



Celalettin AKÇATAŞ (\*)

## SAYIM ve TESELLÜM FARKLARININ MUHASEBE UYGULAMALARI İLE VERGİ MEVZUATI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

### 1 - GİRİŞ

İşletmeler, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 186. maddesi uyarınca bilanço günündeki mevcutlarını, alacaklarını ve borçlarını saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak envanter çıkartmak zorundadır. Envanter esas itibarıyla defter üzerine çıkarılır. Şu kadar ki, işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanılan büyük müesseseler envanterlerini listeler halinde tanzim edebilir.

Kanun maddesindeki bilanço gününden hesap döneminin son gününü algılamak gerekmektedir ki bu da pek çok mükellef için 31 Aralık gününü ifade etmektedir. V.U.K'nun 186. maddesinde belirtilen tanımlamaya göre envanter çıkarmak sayım yapma ve değerlendirme işlemidir. Sayım yapmaktan kastedilen de duruma göre mevcutların tek tek sayılması, ölçülmesi ve tartılması suretiyle varlıkların birim olarak (adet, kilo, metre vs. gibi) tespit edilmesidir.

Bilanço gününde fiili olarak sayımı yapılan unsurların (kasa, emtia gibi) fiili sayım sonuçları ile muhasebe kayıtlarında bulunan miktarların karşılaştırılması gerekmektedir. Fiili envanter neticelerine göre olması gereken stok miktarı ile defter bakiyeleri arasındaki farkların "Mal Sayım Noksanlılığı" veya "Mal Sayım Fazlalığı" gibi geçici hesaplarda izlenmesi gerekir.

Bu yazımızda, fiili envanter ile kaydi envanter sonuçlarının karşılaştırılması ile ortaya çıkan sayım fazlalıkları veya noksanlıklarının vergi matrahının tespit edilmesinde ne şekilde dikkate alınacakları ile sayım farklılıklarına ilişkin muhasebe kayıtları irdelenecektir.

### 2- ENVANTER

Envanter, işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerin bilanço günündeki miktarlarını ve kıymetlerini kesin bir şekilde ve dökümlü olarak bulmak ve elde edilen sonuçlara göre gerekli tamamlama, ayarlama ve düzeltme yapmak suretiyle gerçek değerleriyle görüntüsüyle sağlamaktır.

(\*) Vergi Denetmeni

\* 10.01.1961 Tarih ve 10703M Sayılı Resmî Gazetede Yayınlanmıştır.

Türk Ticaret Kanunu'nun<sup>2</sup> 73. maddesi envanteri "Envanter çıkarmak; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kat'i bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır.

VUK'un 186. maddesinde ise envanter çıkarmak; "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 mutlak olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur." şeklinde tanımlanmıştır.

Görüldüğü üzere her iki kanundaki envanter tanımı da aynıdır. Tanımlarda geçen "bilanço günü" ise hesap döneminin son günü olan 31 Aralık gününü ifade etmektedir.

#### **a) Envanter Zamanı**

Envanter V.U.K'un 186. maddesi uyarınca bilanço günü itibarıyla çıkarılır. Bilanço günü aynı kanunun "Envanter Defteri ve Bilanço Günü" başlıklı 185. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır.

'Envanter defterinde 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 başlanıldığı günü takip eden her hesap döneminin son günüdür. Bunun tek istisnası ise yine V.U.K'un 190. maddesinde hüküm altına alınmış olup bu hüküm doğrultusunda büyük mağazalar ve eczaneler isterlerse 3 yılda bir fiili envanter çıkarabileceklerdir.

#### **b) Envanter Çeşitleri**

Envanter işlemi; muhasebe içi envanter ve muhasebe dışı envanter olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. 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 borçların tartmak, ölçmek, saymak ve değerlemek suretiyle belirlenmesidir.

#### **c) Envanter Farkları**

Envanter farkları, hesap dönemi sonunda muhasebe içi envanter ile muhasebe dışı envanter arasındaki eksik veya fazlalıklar nedeniyle ortaya çıkmaktadır.

#### **3- SAYIM ve TESELLÜM NOKSANLARI**

Sayım ve Tesellüm Noksanlığı; fiili mevcudun kaydi mevcuttan eksik çıkmasıdır. Kaydi envanterin fiili envanter sonuçları ile dengelenmesi amacıyla iktisadi kıymetler ve mal grupları itibarıyla fiili sayım miktarı, kaydi envanterinin altında gerçekleşen mükelleflerde ilgili aktif hesaba aradaki fark kadar alacaklı kayıt, karşılığında da 197 no'lu "Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı"na borçlu kayıt yapılır. Böylece kaydi stok miktarı ile fiili stok miktarı eşitlenmiş olacaktır. Sayım noksanlığı halinde, noksanlığın nedeni araştırılır ve dönem sonunda noksanlığın nedeni tespit edilebiliyorsa gerekli düzeltme kaydı yapılır.

Sayım noksanlığının araştırılması sonucunda; Noksanlığın nedeni bulunursa; ilgili hesabın, noksanlığın nedeni bulunamaz ve sorumludan tahsil yoluna gidilmesine karar verilirse, kasa hesabının ya da Personelden Alacaklar Hesabının;

<sup>2</sup> 09.07.1956 tarih ve 6762 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

noksanlığın nedeni bulunamaz ve işletmede zarar yazılması kararlaştırılırsa, Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabının borçlandırılması karşılığında, bu hesap alacaklandırılarak kapanır.

### 3.1- Sayım ve Tesellüm Noksanlıklarının Nedenleri

İşletmelerde sayım ve tesellüm farklılıkları pek çok nedenden kaynaklanabilmektedir. Bu farklılıkların nedenleri işletmelere göre de değişebilmekte olup bu farklılıkların nedenlerini belli başlıklar altında toplamak mümkündür.

#### Unutma ve hatalar:

- Yeniden üretime verilen bozuk ürünler dikkate alınmamış olabilir.
- Bilanço dönemi içinde satılmış fakat, satış kaydı yasal defterlere yapılmamış olabilir.
- İşletmede mevcut olmakla birlikte, dönem sonundaki fiili sayım sırasında envanter listelerine alınmamış olabilir.
- Satılmak veya üretime verilmek amacıyla satın alınan malların, kayıt aşamasında doğru mal grubuna kaydı yapılmamış olabilir.

#### İşletmeden yapılan çekilişler:

- İşletme sahibinin rızası ile zati ve ailevi ihtiyaçlar için alınmış veya kullanılmış olabilir.
- Promosyon olarak verilen mallar dikkate alınmamış olabilir.
- Çeşitli nedenlerle personele verilen mallar dikkate alınmamış olabilir.
- Konsinye ve benzer hallerde bazı kıymetlerin başka işletmelerde bulunması.

#### Beklenmeyen sebepler:

- Hırsızlık veya kaybolma şeklinde olabilir.
- Yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, paslanmak gibi haller neticesinde meydana gelebilir.

- Üretimden bozuk veya kusurlu mallar çıkabilir.
- Üretim esnasında fire şeklinde ortaya çıkabilir.

Unutma ve hata sonucu ortaya çıkan sayım ve tesellüm noksanlıkları ile işletmeden yapılan çekilişler sonucu ortaya çıkan noksanlıklar, iktisadi kıymetlerin fiziksel olarak yok olmayıp sadece nerede olduklarının muhasebe kayıtlarından anlaşılmadığı durumlar için söz konusu olurlar. Dolayısıyla bu noksanlıkların yapılacak bir araştırma ile bulunduğu yerler tespit edilir ve yasal defter kayıtları buna göre düzeltilir.

Yapılan tüm araştırmalara rağmen sayım noksanlıklarının nedeni anlaşılamıyor ise; işletme içinde yapılan her türlü işlemin bir sorumlusu olduğu gerçeğinden hareketle, söz konusu noksanlıkların bu sorumlular ile ilişkilendirilmeleri gerekmektedir.

Ancak söz konusu noksanlık beklenmeyen nedenlerle meydana çıkmışsa, bu durumda iktisadi kıymetlerin tamamen ya da kısmen yok olması söz konusudur. Böyle bir durumda ise yapılacak iş, düzeltme kayıtlarından ziyade vergi kanunlarında öngörülen prosedürlerin takibi olacaktır. Fakat, yeri gelmişken belirtmede fayda olan bir husus, üretim sürecinde ortaya çıkan fiyelerin üretim maliyeti içerisinde değerlendirilmesi gerektiğidir.

### 4- 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 yapılacak işlemler aşağıdaki aşamalardan geçecektir.

İlk aşama - Muhasebe Kayıtlarının Fiili Durum ile Uyumlaştırılması: Bu aşamada sayım fazlalarının muhasebe kaydı yapılır. "397-Sayım ve

Tesellüm Fazlaları Hesabı"na alacaklı, ilgili hesaba borçlu kayıt yapılır.

İkinci aşama - Sayım Fazlalarının Nedeninin Araştırılması:

Bu aşamada tıpkı sayım noksanlarında olduğu gibi fazlalığın nedeni araştırılır. 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.

### **5- SAYIM ve TESELLÜM FARKLARININ TEK DÜZEN HESAP SİSTEMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Sayım ve tesellüm farkları ile ilgili olarak (1) No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde<sup>3</sup> (MSUGT) yer alan açıklamalara yer verilmiştir.

**1- Sayım ve Tesellüm Noksanları:** Yapılan sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar noksanlarıyla, tesellüm sırasında ortaya çıkan noksanlar, 1 seri no'lu MSUGT uyarınca geçici olarak "197 Sayım ve Tesellüm Noksanları" hesabında izlenecektir. Noksanlığın ortaya çıkmasıyla bu hesaba borç, sorumlulardan tahsili veya zarar kaydedilmesi halinde ise alacak kaydedilecektir.

**2- Sayım ve Tesellüm Fazlaları:** 1 no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde 397 numaralı Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı ile ilgili olarak, aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

"Sayımlar sonunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar fazlalarıyla, üniteler arası yollamada ortaya çıkan fazlaların geçici olarak kayıt edileceği 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."

İşletmelerin yapmış oldukları sayımda ilk aşamada nedeni anlaşılamayan farkların muhasebe sistemi içerisinde izlenebilmesi için 197 ve 397 kodlu Sayım ve Tesellüm Noksan ve Fazlaları Hesapları kullanılmaktadır. Bu iki hesabın ortak özelliği, farkların geçici olarak kaydedildiği hesap olmalarıdır. Farklar için işletmeler tarafından bu hesaplara yukarıda açıklanan çerçeveye göre ilgili oldukları tutarlarda kayıtlar yapıldıktan sonra gerekli araştırmalar yapılır. Nedenin bulunup bulunamamasına göre, bu hesaplarda yer alan tutarlar ayrı ayrı işleme tabi tutulmaktadır.

Sayım noksanı ve fazlasının aynı dönemde tespit edilmesi ve bu farklılıkların ilk etapta nedeninin bulunmaması dolayısıyla 197 ve 397 no'lu

<sup>3</sup> 26.12.1993 Tarih ve 21447 M Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

hesaplara kaydedilmesi durumunda, 197 ve 397 no'lu 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.

Ayrıca, 1 no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde konu ile ilgili olarak, 199-Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-) Hesabı öngörülmüştür. Bu hesabın açıklanmasında, "Yılsonunda ilgili kesin hesaplara aktarılması imkânı 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.

#### 6- SAYIM ve TESELLÜM NOKSANLIKLARININ MEVZUAT KARŞISINDAKİ DURUMU

##### Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

"Sayım ve tesellüm Noksanı" hesaplarında yer alan tutarların vergilendirilecek kazancın tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınmaları kural olarak mümkün değildir. Yapılması gereken işlem, dönem başı mal mevcutlarını dikkate almak suretiyle, dönem içerisinde stoklara giren ve çıkan mal miktarlarına göre yapılacak " kaydi envanter" in sonuçları ile fiili sayımlar sonucunda ortaya çıkacak "fiili envanter" sonuçlarını karşılaştırmaktır.

Buna göre, " kaydi envanter" ve "fiili envanter" sonuçları arasındaki farka göre, "197" veya "397" hesaplarını çalıştırmak suretiyle kayıtlar yapmak ve bu farkın nedenini muhasebenin intizamını bozmayacak bir süre içerisinde araştır-

mak gerekmektedir. Ancak, söz konusu araştırma sonucunda farkın nedeni bulunamazsa " Sayım ve Tesellüm Fazlaları"nın vergi mevzuatı gereği gelir kaydedilmeleri gerekmektedir.

" Sayım ve Tesellüm Noksanları"nın ise, Tek Düzen Hesap Sistemi çerçevesinde gider olarak kabul edilse dahi, vergi mevzuatı yönünden, belirtilen istisna haller dışında, gider olarak dikkate alınmaları mümkün değildir.

1 No.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği'de "İşletmeler, vergiye tabi karın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri gözönünde bulundurmamak zorundadırlar." demek suretiyle, vergi kanunlarının ticari kazançtan indirimine izin vermediği bir kısım karşılıkların, "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" olarak ele alınması gerektiği belirtilmektedir.

#### 1- Vergi Usul Kanunu:

Vergi Usul Kanunu açısından konu "değerleme" kapsamında ele alınmıştır. Değerleme, VUK 258-298 ve Mükerrer 298'inci maddelerinde düzenlenmiştir.

VUK m.258 uyarınca değerlendirme, "Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir." Kanunun değerlendirme ile ilgili diğer maddelerinde, bilançoda yer alan hangi iktisadi kıymetlerin nasıl değerlendirileceğine ilişkin hükümler bulunmaktadır ve bu hükümler dışında değerlendirme yapılması yasal olarak mümkün değildir. Bir başka ifade ile, sayım ve tesellüm noksanlıkları nedeniyle ilgili iktisadi kıymetlerin değerlerinden herhangi bir indirim yapılması söz konusu değildir. Tek istisnası VUK'nun 278'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan

emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskar-talar emsal bedeli ile değeriştir. Emsal bedeli'nin ne şekilde belirleneceği VUK'nun 267'inci maddesinde düzenlenmiştir.

Dikkat edileceği üzere 278'inci maddede yer alan "nedenler" in tamamı işletmenin kontrolünde olmayan mücbir sebep diye ifade edilen faktörlerden oluşmaktadır. Kanun koyucunun bu yaklaşımı Türk Ticaret Kanunu'nun "Tacir Olmanın Hükümleri" ni düzenleyen 20'nci maddesinin ikinci fıkrasına da uygundur. Buna göre, "Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi lazımdır." Dolayısı ile işletmelerin, stoklarını dış etkilerden koruyacak her türlü tedbiri almaları kanun koyucu tarafından beklenmekte, bu tedbirlere rağmen meydana gelebilecek değer düşüklükleri 278'inci madde kapsamında değerlendirilmektedir.

Örneğin, ihmal sonucu musluğun açık kalması nedeniyle depoyu su basması halinde; ihmal bariz olması nedeniyle, stoklarda meydana gelebilecek değer düşüklükleri 278'inci madde kapsamına girmeyecektir.

## **2- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu:**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun<sup>4</sup> 'İndirilecek Giderler' başlıklı 40'inci maddesinin birinci fıkrasında ticari kazançtan indirilebilecek giderlerin " Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler" olması gerektiğini hüküm altına almıştır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6. maddesinde ise Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümlerine atıf yaparak safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkında-

ki hükümleri uygulanacağını hüküm altına almıştır.

Dolayısı ile VUK'nun 278'inci madde hükmü saklı kalmak kaydıyla, hangi nedenden kaynaklarsa kaynaklansın işletme mevcutlarındaki herhangi bir değer düşüklüğü hem GVK hem de KVK açısından kanunen kabul edilen bir gider türü değildir.

Diğer yandan GVK'nun 38'inci maddesinde Ticari kazanç; "Teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark" olarak tanımlanmıştır. Buradan hareket ile kanun koyucunun, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan giderleri, zararları, kayıpları veya herhangi bir nedenle işletmeden çekilişleri dönem gideri olarak kabul etmeyeceği açıktır.

Nitekim kanun, 38 ve 40'uncü maddelerinde giderler konusunda genel esasları koymuş, 41'inci maddede ise yukarıdaki nedenle gider olarak indirilmesi mümkün olmayan özel durumları sıralamıştır.

Özetlemek gerekirse işletmeler; hem Gelir vergisi Kanunu hem de Kurumlar Vergisi Kanunu açısından, ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili olmayan ve matrah azaltıcı nitelikte olan giderlerini indiremeyecekler ve bu nitelikteki giderlerini dönem sonlarında "Kanunen Kabul edilmeyen Gider" olarak vergi matrahına ilave edeceklerdir.

## **3- Katma Değer Vergisi Kanunu:**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun<sup>5</sup> 30'uncü maddesi indirilemeyecek katma değer vergisinin neler olduğunu düzenlemiştir. Buna göre; "Deprem veya sel felaketi nedeniyle zayı olanlar hariç olmak üzere zayı olan mallara ait katma değer vergisi" hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.

<sup>4</sup> 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

<sup>5</sup> 02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

Kanun koyucu, VUK'nun 278'inci maddesine paralel bir düzenleme yaparak deprem ve sel felaketi nedeniyle zayi olan malların alış vesikalarında belirtilen KDV'nin indirim konusu yapılacağını hükme bağlamıştır. Bu iki doğal afet dışında hangi nedenle olursa olsun zayi olan malların KDV'si hiçbir şekilde indirim konusu olmayacaktır.

Öte yandan KDVK'nun 58'inci maddesine göre Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmediğinden indirim konusu olmayan verginin dönem gideri olarak yazılması mümkün değildir.

### 7- SAYIM ve TESELLÜM NOKSAN ve FAZLALIKLARINA İLİŞKİN MUHASEBE KAYIT

#### ÖRNEKLERİ:

**ÖRNEK1:** Kuşkonmaz Ltd.Şti.'nin 31.12.2009 tarihinde yapmış olduğu depo (stok) sayımında 5 adet (birim fiyatı: 1.000 TL) buzdolabının eksik olduğu tespit edilmiştir. Araştırmalar sonucunda söz konusu eksikğin satıcıdan emtianın eksik gelmesinden kaynaklandığı aynı gün anlaşılmıştır.

	31 / 12/ 2009	
197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hs	5.000	
153 Ticari Mallar		5.000
	31 / 12/ 2009	
320 Satıcılar	5.000	
197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hs		5.000

**ÖRNEK 2:** Aksu Üretim A.Ş şirketinde 31.12.2009 tarihi itibariyle yapılan depo sayımında kayıtlara göre tamamlanmış mamul olduğu görülen 10.000 TL tutarındaki emtianın gerçekte olmadığı anlaşılmıştır. Depo kayıtlarından yapılan araştırmalar, sözkonusu emtianın üretim sürecinden defolu olarak çıktığını ve yarımamul olarak tekrar üretime gönderildiğini göstermektedir. Yapılan aramalar neticesinde bu emtianın üretim sürecinde bulunduğu 01.01.2010 tarihinde anlaşılmıştır.

	31 / 12/ 2009	
197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hs	10.000	
152 Mamuller		10.000
	01 / 01/ 2010	
151 Yarı mamul-Üretim	500.000.000.-	
197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hs		500.000.000.-
	/	

**ÖRNEK 3:** ABC Limited Şirketinde dönem sonu emtia stoklarında yapılan sayım sonucunda, emtia stoklarına ilişkin fiili durum ile Kaydi stok miktarı arasında 10.000 TL fazlalık tespit edilmiştir.

Söz konusu fazlalığın nedeni araştırılmış ve fazlalığın 6.000 TL'lik kısmının X A.Ş.'ye satılan malların kayıtlara yansıtılmamasından kaynaklandığı anlaşılmıştır. Kalan 4.000 TL'lik fazlalığın nedeni belirlenememiştir.

		31 / 12/ 2009	
153 Ticari Mallar		10.000	
397 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hs			10.000
		31 / 12/ 2009	
397 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hs			5.000
153 Ticari Mallar		6.000	
679 Diğer Ol.Dışı Gelir Karlar		4.000	
		/	

**ÖRNEK 4:** Candaş Ltd.Şti.'nin 31.12.2009 tarihi itibariyle yapılan depo sayımında birim alış maliyeti 1.500 TL olan 3 adet Plazma TV'nin eksik olduğu belirlenmiş, yapılan araştırmalar neticesinde söz konusu emtianın depo görevlisinin ihmali yüzünden kaybolduğu veya çalındığı kanaatine ulaşılmıştır. Bir adet televizyonun emsal bedeli 2.000 TL'dir.

		31 / 12/ 2009	
197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hs		4.500	
153 Ticari Mallar			4.500
		31 / 12/ 2009	
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti		4.500	
197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hs			4.500
		31 / 12/ 2009	
135 Personelden Alacaklar		7.080	
600 Yurt İçi Satışlar			6.000
391 Hesaplanan KDV			1.080
Açıklama: Kaybolan malların hasılat kaydı			
		/	

## 8- SONUÇ

Bilanço gününde fiili olarak sayımı yapılan unsurların (kasa, emtia gibi) fiili sayım miktarları ile muhasebe kayıtlarında bulunan miktarların karşılaştırılması gerekmektedir. Fiili envanter neticelerine göre olması gereken stok miktarı ile defter bakiyeleri arasındaki farkların "Mal Sayım Noksanlığı" veya "Mal Sayım Fazlalığı" gibi geçici hesaplarda izlenmesi gerekir.

Geçici hesaplarda takip edilen bu farklılıkların nedenlerine ilişkin herhangi bir tespit yapıp yapılamaması durumlarında izlenecek yöntemler yazımızda ayrıntılı olarak irdelenmiştir.

Ancak söz konusu farklılıklar işletmelerin vergi matrahlarını doğrudan etkilediğinden, muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi yanında vergi mevzuatımızda bu farklılıklara ilişkin yapılmış olan kanuni düzenlemelere de riayet edilmesi ileride karşılaşılabilecek vergi ve cezalar açısından son derece önem arz etmektedir.