



SAYIM ve TESELLÜM NOKSAN ve FAZLALARI

Harun AKBEY(*)

ÖZET

Ticari işletmelerin faaliyetleri sürekli olmakla birlikte, dönemsellik ilkesi gereğince her dönemin faaliyetlerinin kendi içinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları alacakları ve borçları saymak ölçmek tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde müfredatlı olarak tespit etmektir. Yapılan envanter sonucu kayıtlarla karşılaştırılır, bir fark olması durumunda 197 Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları ve 397 Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları hesapları kullanılarak envanter sonucu tespit edilen fiili durum ile kayıtlar arasındaki farkların giderilmesi gerekmektedir.

Anahtar kelimeler: Envanter, sayım ve tesellüm noksanları, sayım ve tesellüm fazlaları

1- GİRİŞ

Envanter, işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerin bilanço günündeki miktarını, değerini kesin bir şekilde ve dökümlü olarak bulmak, elde edilen sonuçlara göre gerekli tamamlama, ayarlama ve düzeltme yapmak suretiyle gerçek değerleriyle görüntüsünü sağlamaktır.¹ 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Envanter başlıklı 66. maddesinde " Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır. Tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler. Faaliyet dönemi veya başka bir kanuni terimle hesap yılı oniki ayı geçemez. Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır. Maddi duran malvarlığına dâhil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşı-

(*) Vergi Müfettişi

¹ GÜCENME, Ümit Ticaret İşletmelerinde Envanter İşlemleri, İstanbul Der Yayınları 1996 s.1.

yorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınırlar; şu şartla ki, bunların mevcutları miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olsunlar. Ancak, kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunludur. Aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar hâlinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilir.” hükmü yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu beş kitaptan oluşmakta olup ikinci kitap (madde 153-257) mükellefin ödevlerini düzenlemiş ve envanter çıkarmak başlıklı 186. maddesi, “bilanço günündeki mevcutları, alacakları, borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde müfredatlı olarak tespit etmektir.” şeklinde tanımlanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun üçüncü kitabı ise değerlendirme hükümlerini düzenlemiştir. Mezkûr kanunun 258. maddesi değerlemeyi “vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.” şeklinde tarif ettikten sonra müteakip maddelerde değerlendirme ölçüleri sayılmış, iktisadi kıymetlerin hangi değerlendirme ölçüleriyle değerlendirileceği belirtilmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 38. maddesinde “Bilanço esasında ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerler arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, işletmeden çekilen değerler ise bu farka ilave olunur. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyulur.” denildikten sonra 39. maddede işletme hesabına göre ticari kazancın tespiti düzenlemiştir. Söz konusu madde metninde, “İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içine elde edilen hasılat ve giderler arasındaki müspet farktır. Emtia alım satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatı, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyulur.” denilmek suretiyle ticari kazancın tespiti açıklanmıştır. Madde metinlerinden anlaşılacağı üzere kazanç ister bilanço usulüne göre ister işletme hesabına göre tespit edilsin envanter çıkarılması gerekmektedir.

Envanter işlemleri şu sıra dahilinde yapılır;²

- Muhasebe dışı envanterin yapılarak iktisadi kıymetlerin gerçek durumunun tespit edilmesi,
- Muhasebe dışı envanter sonuçları ile genel geçici mizandaki hesap kalanlarının karşılaştırılıp farkların tespit edilmesi,
- Farkların nedenlerine göre gerekli düzenleyici kayıtlar ile devir kayıtlarının yapılarak muhasebe içi envanterin tamamlanması,
- Kayıtların düzenlenmesi,
- Envanter sonuçlarını yansıtan mali tabloların düzenlenmesi.

2- ENVANTER NOKSANLARI ve FAZLALIKLARI

Yapılan fiili sayım sonucu bulunan miktar, muhasebe kayıtlarında bulunan miktardan az ise mevcutlarda sayım noksanlığı var demektir. Bu durumda muhasebe kayıtlarının fiili durumla uyumlaştırılması için, geçici niteliğe sahip 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabına borç ilgili hesaba alacak

² ÖZTÜRK,Bünyamin, ÖĞREDİK,Güray Dönem Sonu İşlemleri Ankara SMM Odası Yayın No:55 s.2

kaydı yapılır. Daha sonra noksanlığın nedenleri araştırılır, nedenin bulunması durumunda buna uygun kayıt yapılır. Noksanlık nedeninin bulunamaması durumunda 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına alınarak ilgili hesap kapatılır.

Yapılan fiili sayım sonucu bulunan miktar, muhasebe kayıtlarında bulunan miktardan fazla ise mevcutlarda sayım fazlalığı var demektir. Bu durumda muhasebe kayıtlarının fiili durumla uyumlaştırılması için geçici niteliğe sahip 397 Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları hesabına alacak ilgili hesaba borç kaydı yapılır. Daha sonra noksanlığın nedenleri araştırılır, nedenin bulunması durumunda buna uygun kayıt yapılır. Sayım fazlalığının bulunamaması durumunda 679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar Hesabına alınarak kapatılır.

İşletmelerin yapmış oldukları sayım sonucu nedeni tespit edilemeyen farkların bulunması durumunda, söz konusu farkların muhasebe sistemi içerisinde izlenebilmesi için 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları ve 397 Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları Hesapları kullanılmakla birlikte söz konusu hesapların birbiri ile mahsup edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, 1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, konu ile ilgili olarak, 199- Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı Hesabı ihdas edilmiştir. Bu hesabın açıklamasında "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. 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." şeklinde ifadelere yer verilmiştir.

1 nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde açıklandığı üzere bir nevi mahsup imkânı getirilmiştir. Hesabın işleyişine bakıldığında ise, noksan tutarı ile fazla tutarı arasındaki fark 199 nolu hesaba alacak, "654 Karşılık Giderleri" hesabına borç kaydedilmek suretiyle fazla olan tutarının gider hesaplarına intikali sağlanmaktadır.

1 nolu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği'nin yapılan düzenlemenin vergi mevzuatı ile ilişkisi ve yaptırımı başlıklı bölümü, "Bu düzenleme kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe sistemlerini bu tebliğ ve ekinde öngörülen kurallara uygun olarak yürüteceklerdir. Ancak vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurmamak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla, bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği değiştirilemez olup; işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır." şeklindedir. Yukarıdaki düzenlemeden de anlaşılacağı üzere, sayım tesellüm noksan ve fazlaları içinde vergi kanunlarındaki özel düzenlemelerin dikkate alınması gerekecektir.

Ticari kazanç elde eden mükelleflerin, dönem sonu bilançolarında yer alan kıymetlerine ilişkin olarak, Vergi Usul Kanunu'nun Değerleme başlıklı bölümünde yer verilen hükümleri dikkate almak suretiyle tespit edecekleri değerlere göre özsermaye hesaplamaları ve çıkacak değer ile aynı esaslara göre belirleyecekleri dönembaşı özsermaye değeri arasındaki olumlu farka göre ödeyecekleri vergiyi belirlemeleri gerekmektedir. Öte yandan, mükelleflerin emtialarıyla ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesi dışında kalacak haller için sermayede azalmayı beraberinde getirecek iş-

lemlerin vergi matrahları ile ilişkilendirilmeleri mümkün olmayacaktır. Vergi mevzuatımız sermayede meydana gelecek azalışların vergi matrahıyla ilişkilendirilemeyeceği yönündeki anlayışı sadece ticari kazançlar yönünden değil, diğer nevilerdeki kazanç türleri için de kural olarak benimsemiştir. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu'nun 88 inci maddesinde bu esas hükme bağlanmıştır.³

3- KASA ENVANTER FARKLARI

Dönem sonunda yapılacak fiili envanter ile her bir para birimi bazında ayrı ayrı kasa mevcudu tespit edilmeli, kasa sayımı sonucunda bulunacak kasa fazlası dönem karına eklenmelidir. Zira nedeni tespit edilemeyen fazlalık sermayede meydana gelen artış olarak kabul edilecektir.

Kasa noksanlığı bulunması halinde ise söz konusu farklılık sermayede meydana gelen azalma olarak kabul edilmeli ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır. Kasa hesabı aktif karakterli bir hesap olması nedeniyle sıfır ya da borç kalanı vermesi gerekir.

Yapılan fiili sayım sonucunda kasa noksanlığı tespit edilmişse öncelikle bu durumun sebebi araştırılmalıdır. Kasa sayım noksanlığı aşağıdaki nedenlerden kaynaklanabilir.

- Gereğinden fazla ödeme yapılması,
- Ödeme yapılmış fakat kaydının unutulmuş olması,
- Personelin zimmetine para geçirmesi,
- Hırsızlık olması vb.

Yapılan fiili sayım sonucunda kasa fazlalığı tespit edilmişse öncelikle bu durumun sebebi araştırılmalıdır. Kasa sayım fazlalığı aşağıdaki nedenlerden kaynaklanabilir;

- Eksik ödeme,
- Emanet Para bulunması,
- Hatalı kayıt,
- Tahsil edildiği halde kayıtlara intikal ettirilmeyen paralar vb.

Örnek: 31.12.2012 tarihinde kasada yapılan fiili sayıma göre işletmenin kasasında 10.000-TL. olduğu tespit edilmiştir. Kasa hesabının borç bakiyesinin ise 8.000-TL. olduğu anlaşılmıştır.

Bu durumda yapılacak kayıt :

100 Kasa H.	2.000	
397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları H.		2.000

Yapılan araştırma sonucu müşteriden 2.000-TL. fazla tahsilat yapıldığı tespit edilmiştir. Bu durumda yapılacak kayıt:

397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları H.	2.000	
120 Alıcılar H.		2.000

Yapılan araştırmalar sonucu fazlalığın nedeninin bulunamaması halinde ise yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları H.	2.000	
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		2.000

Örnek: 31.12.2012 tarihinde kasada yapılan fiili sayıma göre işletmenin kasasında 11.000-TL. olduğu tespit edilmiştir. Kasa hesabının borç bakiyesinin ise 15.000-TL. olduğu anlaşılmıştır.

³ <http://www.bagimsizdenetim.biz.tr/mal-sayim-noksan-ve-fazlaları-değerlendirilmeleri/>

Bu durumda yapılacak kayıt:

197 Sayım ve Tesellüm Noksanları H. 100 Kasa H	4.000	4.000
---	-------	-------

Yapılan araştırma sonucu söz konusu farkın Aralık ayına ilişkin ödenen işyeri kira giderinin kayıtlara yansıtılmadığından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Bu durumda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

770 Genel Yönetim Giderleri H. 100 Kasa H.	4.000	4.000
---	-------	-------

Yapılan araştırmalar sonucu noksanlığın nedeninin bulunamaması halinde ise yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler) 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları	4.000	4.000
--	-------	-------

4- STOK ENVANTER FARKLARI

Dönem sonunda stok kalemleri ayrı ayrı sayılarak, muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırılmalıdır. Envanter noksan ve fazlaları çeşitli sebeplerle oluşabilmekte olup bazıları aşağıda sayılmıştır.

- Yıl içinde hırsızlık olayının olması
- Satışların defter kayıtlarına alınması
- Emtia alışlarının deftere kaydının yapılmaması
- Kırılma çürüme yanma, deprem su basması gibi nedenler ve vb.

Envanter sonucunda emtia noksanlıklarının kaynağı Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesinde belirtilen yangın, deprem, su basması gibi afetler nedeniyle meydana gelmişse bu noksanlıkların vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi için takdir komisyonu başvurulması ve değer takdir edilmiş olması gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesinde belirtilen haller dışındaki tüm noksanlıklar sermayede meydana gelen azalma olarak kabul edilir ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınmaları mümkün değildir.

Hırsızlık nedeniyle meydana gelen eksilmelerin zarar yazılacağına dair vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunamamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesine istinaden kıymeti düşen emtia olarak değerlendirilmesi de mümkün değildir. Çalınan mallar işletme açısından sermayede meydana gelen azalmadır ve gider veya zarar olarak dikkate alınması mümkün değildir. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/d maddesi gereğince, iktisadi kıymetin alımı sırasında yüklenilen KDV de indirim konusu yapılamayacağından, söz konusu tutarın indirimlerden çıkarılması ya da ilave edilecek KDV satırına eklenmek suretiyle düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

İşletmelerin stoklarında hırsızlık dolayısıyla bir azalma olması halinde hırsızlık olayının kanıtlanıp kanıtlanamamasına göre iki farklı uygulama söz konusudur. Hırsızlık olayının polis kayıtlarıyla tevsik edilmesi halinde çalınan emtia maliyet bedeliyle kanunen kabul edilmeyen gider olarak, tevsik edilememesi halinde ise ortağa satış gibi değerlendirilerek muhasebeleştirilir.

Örnek: Elektronik eşya alım satımı ile uğraşan X AŞ. 31.12.2012 dönemine ilişkin yapmış olduğu envanter çalışmasında 2 adet LCD televizyonun kayıtlarına göre eksik olduğunu tespit etmiştir. LCD

televizyonların maliyet bedeli KDV hariç 2000-TL'dir. Yapılan araştırmada LCD televizyonların çalındığı düşünülmektedir. LCD televizyonların satış fiyatı 2.500-TL dir.

Hırsızlık olayının tevsik edilemediği durumda aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır:

197 Sayım ve Tesellüm Noksanları 153 Ticari mallar H.	4.000	4.000
--	-------	-------

131 Ortaklarda Alacaklar H. 600 Yurt İçi Satışlar H. 391 Hesaplanan KDV	5.900	5.000 900
---	-------	--------------

621 Satılan Tic. Mallar Maliyeti 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları	4.000	4.000
--	-------	-------

Hırsızlık olayının işletme yetkilileri tarafından kanıtlanabildiği durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

197 Sayım ve Tesellüm Noksanları 153 Ticari mallar H.	4.000	4.000
--	-------	-------

689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar (KKEG) 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları 391 Hesaplanan KDV	4.720	4.000 720
---	-------	--------------

Hırsızlık nedeniyle meydana gelen eksilmeler nedeniyle oluşan zararın vergi matrahıyla ilişkilendirilmeyeceğine dair gelir idaresince birçok mukteza, yargı mercilerince de birçok karar verilmiştir.

Çalınan mal ve nakit para nedeniyle oluşan zararın, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hk. (Tarih 10.01.2011 Sayı B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.99-4)

Çalınan mallara ait yüklenilen katma değer vergisi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecek, bu mallara ait önceki dönemlerde indirim hesaplarına alınan katma değer vergisi bulunması durumunda ise söz konusu vergilerin indirim hesaplarından çıkartılarak son dönem beyannamesinde ilave edilecek katma değer vergisi olarak beyan edilecektir. (Tarih 09.02.2005 Sayı B.07.0.GEL.0.55/5530-91/6279)

Çalınan emtia bedelinin vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilmesi de mümkün bulunmamaktadır. (Tarih 24.03.1999 Sayı B.07.0.GEL.0.40/4009-39/11978)

Çalınan mallara ait yüklenilen katma değer vergisi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecek, bu mallara ait önceki dönemlerde indirim hesaplarına alınan katma değer vergisi bulunması durumunda ise söz konusu vergilerin indirim hesaplarından çıkartılarak son dönem beyannamesinde ilave edilecek katma değer vergisi olarak beyan edilecektir. (Tarih 09.02.2005 B.07.0.GEL.0.55/5530-91/6279)

Danıştay Üçüncü Dairesinin 11.01.1989 tarih 1787 esas numaralı kararı: Ticari işletmeden çalınan emtia bedelinin ticari kazançtan indirilmesinin mümkün olmadığı, mükellefin vergi kaybına yol açan eyleminin kusur cezası kesilmesini gerektirdiği hak.

Danıştay dördüncü dairesinin 31.05.1999 tarih 3287 esas numaralı kararı: Çalınan mal bedellerinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerektiği hak.

Örnek: İşletmenin 31.12.2012 tarihinde yaptığı sayımda 10.000 TL tutarındaki emtianın stoklarında olmadığı tespit edilmiştir. (İşletme satışlarında maliyet bedeli üzerinden %20 kar marjı uygulamaktadır.)

Bu durumda yapılacak kayıt:

197 Sayım ve Tesellüm Noksanları 153 Ticari mallar	10.000	10.000
---	--------	--------

Yapılan araştırmada müşteriye yapılan satışın kayıtlara alınmadığının tespit edilmesi halinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

621 Satılan Tic. Mallar Maliyeti 102 Bankalar	10.000 14.160	
197 Sayım ve Tesellüm Noksanları		10.000
600 Yurt İçi Satışlar		12.000
391 Hesaplanan KDV		2.160

5- SONUÇ

Envanter çıkarmak bilanço günündeki mevcutları, alacakları, borçları saymak ölçmek tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde müfredatlı olarak tespit etmektir. Yapılan envanter sonucu kayıtlarla karşılaştırılır bir fark olması durumunda 197 Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları ve 397 Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları hesapları kullanılarak envanter sonucu tespit edilen fiili durum ile kayıtlar arasındaki farkların giderilmesi gerekmektedir. Envanter noksan ve fazlalıklarının vergi matrahını ne şekilde etkileyeceği vergi kanunlarındaki özel düzenlemeler dikkate alınarak tespit edilmelidir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 1 Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği
- Gücenme, Ümit Ticaret İşletmelerinde Envanter İşlemleri, İstanbul Der Yayınları 1996
- [Http://www.Bagimsizdenetim.Biz.Tr/Mal-Sayim-Noksan-Ve-Fazlalari-Degerlendirilmeleri/](http://www.Bagimsizdenetim.Biz.Tr/Mal-Sayim-Noksan-Ve-Fazlalari-Degerlendirilmeleri/) Erişim: 05.11.2012
- Öztürk, Bünyamin Öğredik, Güray, Dönem Sonu İşlemleri Ankara SMM Odası Yayın No:55