır. Bu durum eczane işletmelerinde mevcut olan stok maliyetlerini düşürmekte ve bu da kârlılığı etkilemektedir. Kârlılık hesaplanırken, ilaç fiyat düşüşlerine dikkat etmek ve mevcut olan stoklara ne kadar yansıtıldığını hesaplamak gerekmektedir.²⁵

İlaç Fiyat Kararnamelerinin veya Kararlarının bir diğer olumsuz yönü ise depolardan yüksek fiyatla edinilmiş olan bazı ilaçların Sosyal

Güvenlik Kurumlarına fatura edilirken düşük fiyatlarla fatura edilmesidir.

Örneğin;

8699673098043 Barkod Nolu “Zyprexa 10 mg 28 Tb” ilacın 02.04.2009 tarihinde PSF si 232,34 TL (KDV Dâhil), Depocu Net Satış Fiyatı 177,11 TL (KDV hariç), Sosyal Güvenlik Kurumu’na Satış Fiyatı 117,01 TL (KDV Dâhil)

8699516042257 Barkod Nolu “Panto 40 mg 28 Tb” ilacın 02.04.2009 tarihinde PSF si 51,99 TL (KDV Dâhil), Depocu Net Satış Fiyatı 38,51 TL (KDV hariç), Sosyal Güvenlik Kurumu na Satış Fiyatı 24,96 TL (KDV Dâhil)

8699569280408 Barkod Nolu “Ceftinex 125 mg/ 5 ml 100 ml Oral Süsp.” ilacın 02.04.2009 tarihinde PSF si 46,87 TL (KDV Dâhil), Depocu Net Satış Fiyatı 34,72 TL (KDV hariç), Sosyal Güvenlik Kurumu na Satış Fiyatı 28,12 TL (KDV Dâhil)

d. Fire

Son yıllarda gelişmekte olan tedavi usullerine paralel olarak ecza depoları ve eczanelerdeki antibiyotik ve miyatlı müstahzaratın satış fiyatlarında ecza depolarında satılmakta olan diğer müstahzaratların fiyatlarından çok yüksektir. Üstelik bu grup miyatlı müstahzarlardan çoğunun fabrika imalatından itibaren kullanma süreleri bir yıl gibi çok kısa vadeli. Ecza depolarında ve eczanelerde bu grup ilaçların satışında da umumi satış yekünü içerisinde en büyük yeri işgal etmektedir.

Yukarıda gösterilen mucip sebeplerle beraber kırılma, bozulma, dökülme, uçma gibi diğer faktörlerde gözönünde tutularak ecza depolarında ve eczanelerde satılmakta olan tıbbi müstahzarata Ticaret ve Sanayi Odalarının yayımlanmış olduğu fire zayıt listesinde yıllık %5’e kadar fire ve zayıt oranı

verilmiştir.²⁶ İctihat ve temayülde eczanelerde uygulanan fire ve zayıt oranı %3 oranında uygulanmaktadır.²⁷

Uygulamaya ilişkin aşağıda örnek verilmiştir;

Dönem Başı Ticari Mal (emtia) Mevcudu	34,567.89
Dönem İçi Ticari Mal (emtia) Net Alımları	123,789.46
Satılabilir Ticari Mal (emtia) Toplamı	158,357.35
Fire Tutarı (%5)	7,917.87
Fireden Arındırılmış Satılabilir Ticari Mal (emtia) Tutarı	150,439.48
Satılan Ticari Mal (emtia) Maliyeti	126,650.36
Dönem Sonu Mal (emtia) Mevcudu	23,789.12

Fireye ayrılan veya Bozulan ecza malları karşılığında ayrılan fire tutarına ilişkin daha önce indirim konusu yapılmış olan İndirilecek KDV Tutarı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. maddesinin C bendi gereğince ayrıca beyan edilerek nakden ödenir.²⁸ Örneğimizde stok emtianın %8 KDV ye tabi olduğu varsayıldığında indirim konusu yapılamayacak olan KDV tutarı = 7,917.87*% 8 = 633,43 TL dir.

e. Envanter Belirleme Çalışmaları

İşletme hesabı esasına göre defter tutan Eczane işletmeleri, emtia envanteri çıkarmaya mecburdurlar.

Emtiaya, satmak maksadıyla alınan veya imal edilen mallarla iptidai ve ham maddeler ve yardımcı malzeme dâhildir. Emtia envanteri, muamelelere ait kayıtlarla karıştırılmamak şartıyla yeniden işe başlama halinde işletme defterinin baş tarafına, müteakiben de her hesap dönemi kapandıktan sonra muamele kayıtlarını takip eden sayfalara yazılır. İsteyenler ayrı bir envanter defteri tutarak emtia envanterlerini bu deftere kaydedebilirler.²⁹

Vergi Usul Kanunu’na göre, büyük mağazalar ve eczaneler emtia mevcutlarının envanterlerini

Yapılan Fire hesabının yayınlanmış olan Fire ve Zayıt Oranları içinde olması halinde Muhasebe Kaydı;

659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı		7,917.87	
	659.50	Fire ve Zayıt Gider ve Zararları	7,917.87	
153	Ticari Mallar			7,917.87
	153.50	Fire ve Zayıt Giderleri	7,917.87	
(İlaç Fire ve Zayıt Giderlerine İlişkin Tutarların Kayıtlara Alınması)				

üç yılda bir çıkarabilirler. Bu takdirde envanter çıkarılmayan yıllarda hesaben mevcut iktisadi kıymetleri envanter defterlerine kaydederler.³⁰

Vergi Usul Kanunu'nun 177 inci maddesi kapsamına giren ve bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olan eczane işletmeleri için envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.³¹

Bu konuda akademik görüş değerlemenin maliyetin mi, yoksa piyasa değerinin mi esas alınacağına göre değişmektedir. Literatürde değerlendirme bu esaslara göre maliyet değeri ile piyasa değeri ile ve son olarak da maliyet veya piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirme olarak üç yöntem bulunmaktadır.³² VUK'na göre; ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutlak olmayan malların değerleri tahminen tespit olunabilir.³³

Eczane işletmeleri için stok değerlendirme ve karlılık belirleme üzerine yapılan çalışmalarda Aralıklı Envanter Metodunun özel bir uygulama biçimi olan "Satış Üzerinden Ortalama Karlılık Oranı ile Aralıklı Envanter Uygulaması Metodu" benimsenmiştir.

Uygulanan bu yöntemle eczane işletmeleri stokların envanterinde fiili sayım yapılmadan satış tutarı üzerinden ortalama kar oranına göre satış karı, satışların maliyeti ve dönem sonu stok mevcudu hesapladıklarından; dönem sonu stok değerinin ve satış karının olması gerekenden daha fazla, satışların maliyetinin ise daha az hesaplanmasına sebep olmaktadır. Buna sebep – sonuç ilişkisi üzerinden bakıldığında karlılık yüksek olmaktadır.

Eczane işletmelerinin stok hareketlerini izlemede kullandıkları yöntemler incelendiğinde; Sürekli Envanter Metodunu kullanan işletmelerin %2, Aralıklı Envanter Metodunu uygulayan işletmelerin ise %98 olduğu görülmüştür.³⁴

Bu hususta geçerli olması gereken yöntem, fiili sayıma dayalı ve kutu ilaç maliyet izleme yöntemi olarak ifade edebileceğimiz, bilişim teknolojisine dayalı miktar ve fiyat izleme yeteneğine sahip, "Sürekli Envanter Yöntemi" dir.

f. Karlılık Analizi

Son beş yıl içinde yaşanan gelişmeler ve yasal düzenlemeler neticesinde; Eczane işletmelerinin, geçmiş yıllara kıyasla karlılık oranları düşmüştür. Bunun başlıca nedeni ilaç fiyatları için yeni kriterler belirlenmiş olmasıdır. Bu kriter ilaç fiyatları için bundan böyle AB ülkeleri arasında en düşük fiyatların esas alınmasını getirmektedir.³⁵ Bunun yanında karlılık düşüşünü sağlayan diğer nedenler aşağıdaki şekilde ifade edilebilir;

a. İlaç alış fiyatlarına, ithal ve yerli ilaç alış koşullarına göre karlılık oranları da değişikliğe uğramıştır.

b. Eczane işletmelerinin kâr oranlarının belirlenmesi için hangi ilaçtan ne kadar alınmış, ne kadar satılmış, ne kadar elde stok kalmış gibi verilerin sağlıklı bir şekilde muhasebeye aktarılamaması veya belgelenememesi de eczane işletmelerinin karlılıklarının tam anlamıyla belirlenememesini gündeme getirmiştir. Ancak bu hususta en önemli neden Eczane İşletmesi temeline dayalı bir bilgisayar yazılım programının olmayışıdır. Klasik ürün takip modülüne dayalı olan bilgisayar yazılımları daha çok özellik arz eden ecza stoklarına ilişkin verilerin aktarılması temeline cevap verememektedir.

c. Karlılığı direkt etkileyen diğer bir unsur ise tahsilatla ilgilidir. Daha çok kamuya satış yapan eczane işletmeleri; tahsilatta yaşanan sıkıntılar nedeniyle elde edilen gelirden tahsil edilemeyen senetsiz alacakları için reeskont hesaplayamamakta ve maliyetlerini hesaplarına yansıtamamaktadırlar. Bu ise karlılıkta önemli kayıplara neden olmaktadır.

d. Son olarak Vergi Denetim Elemanları, Mali Müşavirler ve Eczacılar için karlılık hesaplamaları bir birinden bağımsız birçok unsuru bilmeyi gerektirdiğinden net karlılığa ulaşmada yaşanan hesaplama farklılıkları veya yöntemleri işletme karlılığını değişikliğe uğratmaktadır. Maliye Bakanlığı denetim elemanları incelemede karmaşık olan karlılık oranlarında sağlıklı bir tespit yapamamaktadır. Mali Müşavirler ise bazı değer ve iskontoları kanuni defterlerine aktaramamaktadır. Eczacılar da ticari açıdan ürün izlemesi ve bire bir ürün karlılığını yapsalar da toplu olarak karlılığı belirleyememektedirler.

24 Ocak 2009 Tarih ve 27120 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Beşeri İlaçların Fiyatlandırılması Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile; 22.09.2007 tarihli ve 26651 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Beşeri İlaçların Fiyatlandırılması Hakkında Tebliğ”in “Kademeli Fiyatlandırma” başlıklı 12. maddesinde yer alan kademeli kâr oranlarını gösteren tabloda kâr oranları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

Depocuya satış fiyatının;	Depocu kârı (%)	Eczacı kârı (%)
10 TL’ye kadar olan kısmı için (10 TL dâhil)	9	25
10- 50 TL arasında kalan kısmı için (50 TL dâhil)	8	25
50-100 TL arasında kalan kısmı için (100 TL dâhil)	7	25
100-200 TL arasında kalan kısmı için (200 TL dâhil)	4	16
200 TL üstünde kalan kısmı için	2	12

IV. Eczane İşletmelerinin Satış ve Karlılığını Etkileyen Düzenlemeler

Eczane işletmeleri genel bir ifade ile belli kurum ve kuruluşlara fatura düzenlemektedirler. Bu kurum ve kuruluşlar şu şekilde sıralanabilir;

- T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) Başkanlığı Genel Sağlık Sigortası (GSS) Genel Müdürlüğü
- İl Sağlık Müdürlüğü (Yeşil Kart)
- İl Saymanlığından tahsile tabi ilde bulunan kamu kurum ve kuruluşlarının çalışanlarına ve
- Nihai kişi ve kuruluşlara
- Yurtdışında yerleşik kişi veya kuruluşlar

Bu kurumlara kesilen faturalarda aşağıdaki İskontolar bulunmaktadır;

- Kamu Kurum İskontosu
- Eczacı İskontosu
- Hasta Katılım Payı

a. Satış Faturalarında Gösterilen Kamu Kurum İskontosu

Daha önceki bölümde “Kamu Kurum İskontosu” izah edilmiştir. Kısaca ifade etmek gerekirse ilaç sanayi tarafından verilen ve depolar aracılığı ile de eczacılara yansıtılan Kamu

Kurum İskontosu, eczacılar tarafından Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen faturalarda da aynen yansıtılmaktadır.

Bilindiği üzere kamu kurum İskontoları orijinal ve jenerik ayrımı yapılmaksızın baz İskonto oranına tabi olup oran %11 dir. Ancak, KDV dâhil perakende satış fiyatı 3,56 TL ve daha az olan ilaçlar için perakende satış fiyatı (KDV dâhil) üzerinden %4 oranında indirim uygulanmaktadır.

Örneğin³⁶

	Tutar	Oran
Eczane İşletmesi Satış Faturası		
2008 Temmuz Ayı Reçeteleri PSF ³⁷ Toplamı	15,689.97	
Kamu Kurum İskontosu	1,986.46	12.6607%
Eczane İşletmesi Alış Faturaları		
2008 Mayıs Ayı İlaç Alımları PSF Toplamı	71,629.14	
Kamu Kurum İskontosu	4,972.16	6.9415%
2008 Haziran Ayı İlaç Alımları PSF Toplamı	52,769.91	
Kamu Kurum İskontosu	3,455.86	6.5489%

Alınan ve verilen Kamu Kurum İskontoları arasındaki farkın sebepleri incelendiğinde;

1. Eczanelerin Sosyal Güvenlik Kuruluşlarına düzenlemiş oldukları faturalar SGK Provizyon Sistemi üzerinden düzenlenmektedir. Sistemin çalışma disiplini, hesaplama yolu ve şekli hakkında bilgi sahibi olunamamaktadır.

2. Kamu Kurum İskontoları depolar tarafından toplam satış fiyatından KDV ve eczacı kârı düşüldükten sonra hesaplanmaktadır. SGK ya kesilen faturalarda ise 2008 Yılı Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği’nin “14.1 Uygulanacak indirim oranları” başlıklı kısmında ise; Kamu Kurum İskontosu sonrasında indi-

rimli bedel üzerinden eczacı indirimi yapılacağı hükümlenmiştir.

3. Yine depolardan alınan erken ödeme iskontosu da bu hesaplama üzerinden incelendiğinde daha az alınmasına neden olmaktadır. Daha açık bir ifade ile Kurum iskontosu hesaplanmasından dolayı tüm fatura altı iskontolar etkilenmektedir.

a. Satış Faturalarında Gösterilen Eczacı (İndirimi) İskontosu

31.01.2009 tarihinde Maliye Bakanlığı ile TEB arasında yapılan protokolde³⁸ 31/01/2009 tarihinden itibaren uygulanacak yeni sözleşmeli eczane iskontolarına ilişkin olarak; Maliye Bakanlığı ile Türk Eczacıları Birliği arasında imzalanan 2009 Yılına ait Eczanelerden İlaç Teminine İlişkin Protokol ün 3.4 üncü maddesinde eczacı tarafından aşağıda belirtilen indirim oranları belirlenmiştir;

2008 yılı satış hâsılatı (KDV hariç) (31 Ocak – 31 Aralık 2009 Tarihleri Arasında) ³⁹		
350.000 TL'ye	kadar olan eczaneler tarafından	% 0;
350.001-600.000 TL	arasında olan eczaneler tarafından	% 1;
600.001-900.000 TL	arasında olan eczaneler tarafından	% 1,5;
900.000 TL	üzerinde olan eczaneler tarafından	% 2,5;

2008 yılı satış hâsılatı olmayan yeni açılan eczaneler için en düşük indirim oranı uygulanacağı beyan edilmiştir.

2008 Yılı Satış Hâsılatlarının SGK'na yanlış beyanı durumunda⁴⁰; Hasılat teyit işlemleri neticesinde iskonto oranını hatalı belirleyecek şekilde yanlış beyanda bulunan eczanelerin ve fatura bilgilerinin, Kurum taşra teşkilatınca tespit edilerek başkanlıklarına bildirilmesini müteakiben, yalnızca bu eczanelere ait iade edilen fatura muhteviyatı reçetelerin Provizyon Sisteminden silinerek yeniden kaydedilmesi yoluna gidilmeksizin düzeltilmesine izin verileceği bildirilmiştir.

b. Satış Faturalarında Gösterilen Hasta Katılım Payı İskontosu

29 Eylül 2008 Tarih ve 27012 (1. Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan "2008 Yılı Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama

Tebliğinin "6.2. Ayakta tedavide sağlanan ilaçlar için katılım payı" başlığı altında "Kurumdan gelir ve aylık alanlar için %10, diğer kişiler için %20 oranında katılım payı alınır." denilmektedir. Bu madde hükmüne dayanarak Katılım payı tahsili aynı tebliğin "6.6.2. Ayakta tedavide sağlanan ilaçlar için katılım payı tahsili" nin Kurumdan gelir ve aylık alanlar ile bakmakla yükümlü olduğu kişiler dışında kalanlar içinse Kurumla sözleşmeli eczaneler aracılığıyla tahsil edileceğini hükme bağlamıştır.

Bu tutar eczaneler tarafından SGK ya kesilen faturalarda indirim konusu yapılmaktadır.

V. Eczacılar Üretim Temin Dağıtım Kooperatifleri ve Risturn Gelirleri

Eczacılar; Bölgelerinde Kurulu bulunan veya kuracakları "Eczacılar Üretim Temin Dağıtım Kooperatif" lerine ortak olabilirler.

Genel bir ifade ile;

"ilaç, ilaç hammaddeleri, drog kimyasal madde, sağlık ve eczane gereçleri, tüketim ve ambalaj malzemeleri veteriner ve zirai ilaç insektisin, rodentisin, itriyat ve kozmetik mamulleri ile yasalarla eczanelerde satışı yapılabilen her türlü emtia ihtiyaçlarını karşılamak bunların temin, dağıtım ve gerektiğinde üretim çalışmalarını düzenlemek için çeşitli girişimlerde bulunmak, eczane ile ilaç sektörünü sağlıklı oluşumuna katkıda bulunmak ile ortaklarının hak ve çıkarlarını korumak" amacıyla kurulan, Eczacılar Üretim Temin Dağıtım Kooperatiflerine ortaklık⁴¹ eczane işletmesinin iştirak payı ile olur.

Eczacılar Üretim Temin Dağıtım Kooperatifleri her yıl sonunda gelir ve gider sonucunun müspet olması halinde belli bir payını Risturn (Temettü) olarak ortaklarına dağıtmaktadırlar.⁴²

Sonucun zarar olması halinde ise kooperatif tüm kaynaklarını tüketmesi halinde ek ödeme ve sermaye artırımı talep edebilir. Risturn dağıtım ortağın dönem içindeki alışveriş oranlarına göre yapılır. Ek ödeme veya sermaye artırımı ise iştirak payına göre olur.

Örneğin;

Şifa Eczanesi, "S.S. EDAN Eczacılar Üretim Temin Dağıtım Kooperatifine" 2.450 Pay karşılığı 2.450,00 TL karşılığında iştirak etmiştir. İştirak taahhüdü nakit olarak ödenmiştir.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
242	İştirakler	2,450.00	
242.01	S.S. EDAN Eczacılar Üretim Temin Dağıtım Kooperatifi	2,450.00	
243	İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)		2,450.00
243.01	S.S. EDAN Eczacılar Üretim Temin Dağıtım Kooperatifi		2,450.00
243	İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)	2,450.00	
243.01	S.S. EDAN Eczacılar Üretim Temin Dağıtım Kooperatifi	2,450.00	
100	Kasa		2,450.00
100.01	Merkez Kasa		2,450.00

İşletme hesabına göre defter tutan Eczane İşletmeleri, almış oldukları risturn bedellerini Gelir Vergisi Beyannamesinde Risturn Geliri olarak beyan ederler.

Bilanço usulüne göre defter tutan Eczane İşletmeleri ise Tek Düzen Hesap Planının (TDHP) 64 – Diğer Faliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar grubu altındaki 640 – İştiraklerden Temettü Gelirleri hesabında beyan ederler.

Örneğin;

Şifa Eczanesinin "S.S. EDAN Eczacılar Üretim Temin Dağıtım Kooperatifi" n den 2008 Yılı Risturn Geliri 2.083,50 TL olarak tahakkuk etmiştir. Tahakkuk eden bedelin; 1.080,00 TL si ilaç karşılığı, geriye kalan 1.003,50 TL si ise Şifa Eczanesinin T.C. Ziraat Bankası Hesabına havale ettirilerek tahsil edilmiştir.

92

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
153	Ticari Mallar	1,000.00	
153.01	% 8 İlaç Alımları	1,000.00	
191	İndirilecek KDV	80.00	2,450.00
191.08	% 8 lik Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin KDV	80.00	2,450.00
102	Bankalar	1,003.50	
102.01	T.C. Ziraat Bankası	1,003.50	
640	İştiraklerden Temettü Gelirleri		2,083.50
640.01	S.S. EDAN Eczacılar Üretim Temin Dağıtım Kooperatifi		2,083.50

VI. Muayene Ücreti

1 Ekim 2008 'de yürürlüğe giren 5510 Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile düzenlenmiş; 2008 Sağlık Uygulama Tebliği'nin 6. Katılım Payı başlıklı maddesinde yapılan düzenleme ile sigortalı ve hak sahipleri tarafından ödenmesi gereken muayene katılım payının eczanelerden tahsili üzerinde yasal düzenleme yapılmıştır.

2008 yılı Sağlık Uygulama Tebliği ile birlikte eczanelerde ilaç parası dışında daha önce 2 TL olarak alınan muayene ücretleri anılan tebliğ'e göre yeniden düzenlenerek;

Kapsama dâhil kişilerin sağlık kurum ve kuruluşlarındaki ayakta tedavilerine ilişkin hekim ve diş hekimi muayenelerinden;

a. Birinci basamak sağlık kuruluşları ve aile hekimliği muayenelerinde 2 TL,

b. İkinci ve üçüncü basamak resmi sağlık kurumlarında 8 TL,

c. Özel sağlık kurumlarında 15 TL, tutarında katılım payı alınır.

Kapsama dâhil kişilerin ayakta tedavilerinde hekim ve diş hekimi muayeneleri sonucunda reçete düzenlenmemesi veya reçete edilen ilaçların temini amacıyla eczanelere müracaat edilmemesi durumunda; birinci basamak sağlık kuruluşları ile aile hekimliği muayenelerinde katılım payı alınmaz, ikinci ve üçüncü basamak resmi sağlık kurumları ile özel sağlık kurumlarındaki muayenelerde yukarıdaki tutarlardan 3 TL indirim yapılır.⁴³ hükmü bulunmaktadır.

Muayene Ücretlerinin tahsili ise;

a. Birinci basamak sağlık kuruluşlarında muayene katılım payının tahsili

Birinci basamak sağlık kuruluşlarında yapılan muayenelerden alınacak 2 TL tutarındaki katılım payı; muayeneye bağlı olarak anlaşmalı eczane tarafından hak sahibine verilen ilaçlar için düzenlenen fatura ve/veya fatura eki listelerde yer alan reçeteler esas alınarak, hak sahibinin kurumu tarafından memurun aylığından kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilecektir.⁴⁴ Memurun kendisi ve bakmakla yükümlü bulunduğu aile fertleri adına düzenlenmiş olan her bir reçete için ayrı ayrı muayene katılım payı hesaplanacaktır.⁴⁵

b. Resmi sağlık kurumlarında muayene katılım payının tahsili

İkinci ve üçüncü basamak resmi sağlık kurumlarında yapılan muayeneler için 8 TL tutarında muayene katılım payı alınacaktır.

Muayene katılım payının 5 TL tutarındaki kısmı, sağlık kurumları tarafından düzenlenen tedavi faturaları esas alınarak tahsil edilecektir. Muayene katılım payının 3 TL tutarındaki kısmı ise, muayeneye bağlı olarak anlaşmalı eczane tarafından hak sahibine verilen ilaçlar için düzenlenen fatura ve/veya fatura eki listelerde yer alan reçeteler esas alınarak, hak sahibinin kurumu tarafından memurun aylığından kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilecektir.⁴⁶

c. Özel sağlık kurumlarında muayene katılım payının tahsili

Özel sağlık kurumlarında yapılan muayeneler için 15 TL tutarında muayene katılım payı alınacaktır. Muayene katılım payının 12 TL tutarındaki kısmı, özel sağlık kurumları tarafından düzenlenen tedavi faturaları esas alınarak tahsil edilecektir. Muayene katılım payının 3 TL tutarındaki kısmı ise, muayeneye bağlı olarak anlaşmalı eczane tarafından hak sahibine verilen ilaçlar için düzenlenen fatura ve/veya fatura eki listelerde yer alan reçeteler esas alınarak, hak sahibinin kurumu tarafından memurun aylığından kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilecektir.⁴⁷

d. Yeşil kart verilenlerin muayene katılım payının tahsili

Yeşil kart verilerek tedavileri sağlanan kişilerin, birinci basamak resmi sağlık kuruluşlarında gördükleri tedavileri nedeniyle düzenlenen reçete muhteviyatı ilaçlarını almak üzere eczanelere başvurmaları halinde 2 TL tutarında, ikinci ve üçüncü basamak resmi sağlık kurumlarındaki tedavileri nedeniyle eczaneye başvurmaları halinde 8 TL tutarında kendilerinden muayene katılım payı alınacaktır. Yeşil kart verilerek tedavisi sağlanan kişilere sağlık kurum ve kuruluşları tarafından reçete düzenlenmemesi veya bu kişilerce eczaneye müracaat edilmemesi halinde muayene katılım payı alınmayacağı belirtilmiştir.⁴⁸

Özel sağlık kurum ve kuruluşlarında muayene olan hastalar içinse ilaç parasının yanında alınan 10,00 TL muayene ücreti uygulamasına 01.02.2009 tarihinde son verilmiştir.⁴⁹ Tüm Eczacı İşverenler Sendikası (TEİS), Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ve Türk Eczacıları

Birliği arasında imzalanan “2009 İlaç Alım Protokolü”nün, bazı maddelerinin yürütmesinin durdurulması ve iptali istemiyle Danıştay’da dava açılmıştır.⁵⁰

01.10.2008 tarihinden itibaren geçerli olan düzenleme öncelikle İşçi ve işveren uygulanmaktayken Sosyal Güvenlik Kurumu’nun yaptığı düzenleme ile hastaneye giden memurlar da 01.01.2009 tarihinden itibaren aynı şekilde muayene katılım parası ödeyeceklerdir.

Sigortalı, Memur ve hak sahipleri tarafından ödenmesi gereken muayene katılım payının eczanelerden tahsilinde sigortalı, memur ve hak sahipleri tarafından kredi kartı ile ödeme yapılmak istenmesi ve ödeme karşılığında fiş/fatura talep edilmesinin büyük bir sorun yarattığı görülmüştür. Bu durumlarda fiş/fatura kesilmesinin eczane işletmelerine büyük bir mali külfet getirileceğinin öngörülmesi ile TEB tarafından Maliye Bakanlığı’ndan açıklama istenmiştir.⁵¹ Maliye Bakanlığı tarafından yapılan açıklamada Sosyal Güvenlik Kurumu adına yapılan muayene ücreti tahsilâtlarına ilişkin tutar için eczaneler tarafından herhangi bir belge düzenlenmesine gerek bulunmadığı bildirilmiştir.

Bu halde;

1. Muayene ücreti bir yasa tarafından hükümlenmiş ve çeşitli kurumların (Üniversite ve devlet hastaneleri gibi) alacağıdır.

2. Hak sahipleri muayene ücreti olarak eczaneye ödedikleri tutar karşılığında, eczaneden fiş veya fatura talep etmeyeceklerdir.

3. Eczane işletmesi muayene ücretini toplamak ve kurumlar adına SGK ya teslim etmek üzere görevlendirilmiş tahsilât noktalarıdır.

4. Muayene ücreti eczane işletmesi için bir ticari gelir veya alacak veya borç değildir.

5. Muayene ücreti eczane işletmesi tarafından tahsil edilmesi yasal zorunluluk olan bir yükümlülüktür.

Bu nedenle muayene ücretlerinin “369 – Ödenecek Diğer Yükümlülükler Hesabı”nda izlenmesi önerilmektedir.

Örneğin;

Şifa Eczanesi 30.11.2008 tarihinde SGK Başkanlığı GSS Genel Müdürlüğü’ne düzenlenmiş olduğu fatura üzerinde 973,10 TL Muayene Ücreti tahsilâtı yaptığını beyan etmiştir. Buna göre muhasebe kaydı;

1. Endirekt yönetime göre (TDHP na göre uygun olan) muhasebe kaydı.

Muayene ücretinin hastalardan tahsil edilmesi halinde;

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
100	Kasa	973.10	
	100.01 Merkez Kasa TL.	973.10	
369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler		973.10
	369.50 Muayene Ücreti	973.10	

Eczaneler tarafından hastalardan tahsil edilmiş olan muayene ücretinin, kurum tarafından eczane alacağına mahsup edildiğinin bildirilmesi halinde;

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler		973.10
	369.50 Muayene Ücreti	973.10	
120	Alıcılar		973.10
	120.01 T.C.SGK Başkanlığı GSS Genel Müdürlüğü	973.10	

Kayıt yapılacaktır. Endirekt Yönteme Göre diğer bir diğer uygulama da “369 - Ödenecek Diğer Yükümlülükler Hesabı” yerine alınan muayene ücretinin ticari bir niteliği olmaması nedeni ile “336 - Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı”nda izlenmesi önerisidir. Anılan tutarın kamu adına yapılması nedeni ile bu öneriye katılmıyoruz.

2. Direkt yöntemle göre ise muhasebe kaydı

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
100	Kasa		973.10
	100.01 Merkez Kasa TL	973.10	
120	Alıcılar		973.10
	120.01 T.C. SGK Bşk. GSS Genel Müdürlüğü	973.10	

Direkt Yöntemle göre muhasebe kaydı yukarıdaki şekilde olacaktır. Ancak direkt yöntemde fatura tutarına ilişkin SGK ödemesi yapılacağından ve SGK fatura tahsilâtına ilişkin hataların olması halinde alacak üzerinden kesinti yapacağından; önceden alınmış ve fatura tutarından mahsup edilmiş olan muayene ücreti toplamının kasadan alınarak borçlanılması veya kamuya nakit olarak yatırılması gereken yükümlülük haline gelebilir. Bu nedenle direkt yöntem yerine endirekt yöntem uygulanması doğru olacaktır.

Eczane İşletmelerinin Giderleri

Türk Vergi Mevzuatı açısından Ticari Kazançtan indirilecek giderlere ilişkin açıklama 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu⁵²'nin 40 ıncı maddesinde hükümlenmiştir. Anılan madde çerçevesinde Eczane İşletmeleri safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderleri Gayri-safi kazançlarından indirebilirler:

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler;
2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı, belirlenmiş şekli ile giyim giderleri;
3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;
4. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri;
5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri;
6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar;

7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar;

8. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (Gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan katkı paylarının toplamı⁵³);

9. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli;

Her halükarda ticari olarak tüm gider ve zararlar indirim konusu yapılabilir ancak yukarıda sıralanan giderler verginin tespiti açısından indirilebilir gider olarak hükümlenmiştir. Bunların dışındaki gider ve zararlar vergi mevzuatı açısından Kanunen Kabul edilmeyen gider niteliğinde olup; matraha ilave edilecektir.

Türk Eczacılar Birliği nin "İlaçta Durum" başlıklı yazı dizisinden "İlaçta Durum – 4" de⁵⁴ Aylık 50.000 TL ciroya (yıllık 600.000 TL) sahip bir serbest eczanenin sahip olduğu genel koşullar düşünülerek ortalama gider hesabı yapıldığında ortaya çıkan durum tarafımızca revize edilerek aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

	Gider	Ortalama Giderler (TL)
1	Kira	3.500,00
2	Elektrik	175,00
3	Su	25,00
4	İletişim Bedeli (ADSL Bağlantısı, 2 Adet Telefon)	250,00
5	Mali Müşavir	500,00
6	Kırtasiye /Temizlik Maddesi	250,00
7	Personel Yemek - Çay Vs.	520,00
8	Personel Ücretleri (2 Personel için)	1.100,00
9	SGK (2 Personel için)	400,00
10	SGK İşveren (Bağkur)	350,00
11	Vergiler	
	Kira Stopajı	700,00
	İşçi Stopajı	200,00
	SM Stopajı	100,00
	Toplam	8.070,00

Görülebileceği üzere, aylık cirosu 50.000 TL olan bir serbest eczanenin ortalama işletme gideri asgari 8.070,00 TL civarındadır. Bu tutara stopaj dışındaki diğer vergilerin aylık kısıt tutarlarından düşen payla, amortisman ve her eczanede muhtemel olan demirbaş alımları ve bakımı (bilgisayar, jeneratör) ile diğer ekstra ödemeler dahil edilmemiştir.⁵⁵

Yine Büyük şehirlerde kira masrafının küçük şehirlere oranla daha yüksek olması ve eczanede istihdam edilen personel sayısının Tablo'da sunulan ortalamadan daha fazla olması gibi nedenlerle daha fazla gidere sahip olunacağı düşünülürse, büyük şehirlerdeki gider miktarı bu rakamdan daha fazla olacaktır. Bu giderlere ek olarak perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanan toplam cirodan; iskonto ve KDV tutarlarının düşülmesi ile oluşan karlılık durumu ise aşağıdaki Tablo'da sunulmuştur.⁵⁶

Eczane Karlılık Tablosu		
(70 Gün Vadeli Çalışan Eczane Üzerinden Hesaplama)		
İlgili Döneme Ait Kalemler	Aylık	%
PSF Üzerinden Alım Tutarı	50.000,00	
Alım KDV si	3.703,70	8
İskonto Öncesi Alım Tutarı	46.296,30	
Eczane İskontosu	8.564,81	18,5
Mal Fazlası İskontosu	4.150,46	11
Ara Toplam	33.581,02	
Kamu Kurum İskonto	3.693,91	11
Ara Toplam	29.887,11	
Ödeme İskontosu	821,90	2,75
Mal Alış Maliyeti	29.065,21	
PSF Üzerinden Satış Tutarı	50.000,00	
Kamu Kurum İskontosu (Kuruma Satışta)	5.500,00	11
Kurum İskontosu Düşülmüş Satış Tutarı	44.500,00	
Eczane Kurum İskontosu	667,50	1,5
Eczane İskontosu Düşülmüş Satış Tutarı	43.832,50	
Satış KDV si	3.246,85	8
Satışlar	40.585,65	
Fire	608,78	1,5
Satılan Mal Maliyeti	29.065,21	
Brüt Satış Karı veya Zararı	10.911,65	
Faaliyet Giderleri (Asgari Tutar)	8.070,00	
Faaliyet Kar veya Zararı	2.841,65	
Vergi (Gelir Vergisi 1. Sıra Vergi Oranı)	426,25	15
Net Kar Tutarı	2.415,40	

VII. Sonuç ve Düzenleme İstekleri

1. Eczane işletmelerinin resmi kurumlara kesmiş olduğu faturalar vergi usul kanunu hükümlerine aykırı olup bu konuda eczacı odaları ve birliğe görev düşmektedir.

Maliye Bakanlığı ile görüşülerek resmi kurumlara kesilen faturalarda “vergi usul kanunu hükümlerine tabii değildir” ibaresi inceleme elemanı karşısında uyuşmazlıkları önlenecek aynı zamanda eczacının karşısında bir tehdit unsuru olan her fatura için usulsüzlük cezasını ortadan kaldıracaktır.

2. Eczane işletmelerinin almış olduğu Kamu kurum ıskontolarının tamamını sosyal güvenlik kurumlarına faturalama da geçerlidir. Diğer bir ifade ile eczane işletmesi hiçbir şekilde sosyal güvenlik kurumlarıyla anlaşması yoksa veya faturalamayı SGK ya yapmamışsa; depolardan alınan kamu kurum ıskontoları kâr sayılacaktır. Burada önemli olan alınan kurum ıskontoları ile sosyal güvenlik kurumlarına kesilen faturalardaki kurum ıskontolarının mukayesesinin yapılması olacaktır. İskonto aleyhte çıkması gayri safi kâr, lehte çıkması bir zarar unsurudur.

3. Maliye Bakanlığı tarafından fatura üzerinde gözükmeyen ıskontolar kabul edilmemektedir. Bu da uyuşmazlıklara neden olmaktadır ve ispat yükümlülüğü de eczacı işletmelerine düşmektedir. İskontoların 3 aylık geçici vergi dönemlerinde alınan ıskontolardan düşülmesi ve kârlılıkların buna göre hesaplanması gerekmektedir.

4. Eczane işletmelerinin satışlarının yoğunlukla Kamu Kurumlarına yapılması nedeni ile elde bulunan fazla kaydı stok tutarlarının özellikle “kare barkod” uygulamasına geçilmeden evvel makul bir vergi yükü ile fiili stok tutarına indirgenmesinin sağlanması, gelecekte eczane işletmelerinin daha doğru ve reel vergilendirilmesini sağlayacaktır.

5. “Eczane İşletmesi” mantığına dayalı bir bilgisayar yazılım programı oluşturulmalıdır. Bu program hem eczane işletmelerinin karışık maliyet ve muhasebe sisteminin izahı için hem de eczane işletmelerinin ticari öngörülerini yapmaları için faydalı olacaktır.

6. Ulusal bazda entegre olmuş bir program ile sıkça değişen talimat ve yönetmelikler eczacılar tarafından izlenebilmesi sağlanmalı ve en önemlisi eczacılar üzerindeki kırtasiye yükü azaltılmalıdır.

7. Eczanelerin ekonomik kayıplarını karşılayacak önlemler alınması amacıyla; İlaç Fiyatlarının belirlenmesinde “eczacılarda” sisteme dâhil edilmelidir.

8. Net alım ve satım fiyatlarında uygulamaya dönük çalışmalar yapılmalıdır. İskontolar ve farklı fiyat eşikleri uygulanarak eczanelerin ticari yapılarıyla oynanmamalıdır. Bu kapsamda uygulanmakta olan tüm iskintoların toplam yükünün ya makul düzeye çekilmesi sağlanmalı ya da tamamen kaldırılarak net alım ve satım tutarları üzerinden işlem yapılması sağlanmalıdır.

9. Ülkemizde çok sıkça uygulanan “ölümüş gösterip sıtmaya razı etmek” politikasından

vazgeçilmelidir. Sağlık ve tedavi alanında hasta ile sağlık sektörünün nihai halkası olan eczanelerin hasta edilmesi nihayetinde başka bir öneri getirmiyorsanız hem tehlikeli hem de faydasızdır. Yine eczane işletmeleri tarafından fatura üreten sistem Sosyal Güvenlik Sistemi'dir. Bu sistem tüm halkın ortak sistemidir. Velhasıl tüm sistemin yüksek ve gereksiz maliyetlere sürüklenmesi toplumsal olarak sosyal güvenlik kurumunu da yıpratmaktadır.

10. Eczane işletmelerinin yasal olarak tahsil etmek durumunda oldukları alacaklarını SGK da 75 gün de Yeşil Kartlı reçetelerde 4 ila 6 ay arasında, konsolide bütçeye ait kurumlarda ise 6 ay ile 1 yıl arasında tahsil edebilmektedirler. Bu tahsilâtın gecikmiş olması karlılığı direkt etkilediği gibi para maliyeti açısından da eczane işletmesini zarara sokmaktadır. En nihayetinde paranın zaman değerinden kaynaklanan zarar olduğu gibi yeniden piyasaya aktarılmasından kaynaklanan gecikme maliyeti de söz konusu olmaktadır.



Şifa Eczanesinin 2008 Yılı dönem başı verilerine göre Dönem Başı İlaç Stoğu Tutarı 82.876,73 TL; Dönem Başı İriyat Stoğu ise 10.453,20 TL dir.

Satışların Maliyeti Hesaplandığında;

1	Beyan Edilen Satışların Maliyeti	494.776,57
1.a	Satılan İlaç Maliyeti	445.489,82
1.b	Satılan İriyat Maliyeti	49.286,74
2	Fire Tutarı ((DB İM + D İ A) * 0,03)	26.777,31
3	Hesaplamaya Esas Satışların Maliyeti	521.553,87
4	Beyan Edilen Yurt İçi Satışlar	530.153,77
5	Firelere ilişkin Ödenecek KDV Tutarı (2* 0,08)	2.142,18

Eczanenin Tahsilât Reeskontunun hesaplanması için fatura âdeti ve fatura kesim zamanları bilinmediği için Stok Devir Hızı hesaplanarak tahsilât süresi belirlenebilir örneğimizde stoklar 5.39 defa dönmüştür. Bu ise ortalama 60 günde tahsilâta geldiği anlamındadır. Zaten soruda da ortalama tahsilât süreleri verilmiş tir. Genel anlamda 60 gün kabul edildiğinde

$$\text{Stok Devir Hızı} = \frac{\text{Satışların Maliyeti}}{(\text{Dönem Başı Stok} + \text{Dönem Sonu Stok})} = \text{Stok Devir Hızı}$$

$$= \frac{445.489,82}{(10.453,20 + 72.265,74)} = 5,39$$

Tahsilât Reeskont Tutarı

$$\text{Reeskont Tutarı} = \frac{\text{Nominal Değer} * \text{faiz Oranı} * \text{Gün Sayısı}}{36.000 + (\text{Faiz Oranı} * \text{Gün Sayısı})} = \frac{452.006,11 * \%27 * 60}{36.000 + (\%27 * 60)} = 20.291,24 \text{ TL}$$

Şifa Eczanesinin 2008 Yılı Mali Dönemi için Hazırlanan Mali Beyanında Ticari Mal Maliyeti 412.481,48 TL olarak Beyan edilmiş ve 3.800,17 TL de vergi hesap edilmiş tir. Örneğimizdeki veriler ışığında Sonuç işlemi olarak vergiye esas gelir hesabının incelemesinde tarafımızca yapılan hesap ile Şifa Eczanesi tarafından beyan edilen gelir ve ödenecek vergi açısından karşılaştırmalı bir gelir tablosu düzenlense idi sonuç aşağıdaki gibi olacaktır.

Şifa Eczanesi
31.12.2008 TARİHLİ AYRINTILI GELİR TABLOSU

	Tarafımızca Hesaplanan	Eczane Tarafından Beyan Edilen
A. BRÜT SATIŞLAR	687.762,15	687.762,15
YURTDIŞI SATIŞLAR	687.762,15	687.762,15
T.C. SGK Başkanlığı GSS Genel Müdürlüğü	609.139,50	609.139,50
Kamu Kurumu Haricinde Yapılan Satışlar	18.514,57	18.514,57
Dönem İçi İhtiyat Satışları	60.108,09	60.108,09
YURTDIŞI SATIŞLAR	0,00	0,00
DiĞER GELİRLER	0,00	0,00
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	157.608,38	157.608,38
SATIŞTAN İADELER (-)	0,00	0,00
SATIŞ İSKONTOLARI (-)	157.608,38	157.608,38
Kamu Kurum İskontosu (KK İ)	72.518,18	72.518,18
Eczane İskontosu (%2,38)	14.107,20	14.107,20
%10 - 20 Katılım Payları Toplamı	70.983,00	70.983,00
DiĞER İNDİRİMLER (-)	0,00	0,00
C. NET SATIŞLAR	530.153,77	530.153,77
D. SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	494.776,57	412.418,48
SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)	0,00	0,00
SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)	494.776,57	412.418,48
Satılan İlaç Maliyeti	445.489,82	
Satılan İhtiyat Maliyeti	49.286,74	
SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)	0,00	0,00
DiĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	0,00	0,00
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	35.377,20	117.735,29
E. FAALİYET GİDERLERİ (-)	73.317,99	73.317,99
ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)	0,00	0,00
PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)	0,00	0,00
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	73.317,99	73.317,99
FAALİYET KAR VEYA ZARARI	-37.940,79	44.417,30
F. DiĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KAR	3.012,50	3.012,50
İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ	3.012,50	3.012,50
G. DiĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	47.068,54	47.068,54
REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)	20.291,24	20.291,24
DiĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	26.777,31	26.777,31
H. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	0,00	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	-81.996,83	361,25
I. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	0,00	0,00
J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	0,00	0,00
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	-81.996,83	361,25
K. ÖDENECEK VERGİ VE DiĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI (-)	0,00	3.800,17
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	-81.996,83	-3.438,92

Uygulama Örneği



Şifa Eczanesinin 2008 Yılı dönem içi mal alımlarına ilişkin verileri aşağıdaki gibidir: (TL)

Dönem İçi İlaç Alımları	A			B			C=A-B			D			E=C-D		F=E*%8
	Eczane Perakende Satış Tutarı (KDV Hariç)	Eczane Kârı	Alış Faturasında Eczane Karı Oranı	Mal Bedeli	Mal Fazlası (MF)	Kurum İskontosu	Özel İskonto	Peşin İskonto	Uygulanan İskonto ve İndirimler Toplamı	Eczane Alış Maliyeti (KDV Matrahı)	KDV	Kârılık Oranı	Toplam D.İç Alışlara Oranı		
Bahar Eczası Deposu Ticaret A.Ş.	327.578,10	60.373,79	18,43%	267.204,31	15.431,66	32.807,29	6.896,70	7.654,09	62.789,74	204.414,57	16.353,17	37,60%	36,49%		
EDAK Eczası Kooperatifi	482.122,02	90.690,99	18,81%	391.431,03	24.521,51	41.014,47	8.975,90	14.031,36	88.543,24	302.887,79	24.231,02	37,18%	54,07%		
ilaç alımları Toplamı	809.700,12	151.064,78	18,66%	658.635,34	39.953,17	73.821,76	15.872,60	21.685,45	151.332,98	507.302,36	40.584,19	37,35%	90,57%		
Dönem İçi İhtiyat Alımları	63.654,99	0,00		63.654,99					10.821,35	52.833,64	6.868,37 ⁵⁸	17,00%	9,43%		
Toplam	873.355,11	151.064,78	18,66%	722.290,33	39.953,17	73.821,76	15.872,60	21.685,45	162.154,33	560.136,00	47.452,56	35,86%	100,00%		

Şifa Eczanesinin

Dönem içinde PSF Üzerinden Gerçekleşen İlaç Fiyatları Düşüşü Tutarı	TL
İFK Düzeltmesi Sonucu Oluşan PSF	688.245,10
2008 Yılı Dönem Sonu İlaç Tutarı (Son İFK Üzerinden)	72.265,74
Şifa Eczanesi Satışlarının %97 sini Kamu Kurumuna Yapmaktadır.	597.499,99
Kamu Kurumu Haricinde Yapılan Satışlar	18.479,38
2008 Yılı Dönem Sonu İhtiyat Stoku	3.546,90

Şifa Eczanesinin; Eczacı indirimini 2007 yılı satış hâsılatı (KDV hariç) 550.000,00 TL olduğu için; 2008 yılı içinde 1 Ocak – 30 Haziran tarihleri arasında %3,5; 1 Temmuz – 31 Ağustos tarihleri arasında ise %2; 1 Eylül – 31 Aralık arasında %1 oranında uygulanmışır. Örneğimizde oran %2,38 uygulanmıştır.

⁵⁸ Farklı KDV Oranı karışılığı hesaplanmış tutardan oluşmaktadır.

Şifa Eczanesinin 2008 Yılı dönem içi satışlarının illerinin verileri aşağıdaki gibidir: (TL)

Dönem İçi İlaç Satışları	Eczane Perakende Satış Tutarı (KDV Dahil)	Kamu Kurum Kurum İskontosu (Kkİ)	Kamu Fiyatı İskontosu Toplamı	Eczane İskontosu (%2,38)	%10 - 20 Katılım Payları Toplamı	Kamu Kurumuna KDV Dahil Fiyat Toplamı	Kamu Kurumuna KDV Hariç Fiyat Toplamı	KDV	Muayene Ücreti Toplamı	Karlılık Oranı	Toplam D.İç Satışlara Oranı
T.C. SGK Başkanlığı GSS Genel Müdürlüğü	645.299,98	72.518,18	572.781,80	13.632,21	70.983,00	488.166,59	452.006,11	36.160,49	13.078,76	24,35%	85,26%
Kamu Kurumu Haricinde Yapılan Satışlar	19.957,73	0,00	0,00	474,99	0,00	19.482,74	18.039,57	1.443,17	0,00	2,38%	3,40%
Dönem İçi İhtiyat Satışları	67.922,14	0,00	0,00	0,00	0,00	67.922,14	60.108,09	7.814,05	0,00	18,00%	11,34%
Toplam	733.179,86	72.518,18	572.781,80	14.107,20	70.983,00	575.571,47	530.153,77	45.417,71	13.078,76		100,00%

2008 Yılı dönem içi Kamu Kurum ve Kuruluşlarına yapılan satış tutarları ve tahsilât vadeleri şu şekildedir:

T.C. SGK Başkanlığı GSS Genel Müdürlüğüne Yapılan Satışlar	Tutar	Tahsilât Vadesi
Yeşil Kartlılara Yapılan Satışlar	292.899,96	60 Gün
İl Saymanlıkları	146.449,98	60 Gün
Toplam	488.166,59	150 Gün

Şifa Eczanesinin EDAN Eczacı Kooperatifi Yılısonu Risturn Geliri **3.012,50 TL** tahsil etmiştir.

Şifa Eczanesinin 2008 Yılı Faaliyet Giderleri Toplamı **73.317,99 TL** dir.⁵⁹

⁵⁹ Örnekleme olarak üzerinde çalışmaya yürüttüğümüz Eczane İşletmelerinde Faaliyet Giderleri; Satışların yaklaşık olarak %10 ile %12 arasında olduğunu tespit ettik. Örneğimizde de bu oran kullanılmıştır.

Kaynaklar

1-Adem Utku ÇAKIL – SMMM Web Side : www.autku-cakil.com e-mail : aucakil@turmob.org.tr

2-Baytop, Turan, “Eczahane’den Eczane’ye – Türkiye’de Eczaneler ve Eczacılar (1800-1923)”, İstanbul, Bayer Yayınevi, 1995.

3-Eczacılığın geçmişi için İstanbul Üniversitesi Eczacılık Fakültesi yayınlarından derlenmiş olan http://www.eczanemonline.com.tr/eczaneler/pages/ecz_hakkinda.asp?id=12 linki ziyaret edilebilir.

4-<http://tdk.org.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF05A79F75456518CA>

5-Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı. (T.C. Sağlık Bakanlığı)

6-12.3.1927 Tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 984 Sayılı “Ezca Ticarethaneleriyle Sanat ve Ziraat İşlerinde Kullanılan Zehirli Müessir Kimyevi Maddelerin Satıldığı Dükkanlara Mahsus Kanun” nun 1. Maddesi.

7-24.12.1953 Tarih, 8591 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 6197 Sayılı “Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Kanun” nun 2.3.4. ve 5. Maddeleri

8-12.3.1927 Tarihinde Resmi Gazete de yayımlanan 984 Sayılı “Ezca Ticarethaneleriyle Sanat ve Ziraat İşlerinde Kullanılan Zehirli Müessir Kimyevi Maddelerin Satıldığı Dükkanlara Mahsus Kanun” nun 2. Maddesi.

9-12.3.1927 Tarihinde Resmi Gazete de yayımlanan 984 Sayılı “Ezca Ticarethaneleriyle Sanat ve Ziraat İşlerinde Kullanılan Zehirli Müessir Kimyevi Maddelerin Satıldığı Dükkanlara Mahsus Kanun” nun 3. Maddesi.

10-06.01.1961 Tarih, 10700 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

11-21.06.2006 Tarih, 26205 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

12-26.05.1928 Tarih, 898 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 1262 Sayılı “İşpençiyari ve Tıbbi Müstahzarlar Kanunu”

13-24.12.1953 Tarih, 8591 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 6197 Sayılı “Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Kanun” nun 30. maddesi

14-06.01.1961 Tarih, 10700 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 40.md.

15-Gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan katkı paylarının toplamı Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde belirlenen oran ve haddi aşamaz.

16-Örten. Remzi, “Temel Muhasebe Eğitimi Seminer Notları”, Türk Eczacıları Birliği, Mayıs, 2005, Elazığ, Sayfa 1.

17-06.01.1961 Tarih, 10700 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 39 uncu madde

18-10.01.1961 Tarih, 10703 - 10705 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 213 Sayılı “Vergi Usul Kanun” un 274 üncü maddesinin 1.bendi

19-10.01.1961 Tarih, 10703 - 10705 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 213 Sayılı “Vergi Usul Kanun” un 267 inci maddesinin 3.Bendi

20-5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 72. maddesi gereği oluşturulan Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonunca alınan karar. <http://www.erbakis.com/index.php/2008/09/05/kamu-kurum-iskon-tosu-uygulamasi-hakkinda-sgk-duyurusu/>

21-29 Eylül 2008 Tarih ve 27012 Sayılı (1. Mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanmış olan “2008 Yılı Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği” nin “14.1. Uygulanacak indirim oranları” isimli bendi

22-<http://www.teis.org.tr/news/120/ARTICLE/1904/2009-04-22.html>

23-<http://www.eczacininsesi.com/index.php?yon=haber&id=2252>

24-03 Mart 2004 Tarih ve 25391 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan “Beşeri Tıbbi Ürünlerin Fiyatları Hakkında Tebliğ”

25-Çetin. Bülent, “Eczanelerde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları” Eğitim Semineri Notları, Bursa, Kasım 2006.

26- www.burdurtso.com/dosya/firevezaiatoranlari.doc (Eczane Müstahzarları (22.02.1994/30))

27-Danıştay 3. Daire 12.11.1986 Tarihli, 1986/866 Sayılı Esas, 1986/2208 Sayılı Karar “İlaçların Kırılma, Dökülme, Bayatlama, Akma ve Buharlaştırma Sebebiyle Vereceği % 3 Firenin Satılan Emtianın Maliyet Bedeline Uygulanması Gerekliği Hakkında.”

28-2.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi

29-10.01.1961 Tarih, 10703 - 10705 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 213 Sayılı “Vergi Usul Kanun” nun 195. maddesi

30-10.01.1961 Tarih, 10703 - 10705 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 213 Sayılı “Vergi Usul Kanun” nun 190. maddesinin 1. bendi

31-10.01.1961 Tarih, 10703 - 10705 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 213 Sayılı “Vergi Usul Kanun” nun 186. maddesi

32-Örten Remzi, Özdemir Fevzi Serkan, “Eczane İşletmelerinde Stokların Değerlemesi ve Dönem Karının Belirlenmesi”

33-10.01.1961 Tarih, 10703 - 10705 Sayılı Resmi Gazete’de

yayımlanmış olan 213 Sayılı “Vergi Usul Kanun” nun 186. maddesi

34-Örten Remzi, Özdemir Fevzi Serkan, a.g.m. s.5

35-Avrupa Birliği (AB) üyeleri arasından her yıl en az 5, en fazla 10 ülke “referans ülke” olarak Sağlık Bakanlığınca belirlenir ve bir tebliğle duyurulur.

36-TEB 22. Bölge Malatya Eczacı Odası'nın 15.08.2008 tarih ve 022.44.T.067.2008 Sayılı TEB Merkez heyeti Başkanlığına göndermiş olduğu yazıdan alınmıştır. http://www.eczanedeyiz.com/index.php?ind=news&op=news_show_single&ide=473

37-PSF = Perakende Satış Fiyatı

38-<http://www.teb.org.tr/?modul=haberdetay&id=1175300>

39-Bu oranlar takip eden yılın mart ayına kadar yani

eczacıların yeni ciro bildirimine kadar sarkmaktadır. Bu açıdan düşünüldüğünde bu oranları eczacılar takip eden yılın mart ayına kadar kullanmaktadırlar.

40-T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı GSS Genel Müdürlüğü İlaç ve Tıbbi Malzeme Sözleşme ve Ödemeleri Daire Başkanlığı tarafından Birliğimize gönderilen 08.04.2009 tarih ve 4820728 sayılı yazı ile, Birliğimize gönderilen 02.02.2009 tarih ve 348 sayılı yazılarına atıfta bulunularak kooperatifin ortak sayısı sınırsızdır. Ancak kurulda en az yedi kişinin bir araya gelmesiyle kurulur.

41-• Medeni hakları kullanma yeteneğine sahip olmak, Eczacı Odası'na kayıtlı eczacı olmak.

• 6197 sayılı kanun ve deontoloji kurallarına aykırı bir davranışı bulunmamak şartları aranır.

• Ayrıca 1163 sayılı kooperatifler kanununun 9. maddesindeki hükümlere uygun tüzel kişilerde ortak olabilir.

42-Eczacılar Üretim Temin Dağıtım Kooperatifleri Genel Kurulu yıllık bilanço ve gelir-gider hesabını onayladıktan sonra gelir-gider farkı üzerine karar verir. Müspet gelir-gider farkının; %10'u olağan yedek akçeye, %1'i Sanayi ve Ticaret Bakanlığı emrindeki, Tanıtma ve Eğitim Fonuna %10'u Sosyal Yardım Fonuna, %25'i Yatırım ve geliştirme özel fonuna, ayrımı yapıldıktan sonra %54'ü ortaklara kooperatifle yapmış oldukları işlemler oranında RİSTURN olarak dağıtılır. Risturnların dağıtım şekli ve zamanları genel kurulca tespit edilir. Gelir-gider farkı olumsuz olduğu taktirde, ortaya çıkan açık yedek akçelerden, bunlarında yetmemesi halinde oluşturulan özel fondan ve ek ödemeler ile ortak sermaye paylarından karşılanır. Olumsuz sonuçlar ortadan kaldırılmadıkça gelir-gider farkı dağıtımı yapılmaz. Yedek akçeler ortaklara dağıtılamaz. Ortaklara sermaye üzerinden kazanç dağıtılamaz, faiz verilemez. Yönetim kurulu başkan ve üyelerine ve denetçilere kazanç üzerinden pay verilemez.

43- “Tedavi Katılım Payının Uygulanması

Hakkında Tebliğ” <http://rega.basbakanlik.gov.tr/main.aspx?home=http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2009/09/20090918.htm&main=http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2009/09/20090918.htm>

44-“Tedavi Katılım Payının Uygulanması Hakkında Tebliğ 7.1” <http://rega.basbakanlik.gov.tr/main.aspx?home=http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2009/09/20090918.htm&main=http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2009/09/20090918.htm>

45-“Tedavi Katılım Payının Uygulanması

Hakkında Tebliğ 7.2” <http://rega.basbakanlik.gov.tr/main.aspx?home=http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2009/09/20090918.htm&main=http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2009/09/20090918.htm>

46-“Tedavi Katılım Payının Uygulanması Hakkında Tebliğ 7.2” <http://rega.basbakanlik.gov.tr/main.aspx?home=http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2009/09/20090918.htm&main=http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2009/09/20090918.htm>

47-“Tedavi Katılım Payının Uygulanması Hakkında

Tebliğ 7.3” http://www.alomaliye.com/2009/tedavi_katirim_12.htm

48-“Tedavi Katılım Payının Uygulanması Hakkında Tebliğ 8” http://www.alomaliye.com/2009/tedavi_katirim_12.htm

49-“2008 Yılı Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” <http://www.teb.org.tr/?modul=haberdetay&id=1175262>

50- <http://www.tusider.org/?mod=duyuru-detay&id=297>

51-T.C.Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Türk Eczacılar Birliği'ne göndermiş olduğu 19.11.2008 tarih 111512 sayılı yazı.

52-193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 31.12.1960 Tarihinde kabul edilmiş olup, 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır.

53-İndirim konusu yapılacak prim, aidat ve katkıların toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 10'unu (bi-reysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için ödenen primlerde, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 5'ini) ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.

54-<http://www.teb.org.tr/?modul=haberdetay&id=1175381>