

DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE SAYIM VE TESELLÜM FARKLARI VE DEĞERLEMESİ

Zeliha GÜNDOĞDU (*)

I - GİRİŞ

Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.

Envanter "bilanço günü" itibariyle çıkarılır. Bilanço günü, yeniden işe başlamada işe başlandığı gün, takip eden her hesap döneminin sonuncu günüdür. Envanter fiili sayımla yapılabileceği gibi, muhasebe kayıtları üzerinden kaydi olarak da yapılabilir. Envanterin doğruluğunu saptamak için, fiili sayımda elde edilen sonuçlar ile kaydi envantere göre elde edilen sonuçlar karşılaştırılabilir. Fiili envanter ile kaydi envanter arasında fark bulunması durumunda; bulunan farklar "sayım ve tesellüm noksanları" veya "sayım ve tesellüm fazlaları" hesaplarına kaydedilecektir. Bu hesaplar; emtia sayım farkları, kasa ve maddi duran varlık sayım farklarında kullanılabilir. Nitelik ve kapsam itibariyle fiili sayım sonuçları ile kaydi sonuçların uyumlaştırılmasında önemli bir fonksiyona sahip olan bu hesapların muhasebe uygulamasında ve vergi mevzuatında ki yeri makalemizin konusunu teşkil etmektedir.

II. ENVANTER ÇIKARMAK

A. Envanter

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 186' ncı mad-

desine göre, işletmeler bilanço gününde envanter çıkarmak zorundadır. Bu madde aşağıdaki gibidir.

"Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.

Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur.

Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder."

Türk Ticaret Kanunu'nun 73' üncü maddesinde ise, *"envanter çıkarmak, saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kat'i bir şekilde ayrıntılı olarak saptamak"* olarak tanımlanmıştır.

B. Envanter Zamanı

Envanter 213 sayılı V.U.K.'nun 186' ncı maddesine göre "bilanço günü" itibariyle çıkarılır. Bilanço günü aynı kanunun 185' inci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir. *"Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe "bilanço günü" denir."*

Bilanço günü, yeniden işe başlamada işe başlandığı gün, takip eden her hesap döneminin sonuncu günüdür. Bunun tek istisnası, Vergi Usul Kanunu'nun 190' inci maddesinde düzenlenmiştir. Büyük

(*) Vergi Denetmeni

mağazalar ve eczaneler isterlerse 3 yılda bir fiili envanter ve her yıl kaydi envanter yapabileceklerdir.

Yapılan yasal düzenlemelerden anlaşıldığı üzere, envanter, her hesap döneminde en az bir defa olmak üzere belirli aralıklarla düzenlenen ve belli bir tarihte işletmenin aktif ve pasif kıymetlerinin miktarını, değerini içeren bir cetvel olarak ifade edilebilir. (Denetim, s.241) Diğer bir ifadeyle envanter, işletme bünyesi içinde yapılan fiili bir tespit ve bu tespitlere dayanılarak yapılan bir değerlemedir.

Envanter esas itibarıyla defter üzerine çıkarılır. Ancak işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanılan büyük müesseseler envanterlerini listeler halinde düzenleyebilirler. Bu takdirde envanter listelerinin;

- 1- Sayfa üzerinden numaralanarak sıralanması,
 - 2- Envanterin tanzim tarihine göre tarihlenmesi,
 - 3- Envanter çıkaran memur ile teşebbüs sahibi veya vekili tarafından imzalanması,
 - 4- Aynen envanter defteri gibi saklanması şarttır.
- Yukarıdaki esaslara göre, envanter listeleri tanzim edenler envanter defterine listelerin içeriğini özet olarak kaydederler. (VUK Md. 188).

C. Envanter Çıkarmak Zorunda Olanlar

Envanter konusunda yapılan yasal düzenlemelere göre, envanter çıkarmakla yükümlü olan birinci sınıf tacirler ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler esas itibarıyla işletmelerine ait tüm mevcut, alacak ve borçlarını envantere dahil etmek zorundadır. Vergi Usul Kanunu'nun 187. maddesinde yer alan hükümle, ferdi işletmelere bu konuda istisna getirilmiş ve mükelleflerin sahip oldukları fabrika, ambar, atelye dükkan, mağaza ve arazinin işletmede ister tamamen ister kısmen kullanılsın, değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınacağı hükme bağlanmıştır. Yine aynı maddede ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla, evlerin ve apartmanların yarısından fazlası işletmede kullanıldığı takdirde envantere dahil edilmesi öngörülmüştür

D. Muhasebe İçi ve Muhasebe Dışı Envanter

Envanter uygulamasında, muhasebe içi ve muhasebe dışı envanter olmak üzere iki çeşit envanter işleminden söz etmek mümkündür.

1- Muhasebe dışı envanter, işletmede bulunan mevcutlarla alacak ve borçların tartmak, ölçmek, saymak ve değerlemek suretiyle belirlenmesidir. Muhasebe dışı envantere işletmenin varlıklarının ve borçlarının miktar olarak belirlenmesi ile başlanır, mevcut olduğu belirlenenlerin değerlendirilmesi ile tamamlanır.

2- Muhasebe içi envanter ise, yasal ticari defterlere kaydedilen bilgilere göre hesap dönemi sonunda mevcut, alacak ve borçların çıkarılması işlemidir.

Buradan anlaşılabileceği üzere, fiili sayımda elde edilen sonuçlar ile kaydi envantere göre elde edilen sonuçlar karşılaştırılacaktır. Bu karşılaştırma sonucunda fiili sayım mevcudu ile kaydi sonuçlar arasında fark yoksa miktar dengesini sağlamak yönünden yapılması gereken herhangi bir işlem olmayacaktır. Bu karşılaştırma sonucunda, arada fark bulunması durumunda, bulunan farklar geçici olarak "sayım ve tesellüm noksanları" veya "sayım ve tesellüm fazlaları" hesaplarına kayıta bulunmak suretiyle giderilecektir.

III. SAYIM VE TESELLÜM FARKLARI VE NEDENLERİ

Envanter her hesap dönemi sonunda muhasebe içi ve muhasebe dışı envanter yöntemine göre çıkarılmaktadır. Envanter farkları, hesap dönemi sonunda muhasebe içi envanter ile muhasebe dışı envanter arasındaki eksik veya fazlalıklar nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Yukarıda bahsedildiği üzere, muhasebe içi envanter, yasal ticari defterlere kaydedilen bilgilere göre hesap dönemi sonunda mevcut alacak ve borçların çıkarılması işlemidir. Muhasebe dışı envanter ise, işletmede bulunan mevcutlarla alacak ve borçları tartmak, ölçmek, saymak ve değerlemek suretiyle belirlenmesidir.

Bilanço gününde yapılan fiili sayım sonuçları ile muhasebe kayıtlarında görülen değerlerin karşılaştırılması sonucunda arada farklılık bulunması halinde, bu farkın neden kaynaklandığı araştırılır ve farkın nedeninin bulunması halinde duruma uygun bir çözümle farklılık ortadan kaldırılır.

Mükelleflerin hesap dönemi sonunda yaptığı envanter sonucunda, envanter noksanı veya fazlası

olabilir. İşte bu envanter farkından doğan sayım ve tesellüm farklılıkları aşağıdaki nedenlerden biri ile ortaya çıkmış olabilir.

- Yıl içinde envanter konusu değerın çalınması veya kaybolması,
- Yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, paslanmak gibi haller neticesinde meydana gelen azalış ve yok olmalar, (V.U.K. md.278)
- İmalat işi ile uğraşan işletmelerde imalat sürecinde meydana gelen fireler,
- Bir kıymetin işletme sahibinin rızası ile zati ihtiyaçlar için alınmış veya kullanılmış olması, (GVK Md.41)
- Bilanço dönemi içinde satılmış, ancak satış kaydı ticari defterlere bilerek veya bilmeyerek geçirilmemiş olması,
- İşletmede mevcut olmakla beraber, dönem sonundaki fiili sayım sırasında envanter listelerine, bilerek veya bilmeyerek alınmamış olması,
- Yeniden üretime verilen bozuk ürünlerin dikkate alınmamış olması,
- Promosyon olarak verilen malların dikkate alınmamış olması,
- Kaydi veya fiili envanterde hata yapılmış olması, vb.

IV. SAYIM VE TESELLÜM FARKLARININ VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ

Dönem sonunda yapılan muhasebe içi ve muhasebe dışı envanterin karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan sayım ve tesellüm farkları ve bunların değerlendirme sonuçları Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunları açısından farklı sonuçlar doğurmaktadır. Sayım ve Tesellüm Farklarının nedenlerine göre bu sürecin yansımaları da değişmektedir.

A. Envanter Konusu Malın Çalınması

İktisadi işletmeye dahil envanter konusu iktisadi kıymetlerin çalınması halinde ortaya çıkan envanter eksikliklerinin zarar yazılabileceğine ilişkin Vergi Kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Ancak uygulamada işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin çalınması, özellikle büyük mağazalarda sık rastlanan bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Durum böyle olmakla beraber, konunun istismar konusu yapılmaması için, Kanun bu tür kayıpları zarar olarak kabul etmemektedir. (Denetim, s.243)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40' ncı maddesinde safi kazanca ulaşmak için gayrisafi kazançtan indirilecek giderler "genel giderler" dışında madde madde sayılmış olup, indirilecek giderlerin kıyas yoluyla genişletilmesi söz konusu değildir.

Diğer taraftan, gelir ve kurumlar vergisi açısından, sermayede oluşan kayıplar zarar olarak kabul edilmemektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 88' inci maddesinin 3' üncü bendinde düzenlendiği üzere menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz. Aynı şekilde ticari ve zirai faaliyetlerde bu esas geçerlidir.

Ticari ve zirai faaliyette, belli bir dönemde oluşan zararın işletme zararı niteliğini taşıyabilmesi, sermayede kesin bir kaybı ifade etmeyecek olmasına bağlıdır. Öyle ki, ticari ve zirai faaliyet gibi, sermayenin ağırlık teşkil ettiği bir organizasyonda, kesin sonucun birkaç vergilendirme döneminde alınabilmesi güçtür. Bunun tek istisnası, ticari organizasyonun faaliyetine tamamıyla son vermesi halinde söz konusudur. Dolayısıyla daha uzun bir devrede ortaya çıkacak gerçek ve kesin sonuç belli olmadan sermayede meydana gelen kayıp faaliyetin normal icabı sayılır ve bu kayıp işletme zararı niteliğini taşır. Esas olarak vergi uygulamasında, zarar mahsubunun beş yılla sınırlandırılmasının temel mantığında da bu vardır. Beş yılın sonunda sermaye kaybı kesinleşir ve zarar mahsubu imkanı ortadan kalkar. (Denetim, s.243)

İktisadi faaliyet sonucu oluşan zararın kabul edilebilmesi, bu zararın ticari faaliyetin normal icapları içerisinde gerçekleşmesidir, bunun tek istisnası doğal afetlerdir. Çalınan mallar zarar yazılamaz çünkü ticari faaliyetin normal icapları içerisinde gerçekleşmemektedir.

Bu durumda ortaya çıkan envanter noksanları, kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebe kayıtlarına aktarılacak ve çalınan envanter konusu değerın maliyet bedeli biliniyorsa maliyet bedeli ile, bilinmiyorsa Vergi Usul Kanunu'nun 267' nci

maddesinde düzenlenen emsal bedeli üzerinden muhasebeleştirilecektir.

_____ / _____	
197 – Sayım ve Tesellüm Noksanları	X
153 – Ticari Mallar	X
_____ / _____	
689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı	X
- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
197- Sayım ve Tesellüm Noksanları	X
_____ / _____	

B.Değeri Düşen Mallar

Değeri düşen mallarla ilgili değerlendirme 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 278' inci maddesinde düzenlenmiştir. 278' inci maddede yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartaların emsal bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Yangın, deprem, su baskını gibi doğal afetler veya bozulmak, çürümek, kırılmak gibi olağandışı nedenlerle iktisadi malların kıymetlerinde kısmen veya tamamen azalışlar olabilir. Olağanüstü nedenlerle fiziki kayba uğrayarak değeri düşen malların mal hesabından çıkartılıp değeri düşen mallar hesabına aktarılması gerekir. Değeri düşen malların değerlendirilmesinde kullanılacak ölçü ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 278' inci maddesinde düzenlenen emsal bedeli olarak belirlenmiştir.

C.İmalat Fireleri

Firelerden kaynaklanan değer düşüklüğü işletmeler için gider niteliğindedir. Ancak, burada belirlenmesi gereken önemli bir husus vardır. Firelerin gider niteliğinde değerlendirilebilmesi için, ekonomik ve teknik icaplar çerçevesinde zorunlu olarak ortaya çıkması gerekmektedir. Firelerin ortaya çıkmasında bir takım dış etkiler ve ihmaller olmuşsa, bu etki ve ihmallerden kaynaklanan fireler mali kar açısından gider olarak kabul edilmeyecek, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde değerlendirilecektir.

İmalat yapan işletmelerin faaliyetleri neticesinde normal fireler ortaya çıkmakta ve bu firelerden bazıları iktisadi değer içermeyenken, bazıları da yarı-ürün niteliği kazanıp bir iktisadi değer içerebilir. Herhangi bir değer içermeyen normal fireler için dönem sonunda herhangi bir değerlendirme yapılmaz ve ilgili oldukları malın maliyetine girerek o malla beraber değerlemeye tabi tutulur. Ancak iktisadi bir değer taşıyan normal firelerin dönem sonunda değerlemeye tabi tutulması gerekir. İşletmelerin faaliyeti çerçevesinde ortaya çıkan iktisadi değeri mevcut olan normal firelerin maliyetlerinin tespiti mümkünse, maliyetleri üzerinden tespiti mümkün değilse, V.U.K.'un 278' inci maddesinde düzenlenen emsal bedeli üzerinden değerlemeye tabi tutulacaktır.

Sayım noksanlıklarının nedeninin bilinemediği durumlarda işletmenin öz sermayesinde azalmaya yol açabilecek sayım farkları, kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetinde olup, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının hesabında gider unsuru olarak dikkate alınamamaktadır. (GVK Md.88)

Sayım noksanlıkları katma değer vergisi kanunu uygulaması açısından "Zayi olan mal" çerçevesinde değerlendirildiğinden önem arz etmektedir. Şöyle ki; KDV Kanunu'nun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30'uncu maddesine göre;

Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez.

Böylece deprem ve sel felaketi gibi doğal afetler ile Maliye Bakanlığı'na yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki yangınlar nedeniyle zayi olan mallara ait katma değer vergisi, 5228 sayılı Kanunla "İndirilemeyecek KDV" kapsamında çıkartılmıştır. Bu haller dışında oluşan zayi olan mallara ait katma değer vergisi indirim konusu yapılamamaktadır. Bu malların alışı sırasında ödenen ve indirim konusu yapılan katma değer vergisinin, olayın vuku bulduğu dönemde hesaplanan KDV'ye ilave edilmek suretiyle indiriminin iptal edilmesi gerekmektedir.

V. SAYIM VE TESELLÜM FARKLARININ TEK DÜZEN HESAP SİSTEMİ İÇERİSİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Sayım ve tesellüm farkları, Vergi Mevzuatı ve Tek Düzen Hesap Sistemi açısından değerlendirildiğinde bire bir örtüşmemekte, bazı farklı uygulamalar dikkat çekmektedir. Muhasebe uygulamaları açısından Sayım ve Tesellüm Noksanları ve Fazlalarına 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (MSUGT) yer verilmiştir. Bu Tebliğde "19-Diğer Dönen Varlıklar" grubunda 197- Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabına, "39-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" grubunda 397- Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabına yer verilmiştir.

İşletmelerin yapmış oldukları sayımda ilk başta nedeni bulunamayan farkların muhasebe sistemi içerisinde izlenebilmesi için 197 ve 397 kodlu Sayım ve Tesellüm Noksan ve Fazlaları Hesapları kullanılmaktadır. Bu hesapların ortak özelliği, farkların geçici olarak kaydedildiği hesaplar olmalarıdır. İşletmeler tarafından bu hesaplara sayım sonucunda ortaya çıkan farklar için ilgili oldukları miktarlarda kayıtlar yapıldıktan sonra gerekli araştırmalar yapılır. Farkın nedeninin bulunup bulunamamasına göre, bu hesaplarda yer alan tutarlar ayrı ayrı işleme tabi tutulmaktadır.

A. SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

Sayım ve Tesellüm Noksanlığı; envantere tabi menkul ve gayrimenkul işletme varlıklarında, belirli zamanlarda yapılan sayım ve tesellümlerde fiili mevcudun kaydı mevcuttan noksan çıkmasıdır. İşletme aktifleri her yıl sonunda envantere tabi tutulur. Kaydi envanterin fiili envanter sonuçları ile dengelenmesi amacıyla iktisadi değerler ve mal grupları itibarıyla fiili envanteri kaydi envanterinin altında gerçekleşen mükelleflerde ilgili aktif hesaba aradaki fark kadar alacaklı kayıt, karşılığında da 197 nolu "Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı"na borçlu kayıt yapılır. Böylece kaydi stoklar fiili stok seviyesine eşitlenmiş olacaktır. Sonraki safhada sayım noksanlarının nedenleri araştırılır. Nedenin bulunması durumunda vergi kanunlarının ilgili hükümlerine göre işlem yapılır. Ancak nedenin bilinmemesi durumunda

noksanlıkların vergi kanunları açısından gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde 197-Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı ile ilgili olarak aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

"197 - Sayım ve Tesellüm Noksanları": Sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar noksanlarıyla, tesellüm sırasında ortaya çıkan noksanların geçici olarak kayıt ve izleneceği hesaptır.

İşleyişi: Noksanlığın ortaya çıkmasıyla hesaba borç, sorumlularından tahsili veya zarar kaydedilmesi halinde ise alacak kaydedilir."

Bu hesap nakit, menkul değer, stok ve demirbaş eşyanın sayımlarında veya teslim alınmaları sırasında noksan çıkan değerlerin, noksanlık nedenlerinin araştırılması süresince tutulduğu hesaptır. 197-Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı, sayım ya da teslim alma sırasında noksan çıkan ve araştırılmasına karar verilen varlıkların tutarı üzerinden borçlanır.

Sayım noksanlığının araştırılması sonucunda,

- Noksanlığın nedeni bulunursa; ilgili hesabın,
 - Noksanlığın nedeni bulunamazsa ve sorumludan tahsil yoluna gidilmesine karar verilirse; Kasa Hesabının ya da Personelden Alacaklar Hesabının,
 - Noksanlığın nedeni bulunamaz ve işletmede zarar yazılması kararlaştırılırsa, Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabının,
- borçlandırılması karşılığında, bu hesap alacaklandırılarak kapanır.

Örnek: 31.12.2007 tarihinde kasada yapılan fiili sayıma göre işletmenin kasasında 5.000 YTL olduğu tespit edilmiştir. Kasa Hesabının borç bakiyesi 5.500 YTL'dir. Kasa işletme kayıtlarında 5.500- YTL gözükmektedir, fiili sayımda kasada 5.000 YTL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre 500-YTL kasa sayım noksanı mevcuttur.

_____ / _____

197- Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı
500 -

100- Kasa Hesabı

500 -

_____ / _____

Noksanlığın Nedeninin Bulunması Halinde :

Yapılan araştırma sonucunda müşterilerden Bay A'dan 500 YTL noksan tahsilat yapıldığı tespit edilmiştir.

_____ / _____	
100- Kasa Hesabı	500 -
197- Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı	500 -
_____ / _____	

Noksanlığın Nedeninin Bulunmaması Halinde :

_____ / _____	
689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı	500 -
197- Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı	500 -
_____ / _____	

Örnek : X market işletmesinde yıl sonu itibariyle yapılan sayımlarda 10.000- YTL maliyet bedeli olan emtianın noksan olduğu tespit edilmiştir. Yapılan araştırmalar sonucunda, söz konusu emtianın çalınmış olduğu anlaşılmıştır. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____	
197- Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı	10.000 -
153-Ticari Mallar Hesabı	10.000 -
_____ / _____	
689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı	10.000 -
- Kanunen kabul edilmeyen gider	
197- Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı	10.000 -
_____ / _____	

Çalınan emtiaya ilişkin olarak emtianın maliyet bedeli ile yüklenilen KDV'nin indirimi, yazımızın önceki bölümlerinde de açıklandığı üzere vergi kanunları açısından mümkün değildir. Söz konusu KDV tutarı (1.800 YTL) hesaplanan KDV'ye ilave edilmek suretiyle düzeltmeye tabi tutulacaktır. Çalışan emtianın maliyet bedeli ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyannameye aktarılacaktır.

B. SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI

İşletmelerde hesap dönemi sonunda yapılan envanterde bazı durumlarda sayım fazlalığı ortaya çıkmaktadır. Bunun anlamı, muhasebe içi envanter ile muhasebe dışı (fiili) envanter arasında, fiili envanter lehine bir farkın ortaya çıkmasıdır. Buna göre ilk olarak yapılacak işlem muhasebe kayıtlarının fiili durum ile uyumlaştırılmasıdır. Bu aşamada sayım fazlalarının muhasebe kaydı yapılır. "397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı"na alacaklı, ilgili hesaba borçlu kayıt yapılır. İkinci aşamada sayım fazlalarının nedeni araştırılır ve fazlalığın nedeninin bulunması halinde düzeltme kaydı yapılır ve ilgili hesaplar gerçek durumu yansıtacak biçimde düzeltilir. Sayım fazlalarının nedeninin bulunmaması halinde, söz konusu fazla "679-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar Hesabına" gelir kaydedilerek fazlalık dönem karına yansıtılır. Çünkü nedeni tespit edilemeyen fazlalık sermayede meydana gelen artış olarak kabul edilecektir.

1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde 397 - Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı ile ilgili olarak aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

"397 - Sayım ve Tesellüm Fazlaları" : Sayımlar sonunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar fazlalarıyla, üniteler arası yollamada ortaya çıkan fazlaların geçici olarak kaydedileceği hesaptır.

İşleyişi : Kasa sayım fazlasının tespitinde, kasa hesabı borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydolunur. Belgelerine dayanarak üçüncü şahıslara ödenmesi gereken kasa fazlaları bu hesabın borcuna kaydolunur. Bu hesaptaki, kalıntıdan bekleme süresini dolduranlar "671-Önceki Dönem Gelir ve Karlar" hesabı alacağına aktarılır.

Stok sayım fazlalarının tespitinde, emsal değeri üzerinden bu hesaba alacak, ilgili stok hesabına borç yazılır. Sayım dönemi içinde normal olduğu belgelenen fazlalar ilgili maliyet hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydolunur.

Maddi duran varlık fazlasının tespitinde, fazlalar emsal değerleriyle ilgili duran varlık hesabı karşılığında bu hesaba alacak yazılır, sayım dönemi içinde

kar kaydı gerektiği belgelenenler "679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı" karşılığında bu hesaba borç yazılır".

Bu hesap, yukarıda da belirtildiği üzere, varlıkların sayımında belirlenen fazlalıkların, fazlalık nedeninin araştırıldığı sürede tutulduğu hesaptır. Fazlalığın nedeni ortaya çıktığında, düzeltme kaydı yapılır, ilgili hesaplar gerçek durumu yansıtacak şekilde düzeltilir.

Sayım noksanı ve fazlasının aynı dönemde tespit edilmesi ve bu farklılıkların ilk etapta nedeninin bulunmaması dolayısıyla 197 ve 397 nolu hesaplara kaydedilmesi durumunda, 197 ve 397 nolu hesapların birbiri ile mahsup edilmesi mümkün değildir. Aynı cins ve karışma ihtimali olan emtialarda meydana gelen artı ve eksi farklar, sayım tutanakları kesinleşmeden birbiri ile mahsup edilmelidir. (Ekici, 2005)

Ayrıca, 1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde konu ile ilgili olarak, "199-Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı Hesabı" öngörülmüştür. Bu hesabın açıklamasında,

"Yıl sonunda ilgili kesin hesaplara aktarılması imkanı bulunmayan kasa, stok ve maddi duran varlık sayım noksanları tutarının, sayım fazlaları tutarının üstünde olması halinde fark kadar ayrılacak karşılıkları kapsar."

İşleyişi: Ayrılan karşılık tutarı bu hesaba alacak "654 Karşılık Giderleri Hesabı"na borç kaydedilir, karşılık nedeninin gerçekleşmesi halinde "197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı" karşılığında bu hesaba borç kaydedilir.

Noksan tutarlarının fazla tutarlardan yüksek olması durumunda, yukarıda tebliğ hükmünde de açıklandığı üzere bir nevi mahsup imkanı getirilmiştir. Hesabın işleyişine bakıldığında, noksan tutarı ile fazla tutarı arasındaki fark "199-Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı Hesabına" alacak, "654- Karşılık Gideri Hesabına" borç kaydedilmek suretiyle fazla olan noksan tutarının gider hesaplarına intikali sağlanmaktadır.

Yine tebliğde hesabın işleyişi ile ilgili olarak, karşılık nedeninin gerçekleşmesi halinde 197 nolu hesap karşılığında 199 nolu hesaba borç kaydı yapılacağı açıklanmıştır. 197 nolu hesap her ne kadar ge-

çici bir hesap niteliğine sahip olsa da, muhasebe sistemi açısından, hesap dönemi içerisinde kapatılma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Aynı şekilde, 397 nolu hesabın açıklanmasında, "Bu hesaptaki kalıntıdan bekleme süresini dolduranlar '671-Önceki Dönem Gelir ve Karları Hesabı' alacağına aktarılır." ifadesine yer verilmiştir. Sayım fazlalarının kaydedildiği 397 nolu hesap, fazlalığın sebebinin araştırılması nedeniyle bilançoda gösterilebilmektedir. Bunun için, bu hesap bir sonraki döneme aktarılmakta ve yapılan araştırmalar sonucunda nedeni bulunamayan farkların, nedenleri tespit edilmeye kadar bilançoda kalmaktadır. Bu şekilde bilançoda 197 ve 397 nolu hesapların olması herhangi bir sakınca doğurmamaktadır. Ancak tebliğde yapılan açıklamalar, sadece muhasebe uygulamaları ile sınırlıdır ve vergi uygulamaları açısından bağlayıcı hükümler ifade etmemektedir.

Örnek : X Limited Şirketinde dönem sonu emtia stoklarında yapılan sayım sonucunda, emtia stoklarına ilişkin fiili durum ile kaydı stok miktarı arasında 2.000 YTL fazlalık tespit edilmiştir. Söz konusu fazlalığın nedeni araştırılmış ve fazlalığın 1.000 YTL'lik kısmının Y A.Ş.'ye ait konsinye mallardan kaynaklandığı anlaşılmıştır. Kalan 1.000 YTL'lik fazlalığın nedeni belirlenememiştir.

_____ / _____	
153- Ticari Mallar Hesabı	2.000 -
397- Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı	2.000 -
_____ / _____	
397- Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı	2.000 -
153- Ticari Mallar Hesabı	1.000 -
679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı	1.000 -
_____ / _____	
900- Nazım Hesaplar	1.000 -
Konsinye Mallar	
910-Nazım Hesaplar	1.000 -
Konsinye Mallardan Alacaklar	
_____ / _____	

Örnek: 31.12.2007 tarihinde işletmenin kasasında, muhasebe kayıtlarına nazaran 1.000 YTL tutarında bir fazlalık bulunduğu tespit edilmiştir

_____ / _____	
100-Kasa Hesabı	1.000 -
397- Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı	1.000 -
_____ / _____	

Yapılan araştırma sonucunda çalışanlardan Bay Z için yapılan ücret ödemesinin kayıtlardan 1.000-YTL eksik olduğu tespit edilmiştir.

_____ / _____	
397- Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı	1.000 -
335-Personele Borçlar Hesabı	1.000 -
_____ / _____	

Dönem sonunda yapılan araştırmalar sonucu fazlalığın nedeni bulunamadığı takdirde söz konusu fazlalık gelir olarak kayıtlara intikal ettirilmelidir.

_____ / _____	
397- Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı	1.000 -
679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı	1.000 -
_____ / _____	

VI. SONUÇ

İktisadi işletmelerde bilanço gününde bir fiili envanter yapılmaktadır. Yapılan fiili envanter ile muhasebe kayıtlarında yer alan kaydi değerler karşılaştırılmaktadır. Bu karşılaştırma sonucunda fiili envanter mevcudu ile kaydi sonuçlar arasında fark yoksa herhangi bir işlem yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, arada fark bulunması durumunda bulunan farklar geçici olarak "197- Sayım ve Tesellüm Noksanları" veya "397- Sayım ve Tesellüm Fazlaları" hesaplarına aktararak giderilecektir. Daha sonra sayım fazlasının veya noksanının nedeninin bulunup bulunmamasına göre farklı kayıt ve işlemler yapılacaktır.

Bu çalışmada; envanter çıkarmanın ne olduğunu, kimlerin envanter çıkarması gerektiğini, sayım ve tesellüm farklarının nasıl oluştuğunu kısaca anlattık. Ayrıca konunun pekişmesi için bazı açıklamalarımızı örneklerle destekledik. Sayım ve tesel-

lüm farklarını Tekdüzen Hesap Sistemi ile Vergi Mevzuatı açısından değerlendirdiğimizde, aynı konuda iki farklı mevzuat, uygulamada da bazı farklılıklar olduğunu söylemek mümkündür. Bu nedenle bu çalışmada konuyu her iki mevzuat açısından da ele aldık. Muhasebe uygulamaları açısından 1 sıra nolu Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar, sadece muhasebe uygulamaları ile sınırlıdır. Bu açıklamalar vergi uygulamaları açısından bağlayıcı hükümler ifade etmemektedir. Bu nedenle mükelleflerin vergi mevzuatını göz önünde bulundurarak dönem sonu kayıtlarını yapmaları gerekmektedir.

KAYNAKÇA

1. Denetim İlke ve Esasları, 1.Cilt, Hesap Uzmanları Derneği, 3.Baskı, İstanbul 2004
2. Mehmet Ali ÖZYER, "Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması" Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2003
3. Hadi EKİCİ, "Sayım Ve Tesellüm Farklarının Muhasebe Uygulamaları İle Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Değerlendirilmesi" Vergi Dünyası, 2005
4. Nejat ELALDI, "Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi", Vergi Dünyası
5. Vergi Usul Kanunu
6. Gelir Vergisi Kanunu
7. Katma Değer Vergisi Kanunu
8. 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği