



SAYIM ve TESELLÜM NOKSAN ve FAZLALIĞI

STOCK COUNT AND DELIVERY SHORTAGES AND OVERAGES

Serkan KALAYCI^(*)

ÖZET

İşletmeler dönem sonlarında envanter çıkarmak sureti ile mevcutların fiilen tespit edilen tutarları ile kayıtlarda izlenen tutarları arasında herhangi bir fark olup olmadığını tespit ederler. Burada belirtilen mevcutlar ifadesi, işletmenin sayılması, ölçülmesi ve tartılması mümkün olan ve tekdüzen hesap planında kasa, stok ve maddi duran varlıklar olarak isimlendirilen varlıkları ifade eder. Mevcutların fiili tutarları ile kayıtlarda izlenen tutarları arasında farkın olması durumunda, “197 Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları” ve “397 Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları” hesapları kullanılarak fiili durum ile kayıtlar arasındaki farkın giderilmesi gerekmektedir. Daha sonra söz konusu farkın nedeni araştırılmak suretiyle, gerek tekdüzen hesap planı ve gerekse de vergi mevzuatı kapsamında gerekli düzeltme kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Envanter, sayım ve tesellüm noksanları, sayım ve tesellüm fazlaları, tekdüzen hesap planı, kanunen kabul edilmeyen giderler

ABSTRACT

Businesses identify whether there is any difference between existing/actual and book value of inventory by counting end-of-period stock. The term “existing” mentioned herein refers to assets of a business which are countable, measurable and weighable and named as cash, stock and tangible non-current assets in the uniform chart of accounts. In the existence of a difference between actual and book value of assets, the difference needs to be eliminated by using “stock count and delivery shortages

^(*) Vergi Müfettişi

account no. 197" and "stock count and delivery overages account no. 397". Afterwards, correction entries should be made on the books in conformance with the uniform chart of accounts and the tax legislation by investigating the reason of difference.

Key Words: Inventory, stock count and delivery shortages, stock count and delivery overages, uniform chart of accounts, non-deductible expenses

1- GİRİŞ

İşletmeler dönem sonları itibariyle mevcutları ve alacakları ile borçlarını, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) uyarınca envanter çıkarmak suretiyle tespit etmek zorundadır. İşletmelerin faaliyetleri süresince önceden tahmin edilemeyen durumlarla karşılaşmaları sıkça görülen bir olgudur. Satılmak ve/veya üretimde tüketilmek amacı ile satın alınan hammadde ve/veya malzemelerin gerek nakliyeleri gerekse işletme ambarına girdikten sonra bozulma, çürüme, aşınma veya kaybolma gibi nedenlerle kullanılabilir niteliklerini kaybetmeleri söz konusu beklenmeyen durumlara örnek olarak gösterilebilir.

Öte yandan fiili mevcut-kaydi mevcut farklılığı sadece stok kalemlerine özgü olmayıp bu farklılık; kasa ve maddi duran varlıklar kalemlerinde de ortaya çıkabilmektedir. İşletmeler kanunlarımızın "envanter çıkartmak" olarak tanımladığı söz konusu farklılıkları, belirli dönemlerde yaptıkları "sayımlar" ile ortaya çıkartmaktadırlar. Yapılan sayımlar hem işletmenin gerçek mevcutlarının finansal tablolarda yer almasını sağlamakta hem de vergi matrahının belirlenmesinde de etkili olmaktadır¹.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ticari ve zirai 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 hasılat 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 olduğu varlıkları ile kullandığı yabancı kaynakların tam ve doğru olarak tespit edilmiş olmasını gerektirir ki bu tespit de işletmenin envanterinin çıkartılmasıdır².

Makalemizde, çeşitli nedenlerden kaynaklanan fiili mevcut-kaydi mevcut farklılıklarının, bir başka ifade ile "Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları"nın vergi mevzuatı karşısındaki durumu incelenecek ve muhasebeleştirilmeleri örnekler ile açıklanacaktır.

2- FİİLİ SAYIMLARIN HUKUKİ DAYANAĞI

İşletme mevcutlarının sayımı, hukuki dayanağını VUK'dan almaktadır. İlgili maddeler VUK m.185, 186 ve 191'dir. VUK m.186'ya göre **envanter çıkartmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.**

Görüleceği üzere 186'ncı maddenin 1'inci fıkrası işletmelerdeki sayımları zorunlu kılmakta 2'nci fıkrası ise ticari teamüllere göre sayımı mutad olmayan malların değerlerinin tahmini olarak belirleneceğini hükme bağlamaktadır.

Tanımda yer alan "mevcutlar" kavramının ne olduğu maddenin 3'üncü fıkrasında, **işletmeye dahil iktisadi kıymetler** olarak açıklanmıştır. Maddenin 3. fıkrasında mevcutların ne olduğu değil, işletmeye

¹ Dr. TUNÇEL Ahmet Kamil, "İşletmelerin Emtia Stoklarında Çıkan Kayıpların Muhasebeleştirilmesi"

² Yrd. Doç. Dr. BARLAS İrfan, "Vergisel Yönüyle Sayım ve Tesellüm Farkları", Vergi Raporu, Aralık 2011

dahil iktisadi kıymetlerin neyi ifade ettiği açıklanmıştır. Bilançonun aktif ve pasif taraftarlarını oluşturan fon kullanım yerleri ve fon kaynaklarının birbirine eşit olması muhasebe temel eşitliğini meydana getirir. Bilançonun; fon kullanım yerlerini ifade eden aktifinde Mevcutlar ve Alacaklar, fon kaynaklarını gösteren pasifinde Borçlar ve Özkaynaklar yer almaktadır. Mevcutlar işletmenin sahip olduğu fiziki yapıya sahip değerlerini; alacaklar bir hak şeklinde ortaya çıkan işletmenin üçüncü şahıslardan talep ettiği alacaklarını; borçlar işletmenin üçüncü şahıslara olan yükümlülüklerini; öz kaynaklar işletmenin esas sermayesi ile dağıtılmamış kârlarının ve dönem kârının toplamını, dönem zararı varsa bunun düşülmesini ifade eder.

Dönem sonu işlemleri, “belli bir tarih itibariyle” gerçek, doğru ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve mali mevzuata uygun mali tabloları hazırlamaya yönelik işlemlerdir. Dönem sonu işlemlerinin en belirgin olanı envanter çıkarmaktır. Bir terim olan envanterin “stok” ve “sayım” olmak üzere iki anlamı vardır. Burada sayım anlamı esas alınmaktadır³.

Faaliyetleri sürekli olan işletmeler iki türlü envantere yer vermektedir.

1- Dönem başı envanteri

2- Dönem sonu envanteri

İşe yeni başlayan işletmelerde, dönem başı envanterine “işe başlama envanteri” denmekte olup, işe başlama envanteri, fiilen yapılan bir sayım işlemine dayanmaktadır. İşletmenin ilk faaliyet yılını izleyen yıllarda fiili sayıma dayanan bir dönem başı envantere gerek yoktur. Çünkü bir yılın dönem sonu envanteri, izleyen yılın dönem başı envanteridir.

Dönem başı envanteri; işe başlama envanterinin yanı sıra “açılış envanteri” veya “başlangıç envanteri” olarak da adlandırılır. İşletmenin faaliyetleri çeşitli şekillerde sona erebileceğinden, o anda düzenlenen envantere işi bırakma envanteri, tasfiye envanteri veya iflas envanteri adlarından birisi de verilebilir⁴.

Envanter esas itibariyle 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.

Dönem sonu envanter uygulamasında, muhasebe dışı envanter (sayım işlemleri ve değerleme işlemleri) ve muhasebe içi envanter (uyumlaştırma ve düzeltme kayıtları) olmak üzere iki çeşit envanter işleminden söz etmek mümkündür.

Muhasebe Dışı Envanter İşlemleri: Envanter işlemlerinin bu evresinde, işletmenin mevcutları, alacakları ve borçlarının fiziki sayımına gidilerek muhasebe kayıtlarında yer alan ekonomik değerler ile işletme kaynaklarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı saptanmaktadır. Bu işlem sonunda muhasebe kayıtları ile gerçek durum arasındaki farklar da ortaya konmuş olur. Bu envantere kayıt dışı envanter de denilmektedir.

³ GÜNDOĞDU Burhan, “Dönem Sonu İşlemlerinde Envanter Farkları ve Değerlemesi”, Vergi Dünyası, Aralık 2011

⁴ GÜNDOĞDU Burhan, a.g.m

Muhasebe dışı envanter işlemleri, mevzuatımızda Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu'nda yer almaktadır. Bu kanunlarda yer alan hükümlerden anlaşıldığı üzere, muhasebe dışı envanter işlemlerinin birinci aşaması; saymak, ölçmek, tartmak gibi fiziki çalışmaları (sayım işlemleri), ikinci aşaması ise fiziki çalışmaların değerlendirilmesini (değerleme işlemleri) içermektedir.

Değerleme işlemleri, işletmelerin ekonomik ve mali yönden gerçeğe en yakın durumunu belirleyebilmek amacıyla varlık ve kaynakların envanter günündeki değerlerini saptama işlemidir. T.T.K. bu saptamayı ekonomik güç olarak değerlendirirken; VUK'da değerlendirme, "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti" şeklinde hükme bağlamıştır. Bu amaçsal farklılığın sonucu olarak, TTK ve SPK uyarınca ticari kara yönelik hükümler nedeniyle yapılacak değerlendirme işlemleri ile VUK uyarınca mali kara yönelik olarak yapılacak değerlendirme hükümleri arasında önemli farklılıklar söz konusudur.

Muhasebe İçi Envanter İşlemleri: Muhasebe dışı envanter işlemlerinin tamamlanmasından sonra saptanılan değerlerle kayıtlı değerlerin karşılaştırılması yapılır ve farklılıkların giderilmesi amacıyla düzeltme kayıtları yapılır. Bu düzeltme kayıtlarından sonra, gelir ve gider hesapları da kar ve zarar hesabı ile karşılaştırılarak ilgili döneme ilişkin faaliyet sonucu saptanır. Bu kayıtlar, muhasebe içi envanter işlemlerini oluşturmaktadır.

Muhasebe dışı envanter sırasında saptanılan yanlış kayıtların ve hesap hatalarının düzeltilmesine ilişkin kayıtlar da muhasebe içi envanter işlemlerinin kapsamında yer almaktadır.

Muhasebe İçi Envanter İşlemlerinde yapılan işlemler;

- 1- Geçici mizanın düzenlenmesi,
- 2- Henüz tahakkuk ettirilmemiş gelir ve giderlerin kayda alınması,
- 3- Sayım sonuçlarının değerlendirilmesi,
- 4- Maliyet tespitleri,
- 5- Saptanan farklara ilişkin düzeltme kayıtlarının yapılması,
- 6- Karşılık, amortisman ve reeskont işlemlerinin yapılması,
- 7- Gelir, gider hesaplarının sonuç hesabına aktarılması,
- 8- Vergi karşılıklarının ayrılması,
- 9- Kesin mizanın düzenlenmesidir.

İşletme içi sayımların hangi dönemlerde yapılması gerektiği VUK 185 ve 174'üncü maddelerinin birlikte ele alınmasıyla açıklığa kavuşmaktadır. VUK m.185, "bilanço günü"nü tanımlamıştır. Maddeye göre; **"Envanter defterinde işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe 'bilanço günü' denir."** "Hesap dönemi" ise 174'üncü maddenin 2'nci fıkrasında **"takvim yılı"** olarak tanımlanmıştır.

Özetleyecek olursak VUK açısından işletmeler fiili sayımlarını, her takvim yılı sonunda işletmeye dahil tüm iktisadi kıymetleri kapsayacak şekilde yapmak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı'nca kendilerine özel hesap dönemi tanınan işletmelerin envanter çıkartma faaliyetini söz konusu özel hesap döneminin sonunda yapacakları tabiidir.

Bilindiği üzere işletmeler, cari hesap dönemin vergisine mahsup edilmek üzere 3'er aylık kazançları üzerinden geçici vergi ödemektedirler. Geçici Vergi, kanuni dayanağını Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) Mükerrer 120'nci maddesinden almaktadır.

GVK mük.m.120 “Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir.” demek suretiyle, hesap döneminin sonundan önce sayım yapılır yapılmamasını mükellefin tercihi bırakmıştır⁵.

3- FİİLİ ve KAYDI SAYIM FARKLARININ NEDENLERİ

Bilanço gününde yapılan sayımın sonuçları ile muhasebe kayıtlarında görünen değerler birbiriyle karşılaştırılır. Arada bir farklılık bulunması halinde bu farkın nereden kaynaklandığı araştırılır. Nedenin bulunması halinde duruma uygun bir çözümle farklılık ortadan kaldırılır. İşletmelerde sayım ve tesellüm farklılıkları pek çok nedenden kaynaklanabilmektedir. Bu farklılıkların nedenleri işletmelere göre değişebilmektedir⁶.

3.1- Kasa Sayımına İlişkin Farkların Nedenleri

Gerçek kasa mevcudu, kasa sayımı sonucunda bulunan tutardır. Kaydi kasa mevcudu ise kasa defterinin borç kalanıdır. Gerçek (fiili) kasa mevcudu ile kaydi kasa mevcudunun karşılaştırılması her gün sonunda yapılır. Sayım sonucu bulunan tutar ile kasa defteri (dolayısıyla kebir kasası) kalanı arasında fark yok ise mevcut kasa mevcudu ile kasa defteri kalanı eşit olduğundan kasa hesabında herhangi bir düzeltmeye gerek yoktur.

Sayım sonucu bulunan kasa mevcudu ile kasa defteri kalanı arasında fark var ise muhasebe usulüne ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre gerekli düzeltmeler yapılır. Düzeltme kayıtlarının, kasa farkının tespit edildiği tarihte yapılması gerekir. Bir başka anlatımla kasa kontrolleri ve düzeltme kayıtları; sadece dönem sonunda yapılan işlemler değildir. Ancak bilançonun düzenlenmesi açısından dönem sonunda bu işlemlerin yapılması bir zorunluluktur.

Kasa noksanlığının sebepleri aşağıdaki durumlardan kaynaklanabilir.

- a) Kasa sorumlusu açık vermiştir.
- b) Yapılan harcama veya ödeme için belge alınmamıştır.
- c) Yapılan ödeme kayıtlara eksik geçirilmiştir.
- d) Yapılan tahsilat kayıtlara fazla olarak geçirilmiştir.
- e) Kasadaki para çalınmıştır.

Kasa fazlalığının sebepleri ise aşağıdaki durumlardan kaynaklanabilir.

- a) Yapılan tahsilat kayıtlara eksik geçirilmiştir.
- b) Yapılan ödeme kayıtlara fazla geçirilmiştir.
- c) Fatura tutarından eksik ödeme yapılması.

3.2- Stok ve Maddi Duran Varlıklara İlişkin Sayım Farklarının Nedenleri

Stok ve maddi duran varlıklara ilişkin sayım farkları aşağıdaki durumlardan kaynaklanabilir.

3.2.1- Kayıtlardaki Unutma ve Hatalar

- a) Yeniden üretime verilen bozuk ürünler dikkate alınmamış olabilir.

⁵ Dr. TUNÇEL Ahmet Kamil, a.g.m

⁶ Dr. TUNÇEL Ahmet Kamil, a.g.m

- b) Sayım konusu yapılan iktisadi kıymet dönem içerisinde alınmış ancak alış faturası kayıtlara geçirilmemiş veya eksik geçirilmiş olabilir.
- c) Sayım konusu yapılan iktisadi kıymet bilanço dönemi içinde satılmış fakat, satış kaydı yasal defterlere yapılmamış veya eksik yapılmış olabilir.
- d) İşletmede mevcut olmakla birlikte, dönem sonundaki fiili sayım sırasında iktisadi kıymet envanter listelerine alınmamış olabilir.
- e) Satılmak veya üretime verilmek amacıyla satın alınan malların, kayıt aşamasında doğru mal grubuna kaydı yapılmamış olabilir.

3.2.2- İşletmeden Çekişler

- a) İktisadi kıymet işletme sahibinin rızası ile zati ve ailevi ihtiyaçlar için alınmış veya kullanılmış olabilir.
- b) Promosyon olarak verilen mallar dikkate alınmamış olabilir.
- c) Çeşitli nedenlerle personele verilen mallar dikkate alınmamış olabilir.
- d) Konsinye ve benzer hallerde bazı kıymetlerin başka işletmelerde bulunması.

3.2.3- Mücbir Sebepler

- a) Hırsızlık veya kaybolma şeklinde olabilir.
- b) Yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, paslanmak gibi haller neticesinde meydana gelebilir.
- c) Üretimden bozuk veya kusurlu mallar çıkabilir.
- d) Üretim esnasında fire şeklinde ortaya çıkabilir.

4- SAYIM ve TESELLÜM FARKLARININ MEVZUAT KARŞISINDAKİ DURUMU

4.1- Tek Düzen Hesap Sistemi Karşısındaki Durumu

1 No.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği, sayım ve tesellüm noksanlıkları için “197” numaralı hesap kodunu ayırmıştır. Buna karşılık eğer işletmede sayım ve tesellüm fazlalıkları var ise bunlar da “397” numaralı hesap kodunda izlenecektir.

Yapılan fiil sayım sonucu bulunan miktar, muhasebe kayıtlarında yer alan miktardan daha az ise mevcutlarda (kasa, emtia, sabit kıymetler) sayım noksanlığı var demektir. Bu durumda öncelikle muhasebe kayıtlarının fiili durumla uyumlaştırılması amacıyla sayım noksanlığının muhasebe kaydı yapılır. Geçici niteliği sahip 197- Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları hesabına borç kaydı yapıp, ilgili hesaba alacak kaydı yapılacaktır.

Sonraki aşamada sayım noksanlıklarının 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. Doğal afet nedeniyle meydana gelen azalma hariç sermayede vuku bulan azalma hiçbir şekilde gider olarak muhasebeleştirilemez⁷. Bu durumda “689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabına kanunen kabul edilmeyen gider olarak noksanlık dönem karına yansıtılır.

⁷ KURT Ahmet, “Envanter Noksan ve Fazlaları”, Vergi Dünyası, Aralık 2008

Bunun tersi söz konusu olduğunda yani sayım sonuçları iktisadi kıymetlerde bir fazlalığa işaret ediyorsa bu kez muhasebe kayıtlarını fiili durumla uyumlaştırmak amacıyla, 397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları hesabına alacak kaydı yapılıp, ilgili hesaba borç kaydı yapılacaktır.

Daha sonra sayım noksanlıklarındaki gibi fazlalığın nedeni araştırılacaktır. Fazlalığın nedeninin bulunması halinde düzeltme kaydı yapılır, ilgili hesaplar gerçek durumu yansıtacak biçimde düzeltilir. Sayım fazlalarının nedeninin bulunamaması halinde, söz konusu fazla “679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar” hesabına gelir kaydedilerek, fazlalık dönem karına yansıtılır. Çünkü nedeni tespit edilemeyen fazlalık sermayede meydana gelen artış olarak kabul edilir.

Bu iki hesabın ortak noktası, farkların geçici olarak kaydedilip izlendiği hesaplar olmalarıdır. Farkların yasal defterlere bu şekilde kayıt edilmesinden sonra sebeplerin bulunmasına yönelik çalışmalar yapılır. Çalışmaların sonucu işletmenin dönem sonundaki vergi matrahını doğrudan etkileyeceğinden, 197 ve 397 numaralı hesaplarda bulunan bakiyelerin birbiri ile mahsup edilmeleri olanaksızdır. Diğer taraftan, aynı cinsten ve karışma ihtimali olan emtialarda, meydana gelen artı ve eksi farklar sayım tutanakları kesinleşmeden birbiri ile mahsup edilmelidir.

1 numaralı 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 noksanlarının tutarının, sayım fazlaları tutarının üstünde olması halinde fark kadar ayrılacak karşılıkları kapsar” ifadesine yer verilmiştir. Ayrılan karşılık tutarı bu hesaba alacak, “654-Karşılık Giderleri” hesabına borç kaydedilecektir.

Esas olarak 197 ve 397 numaralı hesapların birbirinden mahsup edilememesine rağmen, noksan tutarlarının fazla tutarlarından yüksek olması durumunda, anılan tebliğle bir nevi mahsup imkanı verilmektedir. Hesabın işleyişine bakıldığında, noksan tutarı ile fazla tutarı arasındaki fark 199 numaralı hesaba alacak, “654-Karşılık Giderleri” hesabına borç kaydedilmek suretiyle daha yüksek olan noksan tutarının (fazlalık tutarı düşüldükten sonraki tutar) gider hesaplarına intikali sağlanmaktadır. Yine tebliğde hesabın işleyişi ile ilgili olarak, karşılık nedeninin gerçekleşmesi halinde 197 numaralı hesap karşılığında 199 numaralı hesaba borç kaydı yapılacağı açıklanmıştır. Buradan da anlaşılacağı üzere, 197 numaralı hesap her ne kadar geçici bir hesap niteliğine sahip olsa da, muhasebe sistemi açısından, hesap dönemi içerisinde kapatılma zorunluluğu bulunmamaktadır. Aynı şekilde 397 numaralı 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 numaralı hesap sebebinin araştırılması nedeniyle bilançoda gösterilebilmekte ve bir sonraki döneme aktarılmaktadır.

Ancak, vergi kanunları açısından durum farklı sonuçlar doğurabildiğinden vergi matrahının tespiti için vergi mevzuatımızda yer alan düzenlemelere dikkat edilmesi gerekmektedir. Sayım ve tesellüm farklarına ilişkin olarak Tek Düzen Hesap Planı (ticari kar) ile vergi mevzuatı (mali kar) arasında birbirinden farklı düzenlemeler bulunmaktadır. Örneğin 1 Seri No’lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği’nde yer alan “Bilanço İlkeleri” ana başlığı altında bulunan “Varlığa İlişkin İlkeler” alt başlığında “Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle gösterebilmek için, varlıklardaki düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.” denilmek suretiyle, dönem sonlarında

stoklardaki değer düşüklüklerine karşılık ayrılmasına ve bu karşılık giderlerinin sonuç hesapları ile ilişkilendirilmesine onay verilmektedir.

4.2- Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

1 No.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği, stoklardaki değer düşüklüklerine karşılık ayrılmasını ve bu karşılık giderlerinin “dönem gideri” olarak muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmakla birlikte, “İşletmeler, vergiye tabi karın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurmamak zorundadırlar.” demek suretiyle, vergi kanunlarının bu nitelikteki karşılıkların ticari kazançtan indirimine izin vermemesi halinde bunların, “Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler” olarak ele alınması gerektiğini belirtmektedir. Dolayısı ile konunun Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu açılarından incelenmesi gerekmektedir.

4.2.1- 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 değerleme, “Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir.” Kanunun değerleme ile ilgili diğer maddelerinde, bilançoda yer alan hangi iktisadi kıymetlerin nasıl değerlendirileceğine ilişkin hükümler bulunmaktadır ve bu hükümler dışında değerlendirilmesi 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 iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.”

Dikkat edileceği üzere 278’inci maddede yer alan nedenlerin tamamı işletmenin kontrolünde olmayan faktörlerden oluşmaktadır. Kanun koyucunun bu yaklaşımı 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun “Tacir Olmanın Hükümleri”ni düzenleyen 18’inci maddesine de uygundur. Buna göre, “Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinden basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi lazımdır.” Dolayısı ile işletmelerin, stoklarını dış etkilere koruyacak her türlü tedbiri almaları kanun koyucu tarafından beklenmekte, bu tedbirlere rağmen meydana gelebilecek değer düşüklükleri 278’inci madde kapsamında değerlendirilmektedir. Örneğin, işletmedeki su tesisatının eskiliği nedeniyle depoyu su basması halinde; tesisatın yenilenmesi konusunda yönetimin ihmalinin bariz olması nedeniyle, stoklarda meydana gelebilecek değer düşüklükleri 278’inci madde kapsamına girmeyecektir.

Bir başka nokta, stoklar yani “emtia” dışında hangi nedenle olursa olsun diğer işletme mevcutları için değer düşüklüğünün kanun koyucu tarafından kabul edilmemesidir. Kanun koyucu doğal olarak işletme çalışanlarının yapabilecekleri suistimallerin önüne geçmek istemektedir.

Emtianın bir kısmı, bozulma, kırılma, çatlama, paslanma gibi nedenlerle yok olmuş olabilir. Bu durumda VUK’nun 278. maddesine uygun bir şekilde değerlendirme yapmak gerekir. Ancak bu değerlendirme işlemini mükellefin bağlı olduğu yerdeki yetkili takdir komisyonunun yapacağı unutulmamalıdır. Eğer bu şekilde bozulan emtianın değeri tümüyle yok olmuşsa takdir komisyonu “emsal bedeli” sıfır olarak belirleyecektir.

Envanter çalışmasında tespit edilen emtia noksanlarının kaynağı, VUK'nun 278'inci maddesinde belirtilen yangın, deprem ve su basması gibi afetlerden ortaya çıkmışsa, bu eksikliklerin vergi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilebilmesi için ortaya çıkan eksikliklerin miktar ve tutarının, Takdir Komisyon tarafından belirlenmesi ve belirlenen miktar ve tutarın emtia hesaplarından çıkarılarak dönem zararına aktarılması gerekmektedir. VUK'un 278'inci maddesinde belirtilen haller haricinde, emtia kayıpları sermayede meydana gelen azalma olarak tanımlanmaktadır. Bu tür sermayede azalmayı beraberinde getiren işlemlerin vergi matrahı ile ilişkilendirilmesi mümkün değildir⁸.

Unutulmaması gereken bir diğer nokta, normal üretim firesi veya ticari fire sınırları içinde kalan kayıpların giderleştirilmesinin önünde herhangi bir yasal engel yoktur. Malın üretimi veya stoklanması aşamasında bir fire nedeniyle kaydı mal mevcudu ile fiil mal mevcudu arasındaki farklılığın meydana geldiği belirlenmişse, bu farklılık emtia satış karının veya üretim maliyetinin tespitinde maliyete intikal ettirilmiş olacağından ayrıca bir işlem yapılmasına gerek yoktur. Bununla birlikte olağanüstü fire (Ticaret Odalarının belirlemiş olduğu fire sınırlarının dışında kalan) olması halinde, bu durumun Takdir Komisyonu marifetiyle tespit edilmesi zorunluluğu söz konusudur. Aksi halde olağan firenin üstünde kalan fire tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmelidir.

Konuyla ilgili mukteza (özelge) özeti aşağıdaki gibidir.

Dönem sonu fiili akaryakıt stoku ile kaydî akaryakıt stoku arasında bir miktar farklılık çıkması da normaldir. Bu fark normal fire nispetleri içerisinde çıktığı takdirde makul karşılanacaktır. Normal nispetlerini aşan farklılık halinde ise akaryakıt bayileri durumu tevsik ve haklı gerekçelerle tevsik etmek zorundadırlar. Kaydî stok miktarının fiili stok miktarının altında kalması durumunda, fiili stok miktarına itibar edileceği tabiidir. Mal dengesi bakımından, emtia hesabına, kaydî dönem sonu stokunun yerine yukarıdaki sınırlar ölçüsünde fiili dönem sonu stokunun değeri kaydedileceğinden, fiili stok fazlalığı da otomatik olarak gider yazılmış olacaktır. (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü muktezası, Tarih 28.02.2000, Sayı 9078)

4.2.2- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları yönünden ticari kazançtan indirilebilecek giderlerin; "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi" ile ilgili olarak katlanılan giderler olması gerektiği GVK'nun 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasında ve bu kanunun ticari kazanç hükümlerine atıf yapan KVK'nun 8'inci maddesinde açıkça belirtilmiştir. Dolayısı ile VUK'nun 278'inci madde hükmü saklı kalmak kaydıyla, hangi nedenden kaynaklanırsa 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 ile illiyet bağı olmayan giderleri, zararları, kayıpları veya herhangi bir nedenle işletmeden çekilişleri dönem gideri olarak kabul etmeyeceği açıktır.

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

⁸ GÜMÜŞ Ali, "Envanter Noksan ve Fazlaları", Vergi Dünyası, Aralık 2011

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.

4.2.3- Katma Değer Vergisi Kanunu

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK) 30’uncu maddesi indirilemeyecek katma değer vergisinin neler olduğunu düzenlemiştir. Buna göre; “Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi” hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.

Kanun koyucu, VUK’nun 278’inci maddesine paralel bir düzenleme yaparak yangın, 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. Zira kanun koyucu malları zayi olan işletmeleri, bu malların nihai kullanıcısı olarak kabul etmektedir.

KDVK’nın 30/c maddesi uyarınca çalınan iktisadi kıymetin alımı sırasında ödenen veya imal edilen emtianın üretim sürecinde yüklenilen katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacaktır. Bu nedenle KDV tutarının indirilecek KDV arasından çıkartılması veya ilave edilecek KDV satırına eklenmesi gerekmektedir.

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.

Konuyla ilgili Danıştay kararı ve mukteza (özelge) özetleri aşağıdaki gibidir.

KDVK’nun 30/c maddesinde yer alan zayi olan malların alış vesikalarında yer alan KDV’nin indirilememesi uygulaması, işletme açısından tüketim konusu olmayan alım satım konu mallar için söz konusu olup, işletmede tüketilmek durumunda bulunan amortisman tabi iktisadi kıymet için söz konusu iktisadi kıymetin alımında ödenen ve Kanunun 31/1 maddesine uygun olarak zayi olma tarihine kadar indirim konusu yapılan katma değer vergisi için söz konusu indirimin reddedilerek tarhiyat konusu yapılmasında kanuna uygunluk bulunmamaktadır. (Danıştay 11. Daire, Karar Tarihi 19.2.1998, Esas No:1996/6855, Karar No:1998/622)

Çalınan emtia değerinin gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. 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)8

Çalınan emtia bedelinin vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilmesi mümkün değildir. (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü muktezası, Tarih 24.03.1999, Sayı 4009-39)

5- SAYIM ve TESELLÜM FARKLARINA İLİŞKİN MUHASEBE KAYITLARI

Örnek 1: İşletmenin 31.12.2012 tarihi itibarıyla emtia stoklarında yapılan fiili sayım sonucu maliyet bedeli 10.000 TL olan emtianın defter kayıtlarında yer aldığı halde stoklar arasında bulunmadığı tespit edilmiştir.

Burada noksan olan emtianın öncelikle maliyet bedeliyle, maliyet bedeli bilinmiyor ise VUK'nun 267'nci maddesine göre bulunacak emsal bedeli ile 197 numaralı hesaba kaydı yapılır.

/	
197-Sayım ve Tesellüm Noksanları	10.000
197-01-Stok Sayım Noksanları	
153-Ticari Mallar	10.000

Noksanlığın nedeni araştırılmış ve (K) firmasına KDV hariç 12.000-TL'ye satılan ancak unutulmak suretiyle kayıtlara intikal ettirilmeyen faturaya dayalı mal satışından kaynaklandığı tespit olunmuştur.

/	
621-Satılan Ticari Mal Maliyeti	10.000
100-Kasa Hesabı	14.160
197-Sayım ve Tesellüm Noksanları	10.000
197-01-Stok Sayım Noksanları	
600-Yurtiçi Satışlar Hesabı	12.000
391-Hesaplanan KDV	2.160

Noksanlığın nedeninin bulunamadığı ve işletme tarafından da kanaat verici bir şekilde ispatlanmadığı hallerde bu malların yıl içinde satıldığı ve bedellerinin ise defterlere geçirilmediği kabul edilecektir. Zira Danıştay Vergi Dava Dairelerinin 16.06.2005 tarih ve E.2005/71, K.2005/155 sayılı kararında, "emtia envanterine dahil edilen kıymetlerden bir veya birkaçında cins veya miktar bakımından noksanlık saptanmasının, ilgililerin dönem kazançlarının gerçeğe uygun belirlenmediğine ilişkin delil bulunduğunu göstereceği, envanterden kaynaklanan bu noksanlığın, yükümlüler tarafından hukuken geçerli nedenlerle açıklanabilmesi gerekeceği, bu yolda yeterli açıklama yapılamaması durumunda, noksanlığın matraha alınması suretiyle ilgilinin re'sen vergilendirilmesi gerekeceği" belirtilmiştir.

Danıştay 9.Dairesinin 29.03.2000 tarih ve E.1999/2673, K.2000/1006 sayılı kararında, "bu tür durumlarda matraha eklenecek tutarın tespitinde ortalama satış fiyatı uygulanması gerektiği belirtilmiştir." Uygulamada şirketlerin emtia noksanının nedenini bulamadıkları durumda, noksanlığı maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate aldığı da görülmektedir. Bu durum karın tespiti açısından hatalı sonuç yaratacaktır.

Örnek 2: Beyaz eşya ticareti faaliyetinde bulunan (Z) firması, 2012 yılı hesap dönemine ilişkin olarak yapmış olduğu fiili envanter çalışması neticesinde birim maliyeti 2.000 TL olan 3 adet buzdolabının kayıtlara göre olması gerekenden az olduğunu tespit etmiştir. Eksikliğin nedeninin hırsızlık olduğundan şüphelenilmektedir.

Burada nedeni ne olursa olsun yapılacak ilk kayıt şu şekilde olacaktır.

/	
197-Sayım ve Tesellüm Noksanları	6.000
153-Ticari Mallar Hesabı	6.000

İşletmelerin mal stokunda hırsızlık nedeni ile bir azalma olduğu takdirde, mükellefler tarafından yapılması gereken işlem, hırsızlık olayının kanıtlanıp kanıtlanamamasına göre farklılık arz etmektedir.

Hırsızlık olayı polis kayıtları vb. belgeler ile kanıtlanabiliyorsa, çalınan mallar maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilmelidir. Hırsızlık olayının polis kayıtları vb. kayıtlar ile kanıtlanamaması halinde ise çalınan malın emsal satış bedeli ile değerlendirilerek ortaklara satış gibi işlem yapılması ve KDV hesaplanması gerekmektedir.

a) Hırsızlığın kanıtlanamaması halinde; (birim emsal satış bedeli 2.500-TL olarak kabul edilecektir)

/	
131-Ortaklardan Alacaklar	8.850
600-Yurtiçi Satışlar Hesabı	7.500
391-Hesaplanan KDV	1.350
/	
621-Satılan Ticari Mallar Maliyeti	6.000
197-Sayım ve Tesellüm Noksanları	6.000
/	

b) Hırsızlık olayının resmi kayıtlar ile ispatlandığı durumda;

/	
689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	7.080
689-10-Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	
197-Sayım ve Tesellüm Noksanları	6.000
391-Hesaplanan KDV	1.080
391-10-İlave Edilecek KDV	
/	

Örnek 3: İşletmenin 31.12.2012 tarihinde yaptığı kasa envanterinde, kayıtlara göre 8.000-TL fazlalık olduğu tespit edilmiştir. İlk durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

/	
100-Kasa Hesabı	8.000
397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları	8.000
397-05-Kasa Sayım Fazlaları	
/	

a) Yapılan araştırmada, işletmenin mal sattığı KRC firmasından yapılan tahsilata ilişkin banka dekontunun kayıtlara intikal ettirilmediği anlaşılmıştır.

/	
397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları	8.000
397-05-Kasa Sayım Fazlaları	
120-Alıcılar Hesabı	8.000
120-Alıcı-KRC	
/	

b) Kasa sayım fazlasının nedeninin bulunamaması durumunda,

/	
397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları	8.000
397-05-Kasa Sayım Fazlaları	
679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	8.000
/	

Olağandışı gelir hesabı 690-Dönem Kar veya Zararı hesabı ile kapatılacaktır.

Örnek 4: ABC işletmesinde 31.12.2012 tarihi itibarıyla yapılan yıl sonu kasa sayımında 25.000-TL tutarında bir açık olduğu tespit edilmiştir. Araştırmalar sonucunda söz konusu açığın kasa sorumlusuna ait olduğu 04.01.2013 tarihinde anlaşılmıştır.

/	
197- Sayım ve Tesellüm Noksanları	25.000
100 Kasa Hesabı	25.000
/	
/	
198- Personelden Alacaklar	25.000
197-Sayım ve Tesellüm Noksanları	25.000
/	

Örnek 5: XYZ Ticaret işletmesinin deposunda bulunan kilosu 200-TL alış maliyetli 2500 kg buğday, yörede yaşanan sel felaketi sonunda hasar görmüştür. İşletme sahibince hasar gören emtianın kıymet takdiri talep edilmiş ve takdir komisyonu, 1000 kg buğdayın ekonomik değerini tamamen kaybettiği geriye kalan 1500 kg'ın ise ancak hayvan yemi olarak kullanılabileceği sonucuna varmış ve kg başına 70 TL kıymet takdir etmiştir.

/	
197-Sayım ve Tesellüm Noksanları	500.000
153-Ticari Mallar Hesabı	500.000
/	
689-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	200.000
197- Sayım ve Tesellüm Noksanları	200.000
/	
689- Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar ((200-70)x1.500=)	195.000
153-Ticari Mallar Hesabı (70x1.500)	105.000
197-Sayım ve Tesellüm Noksanları	300.000
/	

6- SONUÇ

Mükellefler tarafından yıl içerisinde yapılan işlemler muhasebe kayıtlarında izlenir. Genellikle yapılan envanter işlemleri sırasında işletmelerin mevcutlarının, alacaklarının ve borçlarının sayılması ve bu unsurların muhasebe kayıtları ile uyumunun sağlanması yasal bir zorunluluktur. Vergi matrahının doğru olarak hesaplanabilmesi için envanter işlemlerinin hatasız yapılması çok önemlidir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile düzenlenen tekdüzen hesap planına göre; 197 ve 397 numaralı hesapların birbirinden mahsup edilmemesi, noksan ve fazlalıkların nedenlerinin mutlaka araştırılması ve fiili sayım sonuçları ile muhasebe kayıtlarının uyumlaştırılması gerekmektedir. 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.

Nedeni bulunamayan kasa sayım ve stok sayım fazlalarının ise gelir kaydedilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- 1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Genel Tebliği.
- Dr. TUNÇEL Ahmet Kamil, "İşletmelerin Emtia Stoklarında Çıkan Kayıpların Muhasebeleştirilmesi" 2003.
- GÜMÜŞ Ali, "Envanter Noksan ve Fazlaları", Vergi Dünyası, Aralık 2011
- GÜNDOĞDU Burhan, "Dönem Sonu İşlemlerinde Envanter Farkları ve Değerlemesi", Vergi Dünyası, Aralık 2011
- KURT Ahmet, "Envanter Noksan ve Fazlaları", Vergi Dünyası, Aralık 2008
- Yrd. Doç. Dr. BARLAS İrfan, "Vergisel Yönüyle Sayım ve Tesellüm Farkları", Vergi Raporu, Aralık 2011.