



DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE SAYIM ve TESELLÜM FARKLARI ve DEĞERLEMESİ

Hakan GÜNER^(*)

1 - GİRİŞ

Vergi Usul Kanununun (VUK) 2. kitabında (153-257. maddeler arası) bulunan mükellefin ödevleri arasında envanter çıkarmak da yer almaktadır. VUK'un 186. maddesinde tanımlandığı üzere envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmek şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan, envanter çıkarma işleminin ilgili tarih itibarıyla işletmenin fiili (gerçek) durumunu tespitiye yönelik bir işlemler dizisi olduğu sonucuna ulaşılır. Ancak çok değişik nedenlerle işletmenin yasal defter kayıtlarında yer alan envanter değerleri ile fiili tespitler sonucu oluşan envanter değerleri arasında bir takım farklılıklar oluşabilir. Doğal olarak yasal kayıtlarda

görünen miktarlarla envanter işlemi sonucu tespit edilen fiili miktarlar birbirine denkse, sayımlarla ilgili herhangi bir düzeltme kaydı yapılması söz konusu olmayacaktır. Ancak, sayım fazlası ya da noksanının olması durumunda, söz konusu hesapların uygun bir çözümle düzeltilmesi gerekecektir.

Bu yazımızda, kasa, emtia ve demirbaş eşyalarının fiili sayım sonuçları ile kaydi durumlarının birbirine uymamasından kaynaklanan sayım noksan veya fazlalarının, vergi matrahının tespitinde ne şekilde dikkate alınacakları konu edilecek ve konuyla ilgili muhasebeleştirme esaslarına ilişkin açıklamalar ile örneklerle yer verilecektir.

2- ENVANTER FARKLARININ NEDENLERİ ve BU FARKLARIN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN HUKUKİ SONUÇLARI

Bilanço gününde yapılan sayımın sonuçları ile muhasebe kayıtlarında görünen değerler birbiriyle karşılaştırılır. Arada bir farklılık bulunması halinde bu farkın nereden kaynaklandığı araş-

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

tırılır. Nedenin bulunması halinde duruma uygun bir çözümle farklılık ortadan kaldırılır. Sayım farkları aşağıdaki nedenlerden biriyle ortaya çıkmış olabilir:

- VUK'un 278. maddesinde yer alan yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden veya hut bozulmak, çürümek, kırılmak, paslanmak gibi haller neticesinde meydana gelebilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 278'nci maddesinde, kıymeti düşen malların emsal bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmış bulunduğundan bu hüküm uygulanacaktır. Emsal bedel değerlemesi takdir komisyonundan talep edilmelidir. Ancak kanun maddesinde de açıkça hükme bağlandığı üzere, mükellefler değeri düşen mallara ilişkin olarak kaza mercilerine de değer biçtirebilirler. Kanun hükmünde bahsi geçen kaza mercileri ise Ticaret Mahkemeleri ve Asliye Hukuk Mahkemeleridir. Eğer bu şekilde bozulan emtianın değeri tümüyle yok olmuşsa takdir komisyonu "emsal bedeli" sıfır olarak belirleyecektir.

- Çalınmak ya da kaybolmak suretiyle fiili envanter dışında kalmış olabilir.

Çalma veya dolandırma suretiyle işletmeden çalınan malların kıymeti düşen mallar olarak değerlendirilmesini veya meydana gelen zararın vergi matrahından düşülmesini vergi idaresi kabul etmemektedir. Danıştay 4. Dairesinin de 1959 ve 1979 yıllarında aldığı kararlarda çalınan mal bedelinin gider olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. Çalınan emtia ile ilgili olarak sigortadan alınan tazminatın emtianın değerini aşan kısmının gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir. (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü muktezası, Tarih 30.12.1999, Sayı 4913-62)

- Şirket sahibinin rızası ile zati ihtiyaçlar için alınmış veya kullanılmış olabilir. (GVK Md.41)

Bir başka anlatımla ticari işletme sahiplerinin veya ortaklarının işletmeden çektikleri paralar,

işletme açısından ortağa veya hatta da sahibine verilmiş bir finansman hizmeti sayılarak ayrıca hesaplanacak faizin KDV hesaplamasına konu edilmesi söz konusudur. İşletmeden çekilen mallar ise başlı başına bir satış işlemi olarak kabul edilmekte ve dolayısıyla KDV'ye tabi tutulmaktadır. Vergiye tabi tutulan bir malın işletme sahibi veya kurum ortağı tarafından işletmeden çekilmesi hali vergiye tabi bir olay niteliğinde olduğundan yapılan bu işlemin belgelendirilmesi ve KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

-Şirkette mevcut olmakla beraber, dönem sonundaki fiili sayım sırasında envanter listelerine, hataen ya da kasten alınmamış bulunabilir.

- Bilanço dönemi içinde satılmış, ancak, satış kaydı ticari defterlere kasten veya hataen geçirilmemiş olabilir.

Belgesiz alım ve satım yapmak vergi kanunları açısından suçtur. Ayrıca bu husus mükellefin dönem matrahının VUK'un 30/4. maddesi uyarınca re'sen takdirini gerektiren bir husustur. Bu nedenle böyle bir konunun bulunması halinde yapılması gereken en akılcı çözüm yolu, alınmayan veya verilmeyen belgelerin düzenlenmesi ve muhasebe kayıtlarının gerçek durumu kavrayıcı bir hale getirilmesidir.

- Yeniden üretime verilen bozuk ürünler dikkate alınmamış olabilir. Promosyon olarak verilen mallar dikkate alınmamış olabilir.

- Kaydi veya fiili envanterde hata yapılmış olabilir.

- Sayım noksanları veya fazlaları bazen de teknik nedenlerden kaynaklanabilir. Örneğin sanayi işletmelerinde, fireler dolayısıyla, çoğu kez giren hammadde miktarından daha az miktarda ürün ortaya çıkabilmektedir. Fire olarak nitelenen unsurların gider yazılması için herhangi bir izne veya belgeye gerek yoktur. Ancak firelerin direkt ya da dolaylı olarak gider kaydedilme-

si için ön koşul “firelerin teknik icaplara uygun” olmasıdır. Bazı istisnai durumlarda alınan hammaddeden daha çok ürün çıkabilmektedir. Örneğin un sanayinde, üretime giren buğday miktarından daha fazla miktarda un çıkabilmektedir. Bu gibi durumlarda çıkan fazla üretimlerin de hasılat olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Sayım noksanlarının nereden kaynaklandığının bilinmemesi halinde, bu tutarın vergi kanunları uygulamasında gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Sayım noksanları kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetindedir.

Envanter işlemleri sırasında nedeni bilinmeyen sayım fazlası bulunması halinde bu fazlaların emsal bedelleriyle “gelir olarak” dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan stok sayım noksanı bulunması hali katma değer vergisi kanunu uygulaması açısından “zayı olan mal” kavramını oluşturabilir. KDVK’un 30/c maddesi uyarınca zayı olan mallara ait katma değer vergisi hiç bir şekilde indirilemez. Şayet söz konusu katma değer vergisi tutarları önceden indirilmişse, indirilen bu tutarlar hasılat KDV olarak dikkate alınmak suretiyle düzeltilir. Ayrıca hasılat KDV olarak dikkate alınan tutarlar gelir ve kurumlar vergisi uygulaması açısından da kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetindedir. 1 Seri nolu KDV Genel Tebliğinde zayı olan mallarla ilgili olarak aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

“Katma değer vergisi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanır. Ancak, zayı olan mallar için satış dolayısıyla, yaratılan bir değer olmayacağından, bu malların alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayı olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla, Kanunun 30/c maddesi

uyarınca, zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.”

3- SAYIM FARKLARININ VERGİ KANUNLARI ve TEK DÜZEN HESAP SİSTEMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1- Tek Düzen Hesap Sisteminde Düzenlemeler

Tek Düzen Hesap Sisteminde “Sayım ve Tesellüm Noksanları” ile “Sayım ve Tesellüm Fazlaları” ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Konuya ilişkin olarak (1) Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğinde yer alan düzenlemeler aşağıda açıklanmıştır.

1- Sayım ve tesellüm noksanları

Sayım sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar noksanları ile tesellüm sırasında ortaya çıkan noksanlar, anılan Tebliğ 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 açıklamaya yer verilmiştir.

“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 borç, 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 alınacak, 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

3- Tek düzen hesap sistemi kapsamında değerlendirme

Öte yandan nedeni tespit edilemeyerek 197 ve 397 no'lu hesaplara kaydedilen farkların birbiri ile mahsup edilmesi mümkün değildir. Buna karşın aynı cinsten ve karışma ihtimali olan emtialarda, meydana gelen artı ve eksi farklar sayım kesinleşmeden birbiri ile mahsup edilmelidir.

1 no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, konu ile ilgili olarak, 199- Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-) Hesabı öngörülmüştür. Bu hesabın açıklamasında, "Yıl sonunda ilgili kesin hesaplarına aktarılması imkanı bulunmayan kasa, stok ve maddi duran varlık sayım noksanları tutarının, sayım fazlaları tutarının üstünde olması halinde fark kadar ayrılacak karşılıkları kapsar." ifadesine yer verilmiştir. Ayrılan karşılık tutarı bu hesaba alacak "654- Karşılık Giderleri Hesabı"na borç, karşılık nedeninin gerçekleşmesi halinde "197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı" karşılığında bu hesaba borç kaydedilir.

Prencip olarak 197 ve 397 no'lu hesapların birbirinden mahsup edilememesine rağmen,

noksan tutarlarının fazla tutarlarından yüksek olması durumunda, anılan tebliğle bir nevi mahsup imkanı verilmektedir. Hesabın işleyişine bakıldığında ise, noksan tutarı ile fazla tutarı arasındaki fark 199 no'lu hesaba alacak, "654 Karşılık Giderleri" hesabına borç kaydedilmek suretiyle daha yüksek rakam ihtiva eden noksan tutarının (fazla tutarı düşüldükten sonraki tutar) gider hesaplarına intikali sağlanmaktadır. Yine tebliğde hesabın işleyişi ile ilgili olarak, karşılık nedeninin gerçekleşmesi halinde 197 no'lu hesap karşılığında 199 no'lu hesaba borç kaydı yapılacağı açıklanmıştır. Buradan da anlaşılabileceği üzere, 197 no'lu hesap her ne kadar geçici bir hesap niteliğine sahip olsa da, muhasebe sistemi açısından, hesap dönemi içerisinde kapatılma zorunluluğu bulunmamaktadır. Aynı şekilde, 397 no'lu hesabın açıklamasında, "Bu hesaptaki kalıntıdan bekleme süresini dolduranlar 671- Önceki Dönem Gelir ve Karları hesabı alacağına kaydedilir." ifadesine yer verilmiştir. Buna göre, sayım fazlalarının kaydedildiği 397 no'lu hesap sebebinin araştırılması nedeniyle bilançoda gösterilebilmekte ve bir sonraki döneme aktarılmaktadır. Ancak, vergi kanunları açısından durum farklı sonuçlar doğurabildiğinden vergi matrahının tespiti için vergi mevzuatında yer alan düzenlemelere dikkat edilmesi gerekmektedir.

3.2- Sayım Noksan ve Fazlalarının Vergisel Açıdan İrdelenmesi

1- Sayım ve Tesellüm Noksanları

Yapılan fiili sayım sonucu bulunan miktar, muhasebe kayıtlarında yer alan miktardan daha az ise mevcutlarda (kasa, emtia, sabit kıymetler) sayım noksanlıkları var demektir. Bu durumda ilk olarak muhasebe kayıtlarının fiili durumla uyumlaştırılması amacıyla sayım noksanlarının muhasebe kaydı yapılır. Geçici niteliğe sahip "197 Sa-

yım ve Tesellüm Noksanları Hesabı"na borç, ilgili hesaba (örneğin kasa sayım noksanı varsa 100- Kasa Hesabı'na) alacak kaydedilir.

Sonraki aşamada sayım noksanlarının nedeni araştırılır. Nedeninin bulunması durumunda vergi kanunlarının ilgili hükümlerine göre işlem yapılır.

Sayım ve tesellüm noksanlıklarının nereden kaynaklandığının tespit edilememesi ya da bilinmemesi durumunda noksanlıkların (kayıpların) vergi kanunları açısından gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Çünkü bu tür kayıplar, sermayede meydana gelen azalma niteliğindedir. Sermayede oluşan azalma ise hiçbir şekilde gider olarak muhasebeleştirilemez (Doğal afet nedeniyle sermayede oluşan azalma bu kuralın bir istisnasıdır)

3.3- 197 ve 397 No'lu Hesaplar, Farkların Geçici Olarak Kaydedildiği Hesaplardır

İşletmelerin yapmış oldukları sayımda ilk etapta nedeni anlaşılamayan farkların muhasebe sistemi içerisinde izlenebilmesi için 197 ve 397 kodlu Sayım ve Tesellüm Noksan ve Fazlaları Hesapları kullanılmaktadır. Bu hesapların genel ve ortak özellikleri, 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. Nedenin bulunup bulunamaması, özellikle vergi matrahının belirlenmesi açısından önem taşımaktadır.

3.4- 197 ve 397 No'lu Hesapların Birbiri ile Mahsup Edilmesi Olanaklı Değildir

Sayım noksanı ve fazlasının aynı dönemde tespit edilmesi ve bu farklılıkların ilk etapta nedeninin bulunamaması dolayısıyla 197 ve 397

no'lu 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.

3.5- Sayım Noksan ve Fazlalarının Muhasebeleştirilmesi (Örnekler)

1- Sayım ve Tesellüm Noksanları :

Yapılan fiili sayım sonucu bulunan miktar, muhasebe kayıtlarında yer alan miktardan daha az ise mevcutlarda (kasa, emtia, sabit kıymetler) sayım noksanlıkları var demektir.

Buna göre yapılacak işlemlerin aşaması aşağıdaki gibidir.

a) İlk Aşama: Muhasebe Kayıtlarının Fiili Duruma Uygunlaştırılması:

Bu aşamada sayım noksanlarının muhasebe kaydı yapılır. Geçici niteliğe sahip "197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı"na borç, ilgili hesaba (örneğin kasa sayım noksanı varsa 100- Kasa Hesabı'na) alacak kaydedilir.

b) İkinci Aşama: Sayım Noksanlarının Nedeninin Araştırılması:

Sayım noksanlarının nedeninin bulunması/bulunamaması vergi matrahı üzerinde belirleyici etkiye sahiptir.

Her iki durumda da 197'nolu hesaba alacak verilerek geçici hesap kapatılacaktır.

b1- Sayım Noksanları Nedeninin Bulunması:

Sayım noksanlarının nedeninin dönem içerisinde tespit edilebilmesi durumunda herhangi bir sorun yoktur. Doğal olarak nedene göre işlem yapılacaktır.

b2- Sayım Noksanları Nedeninin Bulunamaması:

Vergi matrahı üzerinde, sayım ve tesellüm noksanlıklarının nereden kaynaklandığının tespit

edilememesi ya da bilinmemesi durumu etkili olmaktadır. Ana kural olarak, nedeni belirlenemeyen noksanlıkların (kayıpların) vergi kanunları açısından gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Çünkü bu tür kayıplar, sermayede meydana gelen azalma niteliğindedir. Sermayede oluşan azalma ise hiçbir şekilde gider olarak muhasebeleştirilemez. (Sermayede doğal afet nedeniyle oluşa gelen azalma bu kuralın istisnasıdır.)

- Kasa farklarının değerlemesi ve muhasebe kayıtları

Kasa hesabı işletmelerin nakit varlığını gösteren hesaplardan biri olup, yasal defter kayıtları üzerinden, kasa hesabının borcu ile alacağı arasındaki fark "kasa mevcudunu" verir.

İşletmede, dönem içinde veya yılsonu sayımında kasa fazlalığı veya noksanı ortaya çıkmışsa ve bu tutarlar ilgili düzenleyici hesaplara alınmışsa, ilgili fark hesaplarının dönem sonunda kapatılması gerekir.

Örnek 1:

a) Kasa sayım noksanı

Fiili kasa mevcudu, kaydi mevcuttan az ise kasa noksanı söz konusudur. Kasa noksanının, GVK da yer alan "....sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz." hükmüne göre dönem kazan-
cının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Kasa noksanlığı halinde, gerekli düzeltici muhasebe kayıtlarında kullanılan hesap "197-Sayım ve Tesellüm Noksanları"dır. Anılan hesap geçici bir hesap olup, kapatılması gerekir. Bu geçici hesabın işleyişi şu şekildedir:

H. Ltd. Şti.'nin 31.12.2009 tarihinde kasa hesabının borç kalanı (kaydi durum) 30.000,00 TL olduğu halde kasa mevcudunun (fiili durum) 25.000,00 TL olduğu görülmüştür.

		31.12.2009	
197	Sayım ve Tesellüm Noksanları Hs	5.000,00	
	100 Kasa Hs.		5.000,00
		/	
Kasa noksanlığının nedeni kasa sorumlusu ise;			
		31.12.2009	
135	Personelden Alacaklar Hs	5.000,00	
	197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hs		5.000,00
		/	
Kasa noksanlığının nedeni çalınma ise veya neden bilinmiyorsa, hesap şu şekilde kapatılır;			
		31.12.2009	
689	Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar hs	5.000,00	
	(KKEG)		
	197 Sayım ve Tesellüm Noksanları hs		5.000,00
		/	

Kasadan para çalınması, normal ticari faaliyet sonucu ortaya çıkan bir zarar olmadığı için, bu şekilde ortaya çıkan kasa noksanlıklarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi ve ticari kardan mali kara geçişte, ticari kara ilave edilmesi gerekir.

b) Kasa sayım fazlası

Fiili sayım sonucu kasa mevcudunun, yasal kayıtlara göre oluşan mevcuttan fazla olduğunun tespit edilmesi durumunda kasa fazlalığı söz konusudur. Kasa fazlalığı, bilanço aktifinde artışı ifade eder. Kasa fazlalığı halinde, gerekli düzeltici muhasebe kayıtlarında kullanılan hesap "397. Sayım ve Tesellüm Fazlaları" hesabıdır. Bu geçici hesabın işleyişi şu şekildedir:

H. Ltd. Şti.'nin 31.12.2009 tarihinde kasa hesabının borç kalanı (kaydi durum) 20.000,00 TL olduğu halde kasa mevcudunun(fiili durum) 30.000,00 TL olduğu görülmüştür.

		31.12.2009	
100	Kasa Hs	10.000,00	
		397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları hs	10.000,00
		/	
- Kasa fazlalığının nedeni bulunamıyorsa yapılması gereken kayıt;			
		31.12.2009	
100	Sayım ve Tesellüm Fazlaları hs	10.000,00	
		671 Önceki Dönem Gelir ve Karlar hs	10.000,00
		/	

Örnek 2:

a) Emtia Noksanı Halı ticareti ile uğraşan (A) Ticaret İşletmesinin dönem sonu (31.12.2009) envanterinde toplam değeri 2.000,00 TL olan altı metrekaarelik halılarda 10 adet noksanlık olduğu tespit edilmiştir.

Yapılacak kayıt,

		31.12.2009	
197 Sayım ve Tesellüm Noksanları		20.000,00	
-30 Stok Sayım Noksanları			
		153 Ticari Mallan	20.000,00
Açıklama: envanter farklarına göre stok hesabın düzeltilmesi			
		/	

Envanter sırasında ortaya çıkan noksanlıklar, muhasebe hatalarından kaynaklanmış olabilir. Örneğin işletmenin fiilen sattığı halıların kayıtlarda yer almamasından ya da teslim almadığı malın kayıtlarda yer almasından veyahut alış faturasının mükerrer kaydedilmesinden kaynaklanabilir.

Söz konusu halıların (A) Ticaret İşletmesinin stoklarında yer almamasının alış faturasının mükerrer kaydedilmesinden kaynaklandığı tespit edildiğinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

	31.12.2009	
320 Satıcılar	20.000,00	
197 Sayım ve Tesellüm Noksan	20.000,00	
-30 Stok Sayım Noksanları		

Yapılan araştırmalara rağmen stok sayım noksanının nedeninin tespit edilememesi halinde, bu durumun emsal bedel üzerinden satış olarak kabulü gerekmektedir.

b) Stok Sayım Fazlaları

Yapılan envanter sonucunda kaydi stok durumuna göre fiili stok fazlalığı tespit edildiği, ancak bu fazlalığın nedeninin bilinemediği durumlarda fazlalık geçici hesapta izlenir.

(A) Ticaret İşletmesinin dönem sonu (31.12.2009) envanterinde toplam değeri 1.000,00.- TL olan dört metrekairelik halılarda 25 adet fazlalık olduğu tespit edilmiştir.

	31.12.2009	
153 Ticari Mallar	25.000,00	
397 Sayım ve Tesellüm Fazla	25.000,00	
-30 Stok Sayım Fazlaları		

Fazlalığın nedeni araştırılıp, bulunamadığı takdirde, 679 Olağandışı Dışı Gelir ve Kârlar Hesabına aktarılarak dönem karına dahil edilir.

	31.12.2009	
397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları	25.000,00	
30 Stok Sayım Fazlaları		
679 Olağan Dışı Gelir ve Karlar	25.000,00	
679 Olağan Dışı Gelir ve Kârlar Hesabı ise, 690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabı ile kapatılacaktır.		
	31.12.2009	
679 Olağan Dışı Gelir ve Karlar	25.000,00	
690 Dönem Karı ve Zararı	25.000	

4- SONUÇ

VUK'un 186. maddesinde mükellefin ödevleri arasında "envanter çıkarmak" da sayılmıştır. Dönem sonu işlemleri sırasında ortaya çıkan envanter farkları 197 ve 397 no'lu hesaplarda geçici olarak

izlenilmektedir. Bu hesapların birbirinden mahsup edilmemesi, noksan ve fazlalıkların nedenlerinin mutlaka araştırılması ve fiili sayım sonuçları ile muhasebe kayıtlarının uyumlaştırılması gerekmektedir. Görüldüğü üzere kasa, emtia ve demirbaş eşyanın fiili sayım sonuçları ile kaydi durumlarının birbirine uymamasından kaynaklanan sayım noksan veya fazlalarının, vergi matrahının tespitinde ne şekilde dikkate alınacakları vergi mevzuatı ve muhasebe uygulamaları açısından farklılık göstermektedir. Stok ve kasa sayım noksanlarının vergi kanunları uygulaması yönünden gider kaydedilmesi mümkün değildir. Emtia noksanının nedeninin bulunamaması durumunda, bu noksanlığın satış işlemi olarak değerlendirilmesi, emsal bedeli üzerinden hasılat olarak kaydedilmesi ve üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- 1- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 2- Ekici Hadi, "Sayım ve Tesellüm Farklarının Muhasebe Uygulamaları ile Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Değerlendirilmesi
- 3- Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği
- 4- Vergi Denetmenleri Der., Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, Mart, 2010
- 5- Sevilengül Orhan, Genel Muhasebe, Ankara, 18 Eylül 2009