



VERGİSEL YÖNÜYLE SAYIM ve TESELLÜM FARKLARI

İrfan BARLASS^(*)

1 - GİRİŞ

GENEL OLARAK ENVANTER

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ticari ve zira-i kazançları, bilanço esasında teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark ve işletme hesabı esasında da hasılat ile giderler arasındaki müspet fark olarak tarif ederken, dönem sonundaki emtianın hasılatı ve dönem başındaki emtianın da giderlere ilave edileceğini hükme bağlar.

Bu nedenle bir işletmenin ticari ve mali karının tam ve doğru olarak tespit edilebilmesi, dönem sonunda ve buna bağlı olarak dönem başında sahip bulunduğu varlıkları ile kullandığı yabancı kaynakların tam ve doğru olarak tespit edilmiş olmasını gerektirir ki bu tespit de işletmenin envanterinin çıkartılmasıdır.

Envanter, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Envanter Çıkarmak" kenar başlıklı 186. madde-

sinde, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir şeklinde tarif edilir.

Bu tarif içerisinde yer alan "alacaklar ve borçlar"ın doğumu, artışı ve azalışı yalnızca Borçlar Kanununda "Akit" "Haksız Muamele" ve "Haksız Bir Fiil ile Mal İktisabı" olarak tarif edilen hukuki işlemlerle gerçekleşebileceğinden, bir işletmenin ticari defterlerinde yer alan alacakları ve borçları; saymak, ölçmek, tartmak gibi fiili tespitlerle değil hukuki bir işlem olan bilanço günündeki değeri hesaplanmak (değerleme) yoluyla tespit olunur.

İşletmenin "mevcutları" arasında yer alan ve miktarları saymak, ölçmek, tartmak suretiyle belirlenebilen maddi varlıklar ise yukarıda belirtilen hukuki işlemlerle ya da sebebi bilinen ve belgelenen örneğin yangın, hırsızlık, sel, yıldırım ve benzeri maddi vakialarla artıp azalabileceği gibi, sebebi bilinmeyen dolayısıyla belgelenemeyen ve bu nedenle muhasebe kayıtlarından takip ve

^(*) Yrd. Doç. Dr., İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

kontrol edilemeyen nedenlerle de artıp azalabilir ve bu da bilanço günündeki maddi varlıkların miktarlarının sayım, ölçüm ve tartım suretiyle ortaya konulmasını zorunlu kılar.

Burada kullandığımız “Mevcutlar” ya da “Mad-di Varlık” deyimleri, işletmenin sayılması, ölçülmesi ve tartılması mümkün olan ve tekdüzen hesap planında kasa, stok ve maddi duran varlıklar olarak isimlendirilen varlıklarını ifade eder.

2- SEBEBİ BİLİNER NOKSANLIKLAR

Yukarıda kısaca temas ettiğimiz şekilde bir işletmenin “mevcutlar”ı arasında yer alan maddi varlıklar, hukuki işlemlerle ve sebebi bilinen dolayısıyla belgelendirilebilir olaylarla artıp azalabileceği gibi, sebebi işletme sahibince bilinmeyen ve dolayısıyla muhasebe kayıtlarında belgeler yardımıyla takip edilemeyen bir şekilde de artıp azalabilir.

İşletmede mevcut maddi varlıkların bilanço gününde yapılan sayım sonuçlarına (fiili envantere) göre belirlenen miktarları ile bu maddi varlıkların ticari defter kayıtlarında görünen (kaydi envanter) miktarları arasında bir fark oluşması, ancak ve sadece sebebi işletme tarafından bilinmeyen nedenlerden kaynaklanır ve bunun miktarı da ancak fiili sayım sırasında öğrenilir.

Gerçekten bir işletmenin faaliyetiyle ilgili olan ve işletmenin öz sermayesini etkileyen, hukuken belgelendirilebilen ya da belgelendirilemeyen tüm olayların, o işletmenin vergisel konumunu da etkilemeleri sebebiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 2. kitabının 2. kısmı hükümlerince ticari defterlere kaydedilmeleri gerekir. Bahsi geçen olayların işletmenin öz sermayesini ve buna bağlı olarak ticari ya da mali karını azaltacak veya artıracak olması bu zorunluluğu ortadan kaldırmaz.

Bu itibarla bir işletme, nasıl hukuki bir işlem

olan alım-satım sözleşmesi ile sattığı ve işletmesinden çıkardığı bir emtiayı ticari defterlerine kaydetmek zorunda ise aynı şekilde örneğin çalınma, tabiat olayları, üretim prosesinde meydana gelen fireler gibi işletme tarafından bilinen ya da öğrenilen maddi vakıaları ve dolayısıyla bunların işletme mevcutlarının değer ve miktarlarına etkisini de bahsi geçen Kanunun 171. maddesi gereği olayların vukuu tarihinde yani dönem içerisinde ticari defterlerine kaydetmek zorundadır.

Bu maddi olaylarla yok olan emtianın miktarının ve değerinin ne suretle belirleneceği ya da belirlenen bu değer gider kaydedilip kaydedilemeyeceği gibi sorular ve sorunlar; bu olaylar sonucu işletmeden çıkan veya işletmeye giren maddi varlıkların ticari defterlerde asli hesaplarına kaydedilmesine ve dolayısıyla faaliyet döneminde envanterden düşülmesine veya envantere eklenmesine engel değildir.

Bu nedenle Borçlar Kanunu’nda yer alan ve yukarıda belirtilen hukuki sebeplerle işletme mevcutlarının artması veya azalması nasıl sayım ve tesellüm farkı olarak ortaya konamazsa aynı şekilde işletme tarafından bilinen ve belgelenebilen maddi olaylarla işletme mevcutlarının artması yahut azalması da kaydi envanter ile fiili envanter arasında sayım ve tesellüm farkı kapsamında değerlendirilmez. Bu yaklaşım içerisinde işletme mevcutlarının işletme tarafından bilinen örneğin kayıt dışı alım-satım işlemleri, hırsızlık, yangın ve benzeri olaylarla artması veya eksilmesi, sayım ve tesellüm farklarını konu edinen bir çalışmanın kapsamı dışında kalır.

3- SAYIM ve TESELLÜM FARKLARI

Bir işletmenin bütün işlemlerinin ticari defterlere kaydedilmesi zorunluluğu ve böylelikle işletmenin tüm mevcutları ile borç ve alacaklarının ticari defter kayıtlarında takip edilebileceği husu-

su nazara alındığında, işletmenin fiili envanterinin ticari defter kayıtları yani kaydi envanter ile aynı sonuçları vermesi gerektiği sonucuna varılır ve asıl olan da budur.

Bununla birlikte işletmenin maddi varlıklarının alımı, satımı ya da üretim faaliyetleri sırasında üretime sevki gibi işletme tarafından bilinen ve ticari defterlerde takip edilen işlemlerde satılan, satın alınan ya da üretime sevk edilen malların miktarlarının ve değerlerinin sehven ticari defterlere eksik veya fazla kaydedilmesi mümkün olup bunun sonucu olarak kaydi envanter ile fiili envanter arasında bir fark doğabilecektir. Bunun dışında dönem içersinde meydana gelen ancak işletme içersindeki sorumluları tarafından gizlenen olağan dışı fire, ambarlama ya da üretim zayıatları ve bunlarla sınırlı tutulamayan ve yürütülen faaliyetin özelliklerinden kaynaklanan çok sayıda olay da fiili envanter ile kaydi envanter arasında farklılıklar yaratabilir.

Fiili envanter ile kaydi envanter arasında oluşan ve sebebi bulunduğunda bu sebebin vergisel sonuçlarına göre ilgili asli (kesin) hesaba yani işletmenin varlıklarını, kaynaklarını ve gelir-giderlerini düzenleyen hesaplara kaydedilecek bu farklar, farkın sebebi bulunana kadar geçecek süre içersinde geçici bir hesap olan 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları ve 398 Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları hesaplarında takip edilir ki bu süre “verginin dönemsellliği ilkesi” gereği, ilgili dönemin vergisel sonuçlarının beyan edileceği tarih ile sınırlıdır.

Bu nedenle örneğin birim değeri 100-TL olan ve fiili envanterde kaydi envantere göre 5 birim noksan çıktığı için,

197-Sayım ve Tesellüm Noksanları	500—
	153-Ticari Mallar 500—

kaydıyla Sayım ve Tesellüm Noksanları hesabına alınan (A) emtiasındaki bu envanter farkının gerçekte 10 birimlik bir alış faturasının ticari defterlere hataen 15 birim olarak kaydedilmiş olmasından kaynaklandığı tespit edilmiş ise 197 numaralı hesap

153-Ticari Mallar	500—
	197-Sayım Tesellüm Noksanları 500

şeklinde kapatılır.

Diğer taraftan yapılan araştırma sonucu noksanlığın gerçek olduğu örneğin 5 birimlik bir satış faturasının ya da gider kaydedilebilecek 5 birimlik bir bağışın ticari defterlere intikal ettirilmemiş olmasından kaynaklandığı tespit edilmiş ise, böyle bir halde de

197-Sayım ve Tesellüm Noksanları 500—

153-Ticari Mallar 500

kaydı ile Sayım ve Tesellüm Noksanları hesabında takip edilen bu emtianın;
a-Yapılan araştırma sonucunda örneğin satış faturasının ticari defterlere kaydedilmemiş olması ne-
deniyle fark yaratmış olduğunun tespiti halinde

120-Alıcılar 500—

600-Yurt İçi Satışlar 500—

621-Satılan Mal Maliyeti 500—

197-Sayım ve Tesellüm Noksanları 500

şeklindeki bir kayıtla,

b-Tespitin gider kabul edilebilecek 5 birimlik bir bağışın ticari defterlere kaydedilmemiş olması ne-
deniyle fark yarattığının anlaşılması halinde ise

770 -Genel Yönetim Giderleri 500—

197-Sayım ve Tesellüm Noksanları 500

kaydıyla asli (kesin) hesabına aktarılmalıdır¹.

4- SAYIM ve TESELLÜM FARKLARININ VERGİSEL SONUÇLARI

Öncelikle belirtmemiz gerekir ki çalışmamızın konusu sayım ve tesellüm farkları olması itibariyle, işletmenin kayıt dışı faaliyetlerinden örneğin faturasız alım-satımlarından kaynaklanan fiili envanter-kaydi envanter farkları bu çalışmanın kapsamı dışında kalmak gerekir.

Gerçekten bir işletmenin kayıt dışı işlemlerinin araştırılmasında ve incelenmesinde filli envanter ile kaydi envanterin karşılaştırılması etkin bir yöntem olarak kullanılmaktadır. Öte yandan böyle bir

¹ Çalışmamız sayım ve tesellüm farklarının muhasebeleştirilmesini konu edinmediğinden, muhasebe kayıt örneklerinde ayrıntılara girilmemiş, örneğin satış halinde KDV kaydının nasıl oluşturulacağı ya da bağışın 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına mı yoksa 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabında mı takip edileceğinin üzerinde durulmamıştır.

araştırma ve inceleme sonucunda tespit edilecek fiili envanter-kaydi envanter farkının sayım ve tesellüm farkları ile açıklanması mümkün değildir. Bir diğer söyleyişle eğer kaydi envanter ile fiili envanter arasındaki fark işletmenin kayıt dışı işlemlerinden kaynaklanmış ise bu fark zaten sayım ve tesellüm farkı kapsamında değerlendirilemez. Bu çerçeve içersinde, eğer işletmenin fiili envanteri ile kaydi envanteri arasında sayım ve tesellüm farkı olarak nitelenecek bir fark varsa, bu fark hiç şüphe yok ki işletme tarafından bilinmeyen ve bu nedenle ticari defterlere intikal ettirilemeyen sebeplerden kaynaklanmıştır.

Fiili envanter ile kaydi envanter arasında doğan ve sayım ve tesellüm farkı olarak nitelenen envanter farklarının oluşumunda yukarıda da kısaca değindiğimiz şekilde hesap ve kayıt hataları, fireler, zayıtlar ve özellikle üretim işletmeleri açısından randıman farklılıkları ağırlık taşır.

Kayıt ve hesap hatalarından kaynaklanan sayım ve tesellüm farkları, bir belgenin eksik veya yanlış düzenlenmesi veya doğru düzenlenmiş bir belgenin yanlış kaydedilmesi ya da doğru düzenlenmiş bir belgenin hiç kaydedilmemesi nedenleriyle oluşan farklardır ve bu farklar yanlış kayıt veya belgenin tespit edilip düzeltilmesi ile de asli hesabına nakledilerek giderilir.

Örneğin 100-TL birim fiyatlı bir emtiadan 10 adet satılmış ve satış faturası da 1.000-TL olarak düzenlenmiş ama muhasebe kayıtlarına satış bedeli doğru olarak 1.000-TL, satış adedi de yanlış olarak 5 adet intikal etmiş ise bu envanter farkının giderilmesi temelde vergisel bir sorun yaratmaz.

Aynı örnekte 100-TL birim fiyatlı bir emtiadan 10 adet satılmış ve 1.000-TL'lik bu satış faturası ticari defter kayıtlarına hiç intikal ettirilmemiş veya 5 adet ve 500-TL olarak intikal ettirilmiş ise fiili envanterin yapılması ile tespit edilen bu sayım ve tesellüm farkları da faturanın ticari defterlerde

asli kayıtlarına tam ve doğru olarak işlenmesi suretiyle kapatılır.

Fire ve zayıtlardan kaynaklanan sayım ve tesellüm farkları ise gerek emtia ticareti ile uğraşan işletmelerde gerekse üretim faaliyetinde bulunan işletmelerde ortaya çıkan ve ticareti yapılan emtianın ya da üretilen ürünün özellikleri, çalışanların eylemleri, üretim prosesleri gibi etkenler nazara alınarak tespit edilebilen farklardır. Bu arada belirtmemiz gerekir ki bahsi geçen fire ve zayıtlar dönem içersinde mutata olarak oluşan ve gene dönem içersinde asli kayıtlarına aktarılan fire ve zayıtlar değil sayım ve tesellüm farkları arasında yer aldıktan sonra yapılan araştırma neticesinde bulunan farklardır.

Sonuçta faaliyet döneminin hesap, işlem ve kayıt hataları ile fire, zayıt ve randıman hesaplamaları ve bunlar dışında daha pek çok nedenle oluşan ve farkın niteliğine göre geçici bir süre ya 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları ya da 398 Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları hesaplarında takip edilen bu farklar, hatanın bulunması ve asli hesaplarına borç ya da alacak kaydedilmesi suretiyle düzeltilir.

Sebebi bulunamayan ve bu nedenle asli hesaplarına borç ya da alacak kaydedilemeyen sayım ve tesellüm fazlalıkları "679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar" hesabı yoluyla dönem gelirlerine ve sayım ve tesellüm noksanları da kanunen kabul edilmeyen gider olarak "689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabı yoluyla dönem giderlerine aktarılır.

Diğer yandan bu farkların hesap dönemine ilişkin beyannamelerin verileceği tarihe kadar tespit edilememiş olması özellikle 398 Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları hesabında oluşan farkın dönem kazancına eklenmesi zorunluluğunu ortadan kaldırmaz. Verginin dönerselliği ilkesi gereği, 398 Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları hesabında

oluşan farkın dönem kazancına eklenmemiş olması vergi ziyayı sonucunu doğurur. Aynı paralelde 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları hesabında oluşan farkın dönem içerisinde gider hesaplarına intikal ettirilmemesi de bunların müteakip dönem işlemlerinde gider kaydedilebilmesi imkânını ortadan kaldırır.

1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer alan “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.” hükmü, işletmenin tercihine bağlı olarak ticari karın belirlenmesinde nazara alınacak bir hüküm ise de mali karın belirlenmesinde dönersellik ilkesini ortadan kaldıran ve herhangi bir vergilendirme döneminde oluşan sayım ve tesellüm fazlalıklarının sonraki dönemlerde de gelir kaydedilmesine ya da dönem içerisinde meydana gelip işletme için gider niteliği taşıyan sayım ve tesellüm noksanlarının daha sonraki bir dönemde gider kaydedilebilmesine imkan tanıyan biçimde yorumlanamaz.

Tesellüm ve Sayım Farklarının doğuracağı vergisel sonuçların irdelenmesiyle ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir diğer konu da 197 Tesellüm ve Sayım Noksanları hesabının 398 Tesellüm ve Sayım Fazlaları hesabı ile karşılaştırılıp karşılaştırılmayacağı, bir başka anlatımla bu hesapların birbirleriyle mahsup edilip edilemeyeceği hususudur.

Öncelikle aynı cins emtianın farklı çeşitlerindeki veya aynı girdi ile üretilen farklı ürünlerdeki sayım ve tesellüm fazlalarının sayım ve tesellüm noksanları ile karşılaştırılabileceği ve bu farkların birbirleri ile mahsup edilebileceği hiçbir zaman

göz ardı edilmemelidir.

Örneğin faaliyeti farklı üreticilerin farklı markalı ve çeşitli kumaşlarını satmaktan ibaret olan bir işletmede herhangi bir çeşit kumaştaki envanter noksanının bir diğer kumaş çeşidindeki envanter fazlası ile ya da satın aldığı aynı kumaştan hem palto hem de elbise üreten bir işletmede elbiselerin verdiği sayım noksanının paltoların verdiği sayım fazlası ile mahsubu elbette mümkün olmak gerekir.

Sayım ve Tesellüm farklarının işletme tarafından bilinmeyen ve bu nedenle ticari defter kayıtlarına intikal ettirilemeyen işlemlerden ya da olaylardan kaynaklandığı ve bu işlemlerin tam ve sağlıklı olarak tespit edilebilmesinin de her zaman ve her olayda mümkün olmayacağı nazara alındığında, 1 numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin 199. Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı Hesabı açıklamalarında yer alan “Yıl sonunda ilgili kesin hesaplarına 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 Hesabına borç kaydedilir, karşılık nedeninin gerçekleşmesi halinde 197. Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir.” şeklindeki ifadeden hareketle, yıl sonunda ilgili kesin (asli) hesaplarına aktarılması imkânı bulunmayan sayım ve tesellüm noksanlarından ve fazlalarından, yalnızca aynı nitelikte olanlarının mahsup işlemlerine konu olabilmesini kabul edilebilir buluyoruz. Bir başka anlatımla kasa sayım fazlalarının kasa sayım noksanları ile mahsup edilebilmesi yanında, maddi duran varlık sayım fazlalarının maddi duran varlık sayım noksanları ile ve gene stok sayım fazlalarının da stok sayım noksanları ile mahsup edilebilme-

sini ve mahsup sonrasında kalan farkın da niteliğine göre “679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar” hesabı ya da kanunen kabul edilmeyen gider olarak “689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı yoluyla dönem gelirlerine veya dönem giderlerine aktarmanın vergisel yönden doğru bir uygulama olabileceğini düşünüyoruz.

5- SONUÇ

Gerek bilanço gerekse işletme hesabı yöntemlerinde mali karın tam ve doğru olarak tespiti ön şartı, işletmeye giren ve işletmeden çıkan varlıkların yanında dönem başı ve dönem sonu stoklarının da tam ve doğru olarak tespit edilmiş olmasıdır.

Bir işletmede vuku bulan ve işletmenin vergisel durumunu etkileyen bütün faaliyetlerin ve olayların ticari defterlere kaydedileceği gerçeği nazara alındığında, teorik olarak kaydi envanter ile fiili envanterin birbirine eşit olacağı sonucuna varılmakla beraber, yukarıda da örneklenen olaylar ve işlemler nedeniyle işletmenin dönem sonundaki kaydi mal varlığı ile fiili mal varlığı arasında bir fark oluşması çoğu zaman kaçınılmazdır.

İşletmenin bilgisi dışında kalan olaylardan ve işlemlerden kaynaklanan ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun verdiği yetkiyle yayımlanan “Tekdüzen Hesap Planı” gereği, Sayım ve Tesellüm Farkları hesaplarında takip edilmesi ve sebebi tespit edilebilen farkların asli (kesin) hesaplarına kaydedilmek suretiyle giderilir.

Sebebi tespit edilemeyen sayım ve tesellüm fazlalarının “679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar” hesabı aracılığı ile ve sebebi tespit edilemeyen sayım ve tesellüm noksanlarının da kanun kabul edilmeyen giderler olarak “689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı yoluyla dönem gelirlerine veya dönem giderlerine aktarılacağı

tartışmasıdır. Öte yandan işletme içersinde aynı envanterde sebebi bilinemeyen fazlalar ve noksanlar bir arada bulunabilir. Böyle bir halde uygun olan yaklaşımın aynı gurup varlıklarla sınırlı olarak fazlaların ve noksanların birbirleriyle karşılaştırılması ve mahsup edilmesi olduğu düşünülmektedir.