

KASA HESABI ENVANTER ve DEĞERLEME İŞLEMLERİ

Nadire ÖZGÜL (*)

I - GİRİŞ

Kasa hesabı, işletmelerin nakit varlığını gösteren hesaplardan biri olup yasal defter kayıtları üzerinden kasa hesabının borcu ile alacağı arasındaki fark kasa mevcudunu verir. Kasa hesabına giriş ve çıkışların itibari değer ile değerlendirilmesi nedeniyle hesap hiçbir şekilde alacak bakiyesi vermez, daima borç bakiyesi verir veya sıfır olur. Şayet hesap alacak bakiyesi verecek olursa bu durum ya hatalı bir kayıttan ya da Vergi Usul Kanunu açısından re'sen takdir işlemini gerektirecek bir işlemten kaynaklanmaktadır. Bu sebeple kasa hesabının fiili durum ile mutabakatının günlük olarak sağlanması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 284'üncü maddesine ve muhasebe ilkelerine göre *Türk parası mevcutları itibari kıymetleri ile* değerlendirilir. Bu sebeple dönem sonu envanterinde Türk parası ile ilgili olarak bir değerlendirme işlemi yapılması söz konusu olmaz. Yabancı paralara ilişkin değerlendirme işlemi sonraki bölümde anlatılacaktır.

Türk parasının envanteri ise her gün yapılır. Türk parası kasa sayıldığında bulunan fiili mevcut ile kasa hesabının kalanı arasında fark varsa, bu fark aynı gün araştırılır nedenine göre gerekli muhasebe kaydı yapılarak fiili durum ile kayıtlar arasında mutabakat sağlanır. Farkın nedeni aynı gün bulunamazsa kasa noksanı "197-Sayım ve Tesellüm Nok-

sanları" hesabına, kasa fazlası ise "397-Sayım Tesellüm Fazlaları" hesabına alınarak farkın gerçek sebebi bulunana kadar fark bu hesaplarda tutulur.

Kasa Sayım Noksanı :

Mükelleflerce dönem sonu işlemlerinde, yapılan bir ödemenin kayıtlara geçirilmemesi, kasadaki kişilerin yada başka kişilerin paraları izinsiz kullanması, fatura yada fiş tutarından daha fazla ödeme yapılmış olması, fatura yada fiş tutarından daha az para tahsil edilmiş olması vs. nedenler ile kasa sayımında noksanlık çıkmış ise bunun nedeni ya da nedenleri araştırılarak ilgili düzeltme kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Araştırmalar neticesinde noksanlığın ya kasa görevlisinin kusurundan, ya hırsızlık olayından ya da başka sebeplerden kaynaklandığı tespit edilebileceği gibi kasa hesabındaki noksanlığın nedeni tespit edilemeyebilir. Yapılan araştırmalar neticesinde tespit edilen sebebe göre gerekli kayıt yapılır. Örneğin kasa hesabındaki noksanlık satıcılara yapılan bir ödemenin kayıtlara geçirilmemiş olmasından kaynaklanmış ise Sayım ve Tesellüm Noksanları hesabı; Satıcılar hesabı ile karşılıklı çalıştırılarak kapatılır. Öte yandan kasa hesabındaki eksikliğin nedeni dönem sonuna kadar tespit edilemez ise farkın olağandışı gider olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

Kasa sayım ve tesellüm noksanının kesin bir neden olmadan giderlere intikal ettirilerek maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir.

(*) Vergi Denetmeni

Noksanlığın sebebi tespit edilecek olursa söz konusu fark sayım tesellüm noksanları hesabından çıkarılarak ilgili hesaba kaydı sağlanır. Sebep bulunamazsa olağandışı gider hesabına intikal ettirilerek kapatılır. Ancak kasa noksanının, GVK'nun 88.maddesinin son fıkrasında yer alan "...sermayede vukula gelen eksilmeler zarar addolunmaz." hükmüne göre dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmadığından, mali karın tespitinde olağandışı gider olarak dönem zararına intikal ettirilen kasa noksanı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Örnek :

15 Ocak günü akşamı yapılan kasa sayımında mevcutlarda 245,50-YTL'nin mevcut olduğu tespit edilmiştir. Öte yandan muhasebe içi envanter çalışması sonucu kasa hesabının kalanının ise 355.00-YTL olduğu belirlenmiştir. Kasa hesabı kalanı ile fiili mevcut arasındaki farkın nedeni o akşam belirlenmemiştir. Yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

197-Sayım Tesellüm Noksanları	109,50
-Kasa Noksanları	
100-Kasa Hesabı	109,50

Ertesi gün yapılan araştırmalarda kasa noksanının önceki gün satıcı Bay A'ya yapılan ancak kayıtlara intikal ettirilemeyen ödemeden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Bu durumda yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

320-Satıcılar	109,50
Bay A	
197-Sayım Tesellüm Noksanları	109,50
-Kasa Noksanı	

Diğer taraftan kasa noksanı veznedara ya da ödeme ve tahsil yetkisi bulunan personele zimmet çıkartılacak olması halinde Personelden Alacaklar hesabına borç kaydı yapılarak sayım ve tesellüm noksanları hesabı kapatılır.

Ancak kasa noksanının sebebi dönem sonuna kadar tespit edilemez ise söz konusu fark tutarı bilanço gününde Sayım ve Tesellüm Noksanları hesabından çıkarılacak ve ilgili dönem kar/zarar hesabına olağandışı gider olarak intikal ettirilecektir. Ancak mali karın tespitinde olağandışı gider olarak dönem zararına intikal ettirilen kasa noksanı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Örneğin önceki örnekte 15 Ocak günü yapılan kasa sayımında tespit edilen noksanlığın sebebi dönem sonuna kadar bulunamazsa; bilanço gününde yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31/12	
689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	109,50
-Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	
197-Sayım ve Tesellüm Noksanları	109,50
-Kasa Noksanı	

Kasa Sayım Fazlası :

Mükelleflerce dönem sonu işlemlerinde, yapılan bir ödemeden daha fazla yapılan ödemenin kayıtlara geçirilmemesi, fazla miktarda para tahsil edilmesi, fatura yada fiş tutarından daha fazla para tahsil edilmiş olması ya da fatura ve fiş tutarından eksik ödeme yapılması, para tahsilatına ilişkin muhasebe kaydının yanlış yapılması veya yapılmamış olması vs. nedenler ile kasa sayımında fazlalık çıkmış ise bunun nedeni ve nedenleri araştırılarak ilgili düzeltme kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Araştırmalar neticesinde kasa fazlalığının ya müşterilerin fazla ödemesinden kaynaklandığı, ya kasadaki görevlinin eksik ödemesinden kaynaklandığı yada kayıtlardaki yanlışlıklar gibi başka sebeplerden kaynaklandığı tespit edilebileceği gibi kasa hesabındaki fazlalığın nedeni tespit edilemeyebilir.

Yapılan araştırmalar neticesinde tespit edilen sebebe göre gerekli kayıt yapılır. Örneğin kasa hesabındaki fazlalık alıcılardan yapılan tahsilatın kayıtlara geçirilmemiş olmasından kaynaklanmış ise Sayım ve Tesellüm Fazlaları hesabı; Alıcılar hesabı ile karşılıklı çalıştırılarak kapatılır. Öte yandan kasa hesabındaki fazlalığın nedeni dönem sonuna kadar tespit edilemez ise farkın olağandışı gelir olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan kasa sayım fazlalığı normale göre çok yüksek olursa ve fazlalığın nedeni bulunamazsa fazlalık gelir olarak sonuç hesaplarına aktarılıp T.C. Merkez Bankası adına açılan hesaba (436-Diğer Çeşitli Borçlar-T.C. Merkez Bankası) alacak kaydedilerek de kapatılabilir. Bu durumda on yıl içinde paranın sahibi çıkarsa sahibine ödeme yapılır. Aksi takdirde para T.C. Merkez Bankasına ödenerek daha önce bu amaçla açılan hesap kapatılır.

Örnek :

21 Aralık günü akşamı yapılan kasa sayımında mevcutlarda 850.00.-YTL'nin mevcut olduğu tespit edilmiştir. Öte yandan muhasebe içi envanter çalışması sonucu kasa hesabının kalanının ise 800,00-YTL olduğu belirlenmiştir. Kasa hesabı kalanı ile fiili mevcut arasındaki farkın nedeni o akşam belirlenmemiştir. Yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

21/12	
100-Kasa	50,00
397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları	50,00

Ertesi gün yapılan araştırmalarda kasa fazlasının önceki gün alıcı Bay E'den yapılan ancak kayıtlara intikal ettirilemeyen tahsilattan kaynaklandığı tespit edilmiştir. Bu durumda yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

/	
397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları	50,00

120-Alıcılar

50,00

Diğer taraftan dönem sonunda sebebi belirlenemeyen ve Sayım ve Tesellüm Fazlası hesabına intikal ettirilen kasa fazlası dönem karı hesabına intikal ettirilerek mali kara ilave edilecektir. Dönem sonunda yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31/12	
397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları	50,00
679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	50,00

Kasa hesabı ile ilgili bir diğer önemli konu da özellikle kurumlarda dönem sonu kasa bakiyesinin çok yüksek tutarlarda olması; hali hazırda bu paranın kasada olmayacağı; ortaklar tarafından kullanılmış olduğu gerekçesi ile örtülü kazanç dağıtımı sayılarak cezalı tarhiyata muhatap kalınabileceğidir. Zira Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'inci maddesinde de belirtildiği üzere şirket ortakları kurum ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede, yüksek veya düşük fiyat ve bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak, alım-satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa, yada göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden, kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa veyahutta emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Bu sebeple dönem sonu kasa bakiyesi işletmenin büyüklüğüne iş hacmine ve kasa işlemlerinin hacmine göre uygun bir tutar olmalıdır.

2-YABANCI PARALARIN DEĞERLEMESİ

Vergi Usul Kanunu'nun 5024 sayılı Kanunla değiştirilen 280. maddesi hükmüne göre;

"Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığına tespit olunur.

Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu kanunun 281 ve 285'nci maddeleri uyarınca değerleme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerleme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.

(5024 sayılı yasa ile 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.) 3096 sayılı Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımı ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun ve 3996 Sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunda tanımlanan şirketlerin sermaye olarak koydukları yabancı paraların sarf edildikleri veya Türk Lirasına çevrildikleri tarihe kadar lehlerine oluşan kur farkları pasifte özel bir karşılık hesabında gösterilerek dönem kazancına dahil edilmez. Bu karşılıklar sermayeye eklendikleri takdirde işletmeden çekiş ve kâr dağıtımı sayılmaz. Aleyhlerine oluşan kur farkları ise aktifte özel bir karşılık hesabında tutulur ve gelecek yıllarda lehlerine oluşacak kur farkları ile kapatılır. Lehte kur farkı ile kapatılamayan tutarlar işi bırakma halinde zarar addolunur."

280. madde ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde, yabancı paralar kural olarak borsa rayici ile değerlendirilecektir. Ancak borsa rayicinin oluşmasında muvazaa bulunduğu anlaşılırsa borsa rayici yerine alış bedeli dikkate alınacaktır.

Ülkemizde döviz arz ve talebi serbest bırakılmış olmasına rağmen, döviz alım satımlarının yürütüldüğü mevcut bir borsa bulunmamaktadır. Dolayısıyla yabancı paralar için borsa rayicinden söz etmek mümkün değildir. Yabancı paranın borsa rayici olmadığı için, yabancı paralar için dönem sonunda yapılacak değerleme işleminde (evelüasyon işlemi) Maliye Bakanlığı'nın ilan edeceği kurlar esas alınacaktır. Ancak, serbest kur uygulaması ve para değerinde sık sık meydana gelen değişiklikler nedeniyle, Maliye Bakanlığınca herhangi bir tespit yapıldığı sürece değerlemelerde Türkiye Cumhuriyeti

Merkez Bankası'nca tespit ve ilan olunan döviz alış kurları esas alınacaktır. (VUK GT 130)

Örnek :

İşletme daha önce satılan mal karşılığında aldığı 7.800 Amerikan Dolarını 1 \$ =1,25-YTL üzerinden kayıtlarına intikal ettirmiştir. Öte yandan işletme söz konusu 7.800 Amerikan Dolarının 6.200 \$'lık kısmını X döviz büfesine 1\$=1,50-YTL kur üzerinden bozdurmuş ve yabancı para karşılığı Türk Lirasını kasasına koymuştur. Yapılacak değerleme işleminde döviz büfesinin uyguladığı kur baz alınacaktır. Yapılacak yevmiye kaydı şöyledir.

	/	
100-Kasa		9.300,00
-TL Kasası		
100-Kasa		7.750,00
-Döviz Kasası		
646-Kambiyo Karları		1.550,00

Öte yandan işletme dönem sonunda kasasında kalan 1.600 Amerikan Dolarını Maliye Bakanlığınca açıklanacak kuru esas alarak değerlemeye tabi tutacaktır. Dönem sonunda Maliye Bakanlığınca açıklanan kur 1 \$=1,06-YTL dir.

	31/12	
656-Kambiyo Zararları		304,00
100-Kasa		304,00
-Döviz Kasası		

Bilindiği üzere Maliye Bakanlığı efektif alış kuru ve döviz alış kuru olmak üzere iki ayrı kur belirlemesi yapmaktadır. Uygulamada efektif alış kuru nakit haldeki yabancı paraların değerlemesinde kullanılmakta, döviz alış kuru ise yabancı para üzerinden düzenlenen belge ve evrakların örneğin senet, mektup ve benzeri belgeler ile banka hesaplarında tutulan yabancı paraların değerlemesinde esas alınmaktadır. Maliye Bakanlığı da yayınladığı 283 sıra no'lu

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile nakit olarak bulundurulmuş paraların değerlemesinde dikkate alınacak kurun "Efektif Alış Kuru", olduğu, ancak efektif döviz için belirlenmiş efektif alış kurunun bulunmaması halinde nakit yabancı paralar için döviz alış kurunun esas alınacağını hüküm altına almıştır.

Sonuç olarak yabancı paraların gerek dönem sonlarında yapılacak değerlemelerinde ve gerekse dönem içi alım satımlarda yapılacak değerlendirme işlemlerinde yukarıdaki esaslara göre belirlenen kurlar dikkate alınacaktır. Yabancı para değerlemesine ilişkin olarak ortaya çıkacak lehe olan kur farklarının 646-Kambiyo Karı hesabına, aleyhte oluşan kur farklarının ise 656-Kambiyo Zararı hesabına intikali sağlanarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu yolla yabancı paraların bilanço günündeki değeri ile kayıtlarda yer alması sağlanacaktır.

Ayrıca muhasebe kayıtlarının, yabancı paranın elde edilmesi yada elden çıkarılması sırasında hangi kurun esas alındığını gösteren belgeye dayandırılması gerekecektir.

Yabancı para nakit mevcudunun envanterinde Türk parası mevcutlarında olduğu gibi fiili durum ile kayıtların karşılaştırılması gerekmektedir. Farklılık olması halinde aynen Türk parası envanterinde ya-

pıldığı fark duruma göre 197-Sayım ve Tesellüm noksanları ve 397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları hesabına kaydedilecektir. Ancak bu sebepler ile yapılacak düzeltme işleminde yabancı paranın alış kuru üzerinden işlem yapılacaktır.

1-Tezcan ATAY Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri

2-Bünyamin ÖZTÜRK-Mustafa ÖZER Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Diyalog

3-Ahmet KIZIL Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları

4-İbrahim DEĞİRMENCİ "Yabancı Para Cinsinden İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi, Yaklaşım

5-Kazım Metin-Hüseyin Yılmaz "İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme"

6-Nejat ELALDI "Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi" Vergi Dünyası

7-Ömer ÇAKICI "Yabancı Paraların Değerlemesi" Vergi Dünyası

8-Murat URGAN-Sinan GÖNÜLTAŞ "İşletmelerde Dönem Sonu İşlemleri" Vergiturk.com