

VERGİ MEVZUATIMIZDA MALİYET

M. Ali CANOĞLU
Maliye Baş Hesap Uzmanı

I — Muhasebe İlimi Yönünden Maliyet

1 — Genel Olarak Maliyet

Maliyet deyimi ile genel olarak bir malı satın almak ya da imâl etmek için yapılan harcamalar kastedilir. Bu harcamalar yanında malların satışı ile ilgili giderler de maliyetlere dahil edilir.

Klâsik muhasebe kitaplarında böylece alış, imalât ve satış maliyetleri ayırımına gidilerek bunların açıklamaları yapılır.

Fransız Muhasebe plânını hazırlayanlar bu ayırımı terk etmiş, daha doğrusu bu konuda yeni bir görüş ortaya atmışlardır.

2 — Değer ve Maliyet Ayırımı

Fransız muhasebe plânının ortaya attığı bu ayırım üzerinde duralım.

Maliyet, mamul ya da hizmetin müşteriye intikali sırasındaki, ekonomik deyimi ile bunların tevzii sırasındaki malolma bedelidir. Böylece maliyet mamûl ya da hizmetin istihsal değeri ile bunların satışlarına ilişkin yükleri içine alır. Plânın bu konudaki tanımı şöyledir :

Bir mamûlün maliyeti, dağıtım değeri dahil, son evrede bulunduğu haldeki malolma bedelidir¹.

Burada son evreden kasıt, müşteriye teslim anıdır. Dağıtım değerinden kasıt da, teşebbüsün dağıtım (satış) fonksiyonunun gerçekleşmesine ilişkin direkt ve indirekt yükler toplamı yani satışın sonuçlandırılması ve yerine getirilmesi ile ilgili giderlerin tutarıdır.

1) Plan Comptable Général. Imprimerie nationale, Paris 1957, Sh. 154

Böylece Fransız muhasebe plânı ve bu plânın esaslarına bağlı olarak yazılan muhasebe kitapları maliyeti, ticarî maliyet, ya da satış maliyeti anlamında kabul etmişlerdir.

Alış ve istihsal maliyetleri için "değer" den bahsedilmektedir. Plâna göre değer, bir mamûlün son evre (satış) dışında bir evredeki malolma bedelidir².

Görüldüğü gibi maliyet çeşitli değerlerin (alış, istihsal ve dağıtım değerleri) toplamı olmaktadır.

3 — Alış Değeri - Coût d'achat

Alış değeri, stoka dahil edilen bir mal, ya da maddenin stoka dahil olduğu ana kadarki malolma bedelidir. Alış değerini teşkil eden elemanlar şunlardır :

a) Alış bedeli - *prix d'achat*

Satın alınan emtea, ya da maddenin satıcı tarafından verilen faturada yazılı olan bedeldir. Bu bedelden iskonto ve risturnlar düşülür. Alış değerinin tesbiti sırasında değil de, örneğin alıştan bir kaç ay sonra belli olan iskontolarla, belli bir alış hacmine bağlı olarak elde edilen risturnların değerlerle ilgilendirilmesi güç olduğundan ayrı hesaplara geçirilmeleri ve dönem sonunda sonuç hesaplarına aktarılmaları tercih edilir.³

Buna karşılık satınaldıkları malların bedelini satıcılara mutad ödeme süresinden önce ödeyen müşterilerin elde ettikleri ve ödeme iskontoları — *escomptes de règlement* — adı verilen bir grup iskontolar da bunların muhasebesinde değerlerin tesbitinde nazara alınmayarak finansal gelirler hesaplarında izlenmesi gerekir.

b) Alış Giderleri - *Frais d'achat*

Emtea ve maddelerin satın alınmasından başlayarak teşebbüsün stoklarına dahil oluncaya kadar yapılan giderlerdir. Satınalma servisi giderleri, taşıma giderleri, gümrük, teslim alma, ambara koyma vb. giderleri buraya girer:

2) Plan Comptable Général. Imprimerie nationale, Paris 1957, Sh. 154.

3) A. Rapin ve J. Poly : Comptabilité analytique d'exploitation Dunod Paris 1963, Sh. 29.

Endüstriyel işletmelerde bu iki gruba aşağıdaki grubun da eklenmesi gerekir.

c) *Teşebbüsün Muhtelif Servislerine Ait Ortak Giderlerden Düzen Pay*

Genel yönetim giderleri, personel servisi giderleri, sosyal giderler vb. payı bahis konusudur.

4 — İstihsal Değeri - Coût de production

İstihsal değeri, teşebbüsün meydana getirdiği mamûl, yarı mamûl ve hizmetlerin malolma beldeli yâni kullanılan madde ve malzemenin alış değerleriyle satıştan hemen önceki evreye kadar yapılan direkt ve endirekt bütün istihsal yüklerinin toplamıdır⁴.

Evvelce de değindiğimiz gibi istihsal değeri satış maliyetinin elemanlarından. İstihsal değerini teşkil eden elemanlar şunlardır :

a — İlk maddeler;

b— İlk maddeler dışında kalıp tamamı itibariyle tesbiti istenen değerlerle ilgili bulunan ve gereğinde bu değere doğrudan doğruya sokulabilen yükler;

Ayhklar ve işçilikler bu grup yüklerde çoğu zaman önemli bir yer tutar.

c— Ayrı ayrı muhtelif değerleri ilgilendiren endirekt yükler.

İlk iki grup yükler değerlere doğrudan doğruya dahil edilebildikleri halde, endirekt yüklerin değerlere sokulmaları önceden seçilmiş bir metoda göre olur. Bu metod bilinen fizik imalât elemanlarına (imâl edilen mamûl sayısı, mamûllerin ağırlığı, direkt işçilik saati, makine çalışma saati), direkt yüklerle (direkt işçilik tutarı, kullanılan ilk madde bedeli, direkt işçilik tutarı ve kullanılan ilk madde bedeli toplamı) dayanabilir. Makine birim saat emsali ve halen pek revaçta olan bölmeler metodu — méthode des sections homogènes da olabilir.

Ancak bütün bu elemanların toplamı her zaman direkt olarak istihsal değerini vermez. Çok defa bazı düzeltmelere girişmek gerekir. Gerçekten :

4) P. C. G. (Plan comptable Général) Sh. 176.

— İmalât sırasında döküntü ve imalât artıkları meydana gelebilir;
 — Esas mamûlle birlikte yardımcı, ya da talî mamûller istihsal edilmiş olabilir;

— Hesap dönemi sonunda imalâtın tamamı bitmemiş olabilir. Bu son halde istihsal yüklerinden bir kısmının imalâtı devam etmekte olan partiye yüklenmesi gerekir⁵.

Döküntü ve imalât artıkları ile talî mamûllerin değerlerini tesbit için de çeşitli metodlar kullanılması yoluna gidilir.

5 — Ticarî Maliyet

Ticarî maliyet, tek ya da grup halinde, emtea, istihsal edilen mamûl, ya da hizmetlerin müşteriye intikali sırasında içlerinde dahil bulunan bütün elemanların toplamıdır. Bu maliyet :

— Tamamen ticarî teşebbüslerde, satın alınan ve hiç bir değişikliğe tâbi tutulmadan ambalajlı ya da ambalajsız olarak satılan emteaya,

— Endüstriyel teşebbüslerde, imâledilen mamûllere, ilişkin bulunur.

Ticarî maliyet :

— Satılan emtea ya da mamûl cinsine göre,
 — Satışların nevine göre (bölgeler, anlaşma tipleri vb.),
 — Müşterilerin ısmarlamaları itibariyle, tesbit edilebilir.

Ticarî maliyeti teşkil eden elemanlar şunlardır :

a — Satılan mamûllerin istihsal değerleri, ya da satın alındığı halde satılan emteada alış değerleri,

b — Bunların ambardan çıkışlarından kesin olarak müşterilere teslimleri anına kadarki bütün yükler,

Satış maliyetini teşkil etmek üzere alış, ya da istihsal değerlerine eklenecek giderler, bunların ambarlara girdiği andan itibaren teslimlerine kadar teşebbüsün yüklendiği bütün giderlerdir. Ticarî giderler başlığı altında toplayabileceğimiz bütün bu giderleri aşağıdaki gruplara ayırmak mümkündür :

5) A. Rapin ve J. Poly : a.g.e., Sh. 108:

— Emtea ve mamûllerin stok etme giderleri : Depo kirası, tesisatın bakım ve amortismanı, ambar personelinin aylık ve işçilikleri ve bunlara ilişkin sosyal yükler, vb.

— Ambalaj giderleri,

— Gönderme ve taşıma giderleri : Müşterinin bulunduğu yere kadar taşıma giderleri, teslim materyelinin amortismanları ve bakım giderleri, taşıma sigortaları, personel aylık ve işçilikleri ve bunlara ilişkin sosyal yükler, vb.

— Asıl ticarî servislerin giderleri : Teknik - Ticarî mühendislerin aylıkları, temsilcilere verilen komisyonlar, reklâm ve propaganda giderleri, satış yapan ücretlilerin yetiştirilmesi giderleri, vb.

İmalât giderleri gibi ticarî giderler de tesbit edilecek maliyetlere göre direkt, ya da endirekt olabilirler. Örneğin, ticarî maliyetleri mamûl cinslerine göre tesbit eden bir teşebbüsde, belli bir mamûlün satışını temin etmek için yapılan reklâm giderleri doğrudan doğruya bu mamûlün ticarî maliyetine yüklenir.

Endirekt ticarî giderlerin muhtelif maliyetler arasında dağıtımını satılan mamûllerin adedi, ağırlığı, ambardan çıkış değerleri, satış bedelleri gibi bilinen eski metotlara dayanarak yapılabildiği gibi bölmeler metodu ile de yapılabilir.

Yukarıki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi ticarî maliyet endüstriyel teşebbüsler için olduğu kadar emtea alım - satımı yapan ticarî işletmeler için de bahis konusudur.

Ticarî maliyet hesaplamaları ile esas itibariyle iki amaç güdülmektedir :

Birincisi, müteşebbisin kâr marjının da eklenmesi suretiyle satış fiyatını tesbit etmek,

İkincisi de ayrı ayrı yâni analitik bir şekilde mamûl cinsleri, çalışma kolları, bölgeler, anlaşma tipleri vb. itibariyle elde edilen sonuçları ortaya koymak ve böylece teşebbüs için kârlı olmayan alanlardan çekilmek, kârlı alanlarda faaliyet göstermek imkânı elde etmek.

Şüphesiz bu amaçlar endüstriyel işletmeler kadar ticaret teşebbüsleri için de bahis konusudur. Ancak maliyetler esas itibariyle endüstriyel teşebbüslerde yapılmakta ve bunlar için muhasebede özel hesaplar açılmaktadır.

6 — Değerlere ve Maliyetlere Girebilen ve Giremeyen Y¼kler :

Y¼klerin değerlere ve maliyetlere girip girmemesi esas itibariyle teşebb¼slerin normal, herg¼nk¼ çalışmaları ile ilgili bir problemdir. Normal ve g¼nl¼k faaliyetlere ilişkin giderler değerlere ve maliyetlere girebilen giderlerdir. Buna karşılık olađan¼st¼ bir karakter taşıyan giderler, değerlere ve maliyetlere giremiyen giderlerdir.

Fransız Muhasebe Plânı, değerlere ve maliyetlere sokulamıyacak giderleri şu şekilde açıklamaktadır :

a) Doğrudan doğruya aktif hesaplara kaydedilen giderler (Sabit değerler gibi),

b) Doğrudan doğruya kâr ve zarar hesaplarını ilgilendiren zararlar (rneğin, sabit değer satışından doğan zarar),

c) Teşebb¼s üzerinde kalmayan vergiler (rneğin, dahilde alınan istihsal vergisi prensip itibariyle böyledir.),

d) Kuruluş giderleri amortismanı, obligasyon çıkarma giderleri amortismanı gibi teşebb¼s¼n normal ve g¼nl¼k işleyişine ilişkin olmayan y¼kler,

e) Teşebb¼s¼n normal ve g¼nl¼k işleyişine ilişkin olmakla beraber faaliyetin yapılmaşında alışılmış (mutad) karakterde olmayan ve bir risk olarak kabul¼ gereken y¼kler. (Stoklar, istirak ve plasman senetleri, ř¼pheli alacaklar vb. için ayrılan değerden d¼řme karşılıkları, uyuşmazlık ve davalama karşılıkları, m¼řterilerin borçlarını ödememeleri riskini garanti eden sigorta — assurance — cr¼dit primleri),

f) Karşılık ayrılması gereken benzer y¼kler⁶.

Değerlere ve maliyetlere katılması tartışılan bir konu, öz sermayelerin fiktif faizi ile m¼teşebb¼sin řahs¼ çalışmasının ücretidir.

Gerçek finansal y¼kler (tahvil sahiplerine ödenen faizler, banka faiz ve giderleri vb.) normal olarak imâl edilen mam¼llerin değerlerine sokulurlar. Gerçekten tahvilli d¼nlenme paraları mam¼llerin imalâtına ve stok edilmesine gerekli arazi ve makineleri satınalmağa imkân verir.

Ancak teşebb¼s¼n (şahıs ya da şirket) z sermayesinin creti konusunda durum böyle değildir. z sermaye faizi gerek hukuk¼ ve finansal

6) P. C. G., Sh. 175.

yönden ve gerekse ekonomik yönden teşebbüsün bir yükü değildir. Zira öz sermayenin ücreti, doğrudan doğruya elde edilen kazançlardır.

Statü faizleri, ya da ilk temettü adı verilen ve bazı şirketlerde ortaklara koydukları sermayeye göre dağıtılan paralar böylece dönem sonunda dağıtılan kazancın bir ön payıdır.

Böyle olmakla beraber teknik yönden birbirinin aynı iki rakip teşebbüs varsayalım. Birisi şahıs teşebbüsü halindedir ve yatırımlarını kendi öz sermayesi ile karşılamaktadır. Diğeri anonim şirket halindedir. Öz kaynakları sınırlıdır ve bu sebeple önemli tutarda tahvil çıkararak ödünçlenme yoluna gitmiştir.

Bu durumda değerlerin hesabında yalnız gerçek giderler hesaba katılacak olursa, şahıs teşebbüsü şirket halindeki teşebbüse nazaran daha düşük bir değer tesbit edecek ve bu sebeple kazançlarını düşürmek ve öz sermayesinin ücretini kısmen ve hattâ tamamen feda edecek şekilde satış fiyatlarını indirmek yoluna gidecektir.

Fransız Muhasebe Plânı, öz sermayelerin fiktif faizlerinin değerlerin tesbitinde nazara alınmasını kabul etmektedir. Keza şahıs teşebbüslerinde müteşebbisin, kolektif şirketlerde ücret almayan ortakların hesaplanan fiktif ücretleri de plâna göre değerlere katılabilir⁷.

Öz sermaye faizi ile müteşebbis ücretinin değerlere katılmasının nedeni farklı hukukî ve ekonomik yapıdaki teşebbüslerin imâl ettikleri malların değerlerini aynı esaslara dayanarak karşılaştırabilmektir⁸. Keza belli bir otonomiye sahip müesseselerin yönetim kontrollerinde, hukukî kaynağı ne olursa olsun yatırılan kapitalin faizini değerlere sokmak faydalı olabilir.

Değerlere ve maliyetlere katılabilen yüklerin bazan bu katılmalarında güçlüklerle karşılaşmaktadır. Bu durum endirekt yükler için bahis konusudur.

Bilindiği gibi ilk maddeler, çoğu zaman yoğaltım maddeleri, önemli kısmı itibarıyla ayıklar ve işçilikler ilgili değer ve maliyetlere doğrudan doğruya dahil edilebilen direkt yükleri, değerlere ve maliyetlere, ancak bazı dağıtım anahtarları yardımıyla girebilenler de müşterek ve endirekt yükleri teşkil etmektedir.

7) P. C. G., Sh. 195.

8) Léo chardonnet; Comptabilité analytique d'exploitation Delmas et Cie Paris 1958, Sh. 88 ve 208.

Aynı imâl evresinde çeşili mamûller istihsal eden işletmelerde ortak endüstriyel giderlerin dağıtımını güçlükler doğurur. Örneğin bir kok işletmesinde tek bir işlemle maden kömüründen havagazı, zift, muhtelif kimyevî maddeler ve kok istihsal edilmektedir. Bu istihsalin ortak endüstriyel giderleri yekûn olarak belli olmakla beraber, bunların muhtelif mamûllere lojik olarak dağıtımını mümkün kılacak bir anahtar bulmak imkânsızdır.

Örneğin, ağırlık esasına göre yapılacak bir dağıtımda gaz istihsal değerinden en az pay alacak, hacim esasının kabul edilmesi halinde ise aksine en büyük pay gaza düşecektir.

Gene örneğin, zeytinyağı istihsalinde küspe, şeker istihsalinde melas tâli mamûlleri de elde edilmektedir. Bunların esas mamûller olan zaytinyağı ve şeker ile birlikte istihsallerine müşterek olan giderlerinin dağıtımı da aynı durumdadır.

Bu gibi hallerde ortak endüstriyel giderlerin dağıtımını için çeşitli metodlar kullanılmakla beraber bunlardan en yaygın olanı piyasa değerleri ile orantılı olarak dağıtmaktır.

Çeşitli yönetim giderlerinin (Genel giderler) dağıtımını ise ayrı bir zorluk taşımaktadır.

Sonuç şu oluyor ki, değerlerin ve maliyetlerin tesbiti bir teşebbüs-ten diğeriine değıştiği gibi, değerler ve maliyetler az çok bir takribilik marjı da içine almaktadır⁹.

II — Vergi mevzuatımızda maliyet

1 — Vergi Usûl Kanunu'ndaki Hükümler

Vergi mevzuatımızda maliyet esas itibariyle 213 Sayılı Vergi Usûl Kanunu'nun "değerleme" den bahseden üçüncü kitabında yer almıştır. Bu bakımdan önce burada yer alan konumuzla ilgili hükümleri açıklayacağız.

9) Konumuz Vergi mevzuatında maliyet olduğu için muhabebe ilminde yer alan Önceden Tesbit Edilmiş Maliyetler (bilhassa standard değerler) üzerinde durmadık.

a) Maliyetin Tanımı

Maliyeti tanımlayan 262 nci Maddede :

“Maliyet bedeli, iktisadî bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder” denilmektedir.

Hemen belirtelim ki, buradaki maliyet, evvelki bölümde açıkladığımız değer anlamıdır. Böylece V. U. Kanunu klâsik muhasebe kitaplarındaki alış ve imalât (İstihsal) maliyeti deyimlerine bağlı kalmıştır.

b) Maliyetle değerelecek iktisadî kıymetler

Vergi Usûl Kanunu Hükümlerine göre maliyetle değerelecek iktisadî kıymetler şunlardır :

Gayrimenkuller, demirbaş eşya, satın alınan ve imâl edilen emtea, ziraî mahsuller, hayvanlar, menkul kıymetler ve bazan yabancı paralar-
dır.

Şimdi bunlardan ayrı ayrı bahsedelim :

aa — Gayrimenkullerde maliyet bedeli

V. U. K.'nun 269 ncu Maddesine göre değereleme yönünden gayrimenkullerden başka gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ve gayri-maddî hakların da gayrimenkul gibi değerelemesi esası kabul edilmiştir.

270 nci Maddeye göre gayrimenkul maliyetini teşkil eden elemanlar şunlardır :

— Satın alma bedeli,

— Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,

— Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Maddenin son fıkrasında noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellâliye gider ve harçlarını maliyet bedeline ithâl etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir.

Madde satın alınan gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerelecek kıymetlerle ilgilidir. Maliyeti teşkil eden elemanlar birer birer sayılmış-

tır. Noter, tapu harçları, komisyon ve tellâliye gibi giderlerin de aslında maliyete dahil edilmesi gerekirse de kanun koyucu mükellefleri maliyet hesaplamalarında cüz'i tutardaki bu tür giderlerle uğraşmak külfetinden kurtarma imkânı sağlamıştır.

Ancak maddede maliyet elemanlarının birer birer sayılması tatbikatta güçlükler doğurabilir. Örneğin, maddede bu değerlerin iktisabına kadar ödenen sigorta primlerinden bahsedilmemiştir.

Keza münhasıran bu kıymetlerin iktisabında kullanılmak üzere yapılmış istikrazların faizleri de maliyet unsurlarından olduğu halde maddede mecburî ya da mükellefin ihtiyarına bırakılan giderler içinde yer almamıştır.

İnşa edilen bina, gemi, makina ve tesisatta bunların inşa ve imâl giderlerinin satın alma bedeli yerine geçtiği 271 nci Maddede belirtilmiştir.

Gayrimenkullerin normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışın-da genişletilmesi veya iktisadî kıymetinin devamlı olarak arttırılması amacıyla yapılan giderlerin de gayrimenkulün maliyet bedeline ekleneceği 272 nci Maddede açıklanmıştır.

Maddenin bu hükmü 262 nci Maddedeki maliyet tanımına paralel bulunmaktadır.

272 nci Maddede gayrimenkullerin kira ile tutulması halinde kiracının yaptığı bu mahiyetteki giderlerle faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisatın özel maliyet olarak ayrıca değerlendirileceği belirtilmiştir.

Özel maliyetle değerlendirilen gayrimenkul ve gayrimenkul sayılan iktisadî kıymetler ayrılacak amortismanlar yönünden özellik arz etmektedir.

Gerçekten amortisman oranlarını belli eden 55 Sıra Numaralı Vergi Usûl Kanunu Tebliği'nin Genel Tablo XII Sayılı "Özel maliyetle değerlendirilen kıymetler" pozisyonunda amortismanların :

Kira müddeti belli olanlarda kira müddeti ile orantılı olarak,

Kira müddeti belli olmayanlarda % 20 oranında ayrılabilceği gösterilmiştir.

Bunları malik sıfatıyla yaptırarlarda ise, ilâve kıymetler olarak ilgili sabit değerlerin maliyeti içinde gene bu tebliğde belli edilen oranlarda amortisman konusu olacaklardır.

Böylece bu amortismanlar bir maliyet elemanı oldukları takdirde malik, ya da kiracı durumuna göre tutarları değişik olacağından maliyetlere etkisi değişik olacaktır.

bb — Demirbaş eşyada maliyet bedeli

273 ncü Maddeye göre :

“Alât, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirilecektir. Bunların maliyet bedeline giren giderler, satınalma bedelinden başka komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir.”

Madde özel giderleri birer birer saymadığından bu değerlerin maliyeti ile ilgili bütün giderleri maliyetlere sokmak mümkün bulunmaktadır.

İmâl edilen alât, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imâl giderleri, maliyet bedellerini teşkil edecektir.

cc — Satın alınan emteada maliyet bedeli

274 ncü Maddeye göre :

“Emtea maliyet bedeli ile değerlendirilir. Emteanın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci Maddenin 2 nci sırasındaki usûl (maliyet bedeli esas) hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir.”

267 nci Maddede yer alan diğer emsal bedeli ölçüleri esas itibarıyla mükellefin belli edeceği ortalama satış fiyatı ile Takdir Komisyonu'nca belli edilen bedeldir.

Emsal bedeli ile değerlemede emtea bilançoaya emsal bedeli ile geçirilebileceği gibi, maliyet bedeliyle geçirilerek emsal bedeli ile olan farkı pasifte karşılık hesabında da gösterilebilir .

262 nci Madde maliyetle ilgili bütün elemanları kapsayacak şekilde düzenlenmiş olmakla beraber, gelir V. Kanunu'nun 40 ncı Maddesiyle birlikte mütelâa edildiği takdirde bazı tereddütler ortaya çıkmaktadır. 40 ncı Maddeden daha sonra bahsedeceğiz.

dd — İmâl edilen emteada maliyet bedeli

275 nci Maddede imâl edilen tam ve yarı mamûllerin maliyet bedeline dahil elemanlar şu şekilde gösterilmiştir :

— Mamûllerin vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidaî ve ham maddelerin bedeli;

- Mamûle isabet eden işçilik;
- Genel imâl giderlerinden mamûle düşen hisse;
- Genel idare giderlerinden mamûle düşen hisse;
- Ambalâjlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamûllerde ambalâj malzemesinin bedeli.

İlk iki eleman direkt maliyet giderlerinden olup açıklamaya muhtaç yönü yoktur. Genel imâl giderleri, ya endirekt elemanlar olarak çeşitli mamûl maliyetlerine dağıtılacak, ya da işletmede tek cins mamûl imâl edildiği takdirde tamamı bu mamûlün maliyetine dahil edilecektir.

Genel imâl giderleri nelerdir? Genel imâl giderleri tatbikattaki yaygın deyimiyile "işletme masrafları" dır. İşletme masraflarının neler olduğu hakkında 20/8/1956 gün ve 9386 Sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan K /1035 Sayılı Kararnamede konumuza yardımcı olacak bilgi mevcuttur.

Bu kararnamenin 13 ncü maddesinde işletme masrafları şu şekilde tanımlanmaktadır :

Ham madde ve işçilikten maadâ, mamûlün meydana gelmesi için işletmede yapılan bilumum sınaî işlere ait masraflar, işletme masraflarını teşkil ederler.

14 ncü Maddede de bu tanımlı tamamlayan bilgiler mevcuttur. Maddeye göre :

İşletme masraflarına mamulün istihsal edildiği işletmenin veya işletme şubesinin, tamirhanenin, muharrik kuvvet santralının ve dahilî nakil tesisatı gibi yardımcı işletme şubelerinin masrafları dahildir.

15 nci Maddede işletme masrafları nev'i itibariyle şu şekilde sayılmaktadır :

— Yardımcı Maddeler : Mamûlün terkinde mevcut olsun veya olmasın, imalât esnasında esas hammaddeye tatbik veya ilâve olunan maddelerdir.

— Yardımcı işçilik : Sınaî faaliyet ile alâkalı olup mamûldeki hissesi doğrudan doğruya kabili tesbit olmayan sınaî işçiliktir.

— Aylıklar : Sınaî istihsal faaliyetinde vazife almış olup aylık ile çalışan usta, usta başı, mühendis, işletme şefi gibi sınaî personelin aylık istihkaklarıdır.

— Personel tâli masrafları : Sınâî personel için verilen harcırah ve ikâmet yevmiyeleri, hastalık ve kaza tazminatı, mevzuniyet hizmetleri, yemek ve giyecek masrafları ile malzeme tasarrufu, tesisat bakımı temini gibi gayelerle muhtelif isimler altında işçilere verilen primler gibi masraflardır. İşçilere istihsalı arttırmak ve kalitevi yükseltmek maksadıyla verilen primler ve ikramiyeler doğrudan doğruya mamûle dahil edilmediği takdirde burada yer alırlar.

— Enerji ve mahrukat masrafları : Havagazı, elektrik cereyanı, buhar, her türlü mahrukat, su veya muhtelif cins akaryakıt masraflarıdır.

— İşletme malzemesi : Ömrü teamülen bir seneden fazla olmayan makine ve tesisat parçaları ile küçük alât ve edevat, kaynak malzemesi, soğutma, yağlama ve temizleme malzemesi gibi maddelerdir.

— Daimi bakım ve tamir masrafları : İşletme bina, makine, tesisat ve teçhizatı ile alât ve edevat daimi bakım ve tamir masraflarıdır.

— Amortismanlar : İstihsal faaliyetine ait sabit kıymet (Bina, makine, tesisat, teçhizat, alât ve edevat) amortismanlarıdır.

— Kiralar : İstihsal faaliyetine ait olup istihsalin hacmi ile mütenasip olarak kiralanen sabit kıymetlerin kira bedelleridir.

— Vergiler : Sınâî istihsal ve sınâî istihsale tahsis edilmiş olan sabit kıymetler için verilen vergilerdir. (Elektrik istihlak vergisi, arazi, bina ve sabit tesisat vergileri gibi)

— Sair işletme masrafları : Yukardakiler haricinde kalan sınâî istihsal ile doğrudan doğruya ilgili sair işletme masraflarıdır.

Keza 17 ve 18. Maddelerde işletme masrafları içinde mütalâa edilen finansman masrafları ile patent ve sair gayri maddî haklardan bahsedilmektedir.

17 nci Maddeye göre işletme masraflarına dahil edilecek finansman masrafları, istihsal için stok edilen iptidâî maddelerle yarı mamûllerin satın alındıkları tarihten imale sevk edildikleri tarihe kadar ödenen veya tahakkuk eden faiz ve masraflardır. 18 nci Maddeye göre, patent ve benzeri gayri maddî hakların kullanılmasından mütevellit aidatlar işletme masraflarındandır.

Bu masraflardan belli bir mamûle bağlanabilenler şüphesiz yalnız onun maliyetinde nazara alınacak, diğerleri ise bazı anahtarlar yardımıyla dağıtılacaktır.

Vergi Usûl Kanunu'nun 275 nci Maddesinde, genel imâl giderleriyle genel idare giderlerinden mamûle düşen hissenin tesbiti için anahtar verilmemiştir. 5432 Sayılı eski Vergi Usûl Kanunu'nda ise bu giderler için dağıtım anahtarları belli edilmiştir. Gerçekten 5432 Sayılı Kanunun 259 ncu Maddesinde :

“Genel imâl giderlerinden her mamûlün maliyetine giren hisse, bu giderlerin yıllık toplamı, aynı yıl içinde ödenen işçilik toplamına veya iptidai maddeler bedeli toplamına veyahut her ikisinin toplamına taksim edilmek suretiyle bulunan emsal üzerinden hesaplanır.” hükmü konmuştur. Aynı şekilde genel idare giderleri hissesinin tesbiti için de aşağıdaki hüküm sevk edilmiştir :

“Genel idare giderleri hissesi, aynı esaslara göre (Yukarıdaki esaslar) bulunabileceği gibi, işçilik ve iptidai madde bedellerine genel imâl giderleri ilâve olunmak suretiyle elde edilen toplama taksim edilerek bulunacak emsal üzerinden de hesaplanabilir.”

213 Sayılı Vergi Usûl Kanunu'nda bu hükümlerin yer almamış olması, muhasebe serbestisinin bir neticesi olarak kabul edilmek gerekir. Gerçekten endüstriyel bir teşebbüse söz konusu giderlerini mutlaka açıklanan bir kaç anahtara göre dağıtmak zorunluluğu yüklenmesi doğru dildi.

Birinci kısımda da açıkladığımız gibi, indirekt giderlerin dağıtım konusunda pek değişik metodlar mevcuttur. Bu giderlerden her birine uygun dağıtım anahtarını seçmek müteşebbise aittir.

Öte yandan maddede genel imâl giderleri olarak adlandırılan giderlerin bir kısmı doğrudan doğruya ilgili maliyetlere sokulabilir ve böylece mutlaka bir anahtar kullanılması zorunluluğu da bu giderler için bahis konusu olmaz.

275 nci Maddede yer alan genel idare giderleri hangileridir?

Fransız Léon Batardon, işletmelerde aşağıdaki gider kategorileri ayırımını yapmaktadır :

- Alış giderleri,
- Satış giderleri,
- Genel giderler,
- Endüstriyel işletmelerde bunlardan ayrı olarak imâlat giderleri.

Genel giderleri de üç grupta toplamaktadır :

— Asıl genel giderler : Ticarî servisler personelinin aylıkları, kiralar, vergiler, sigortalar, ısıtma, aydınlatma v.b.,

— İdare giderleri : İdareciler ve idarî personel aylıkları, posta giderleri, telgraf ve telefon, basılı kâğıtlar, büro tedarikleri, genel kurul toplantıları giderleri v.b.,

— Finansal giderler : Banka giderleri, tahvilât ve ödünçlenme giderleri¹⁰.

Söz konusu K/1035 Sayılı Kararnamenin 22 nci maddesinde idare masrafları hakkında bilgi verilmektedir. Maddeye göre idare masrafları şunlardır :

— Aylık ve ücretler : İdare ve murakabe uzuvları ile idare teşkilâtında çalışanların huzur hakları, aylık veya ücretleridir.

— Yardımcı işçilik : Büroların temizlik işlerinde yevmiye ile çalışan hademeler ve meydançı işçi ücretleri gibi ücretlerdir.

— Personel tâli masrafları : İdare işlerinde çalışan personel için verilen harcırah ve ikâmet yevmiyeleri, hastalık ve kaza tazminatı ve mezuhiyet ücretleri, yemek ve giyecek masrafları gibi masraflardır.

— Işıklandırma ve ısıtma masrafları : İdareye ait binaların ışıklandırma ve ısıtma masraflarıdır.

— Büro, kırtasiye ve temizlik malzemesi : İdare teşkilâtında sarf olunan büro, kırtasiye ve temizlik malzemesidir.

— Daimi bakım ve tamir masrafları : İdareye ait bina ve tesisatın daimi bakım ve tamir masraflarıdır.

— Kiralar : İdareye ait olup kira ile tutulan sabit kıymetlerin kira bedelleridir.

— Vergiler : Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın beyannamelere ithalini kabul ettiği satışla alâkalı olmayan vergi, resim ve harçlardır.

— Sigortalar : İstihsal faaliyetine ait sabit kıymetlerden maada diğer sabit ve mütedavil kıymetler için yaptırılan sigortalar buraya dahildir.

10) Léon Batardon : Comptabilité à la portée de tous. Dunod Paris 1964, Sh. 298-299.

— Muhabere masrafları : İşletmeye ait posta, telgraf ve telefon ücretleridir.

— Sair idare masrafları : Yukarıkiler dışında kalan bütün idare masrafları buraya dahildir.

Kararname işletmenin sevk ve idaresine ait masrafları, idarî servislere ait masrafları ve işletme malzemesi ambarları masraflarını idare masrafları olarak kabul etmiştir.

Vergi Usûl Kanunu'nun 275 nci Maddesine göre, genel idare giderlerinin maliyetlere katılması ihtiyardır. Böylece kanun koyucu maliyetlerin tesbitinde mükelleflere kolaylık gösterme amacı gütmüştür.

Genel giderler, emtea alım satımı ile uğraşan ticaret işletmelerinde alış maliyetinin elemanlarından olmayıp ticarî (satış) maliyetlere dahil edilebilir. Endüstriyel teşebbüslerde ise istihsal maliyetinin elemanlarından olduğu genellikle kabul edilmektedir.

Aksi görüşte olanlardan Léon Batardon, genel giderleri safî kazancın tesbiti için gayrisafî kazançtan indirilecek bir eleman olarak görür¹¹.

Böylece Batardon'a göre, genel giderler, maliyet hesaplarının değil ve fakat netice hesaplarının elemanlarıdır.

ee — Ziraî mahsullerde maliyet bedeli

276 ncı Maddeye göre, "Ziraî mahsuller maliyet bedeli il edeğerlenir. Maliyet bedeli, ziraî mahsullerin hususiyetlerine göre 275 nci Maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığı'nca tesbit edilecek esaslar dahilinde hesaplanır."

Ziraî mahsuller maliyeti de smaî maliyet elemanlarına mütenazır olarak tesbit edilecektir. Maliye Bakanlığı 24.11.1961 Gün ve 44 Seri Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile gelir vergisine tâbi çiftçilerden ziraî kazançlarını bilânço esasma göre tesbit edeceklerin yapacakları değerlemede maliyet bedelini aşığıdaki esaslara göre belli edeceklerini açıklamıştır.

— Sadece bir çeşit mahsul istihsal eden işletmelerde maliyet bedeli, geçen seneden devreden ve ilgili senede istihsal edilen mahsul için yapılan bilumum masraflar ile geçen seneden devreden mahsul değeri toplamının bir mamûl birimine isabet eden miktarını bulmak suretiyle tesbit edilecektir.

11) Léon Batardon : a.g.e. Sh. 299.

Genel idare giderlerinin mahsulün maliyetine katılması ihtiyaridir.

— Birden fazla mahsul istihsal eden işletmelerde maliyet bedeli :

aaa — Geçen seneden devreden ve ilgili senede istihsal edilen her bir mahsul cinsi için yapılan özel giderler ile şayet mevcutsa mahsulün geçen seneden devreden miktarının değeri toplamının her bir mahsul cinsi birimine isabet eden miktarını hesaplamak,

bbb — Geçen seneden devredilen ve ilgili senede istihsal edilen bütün mahsul cinsleri için yapılan genel istihsal ve genel idare giderleri toplamını bütün mahsul ne'ileri arasında tevzi ettikten sonra her bir mahsul cinsine isabet eden genel idare ve genel istihsal giderleri payını yukarıdaki (aaa) bendine göre her bir mahsul cinsi için hesaplanan miktara ilâve etmek suretiyle,

tesbit edilecektir. (Genel idare giderlerinin mahsulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)

Genel idare ve genel istihsal giderleri toplamından her bir mahsul cinsine isabet eden miktarlar, her bir mahsul cinsinin ilgili sene içinde satılan ve sene sonunda mevcut miktarlarının vasatî satış fiyatı üzerinden değerlendirilmesi ve bu suretle bulunan bütün mahsullerin umumî satış değeri içinde her bir mahsul değerinin işgal ettiği yere göre tâyin edilecek emsaller esas alınmak suretiyle tesbit edilecektir.

Görüldüğü gibi Bakanlık tebliğinde maliyet elemanlarının neler olduğu üzerinde durulmamış, tek ya da çeşitli mahsul istihsal edilmesi halinde direkt ve endirekt istihsal giderlerinin dağıtım için bazı anahtarlar verilmiştir.

Ziraatte maliyet elemanları genel olarak şöyle gruplandırılabilir :

— Madde sarfları : Tohum, gübre, fide ve benzeri maddeler,

— İşçilik : Ziraî işlerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla yapılan ödemeler,

— İşçilerin iâşe, giyecek, tedavi ve ilâç giderleri, tazminatlar ve sigorta primleri,

— Ziraî tesisat, makine, alât ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler : Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça ve tamir giderleri, amortismanlar, vergiler,

— Kira ve ücret karşılığı kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler,

— Ziraî faaliyetinde çalıştırılan hayvanların amortismanları, yem giderleri sigorta, ilâç ve veteriner giderleri gibi giderler,

— Ziraî istihsale kadar ödenen finansman giderleri,

— Sair işletme giderleri.

— Çeşitli genel giderler : İdarî personel giderleri, idarî binalar kira amortisman tamir ve bakım giderleri, vergi ve sigortaları, P.T.T., karta-siye v.b. giderlerdir.

Yukarıkilerden ilk ikisi direkt maliyet elemanlarıdır. Sonuncusu hariç diğerleri ziraî istihsale ait işletme giderleridir. Bunlardan belli bir istihsale bağlanabilenler onun maliyetinde nazara alınacak diğerleri anahtarlar yardımıyla dağıtılacaktır. Ancak Bakanlık tebliğinde, genel istihsal giderleri diye adlandırılan bu tür giderlerin çeşitli mahsullere dağıtımında satış tutarları anahtar olarak kabul edilmiştir. Bu sebeple mükellefler genel istihsal giderlerinin dağıtım için başka ölçü kullanamayacaklardır.

Bu durumda imâl edilen emtea maliyetinin tesbitinde genel imâl giderlerinin dağıtım konusunda mevcut serbesti burada ortadan kalkmış bulunmaktadır.

ff — Hayvanlarda maliyet bedeli

277 nci Maddede :

“Ziraî işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (gezici hayvancılıkta kışlak) için ziraî kazanç komisyonlarınınca tesbit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.” denilmektedir.

Hayvanların değerlendirilmesinde esas maliyet bedelidir. Ancak bu değerlendirme güçlükler taşır. Ziraî işletmelerde hayvanlar işletmede devamlı olarak kullanılan sabit değerlerden olabildiği gibi, satışa mevzu mahsuller durumunda da olabilir.

Satın alınan hayvanlar alış bedeli (maliyeti) ile değerlendirilecektir, fakat ziraî işletmede doğan hayvanların değerlendirilmesi güç bir problemdir. Bunların da maliyetle değerlendirilmesi gerekirse de güçlük sebebiyle çoğu zaman piyasa fiyatı ile değerlendirme yoluna gidilir. Teorik olarak bu değerlendirme sırasında piyasa fiyatından kâr marjı ile satış giderlerine karşılık olarak takribi bir pay düşülür.

Ziraî işletmelerde genç hayvanların büyümesi sebebiyle her envanterde değerlendirilmeleri problemi kendini gösterir. İşletmede kullanılan hayvanlar için ayrılacak amortisman ayrı bir güçlük arzeder. Zira burada mutad olduğu veçhile kullanılan orantılı amortisman bir çok yazarların düşündüğü gibi uygun düşmeyecek ve teknik etüdlere dayanan bir amortismanın tercihi gerekecektir.

İşletmede kullanılan hayvanların ortaya koyduğu bir diğer problem de, bunların faaliyetleri yanında bazan işletme hasılatı temin etmeleridir. (Yavrulama gibi) Bundan ötürü bazı yazarlar bu durumda işletme değerleriyle sabit değerlerden ibaret mikst hesaplar karşısında bulunulduğunu ve bu değerlerin özel bir kategoriye konması gerektiğini söylerler¹².

Hayvan maliyet hesabında da istihlâk olunan yemler, işçi ücretleri, işçi yiyecek ve giyecek giderleri, hayvan bakım, tedavi ve sigorta giderleri, amortismanlar v.b. giderler nazara alınır.

gg — Menkul kıymetlerde maliyet bedeli

279 ncu Maddeye göre : Türk ve Yabancı esham ve tahvilât alış bedeli ile değerlendirilir.

280 nci Maddeye göre de esas itibariyle borsa râyici ile değerlendirilen yabancı paralar, borsa râyicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu râyiç yerine alış bedeli esas alınır.

Vergi Usûl Kanunu'nun 261 nci Maddesinde değerlendirme ölçüleri olarak maliyet bedeli, borsa râyici, tasarruf değeri, mukayyet değeri, itibar değeri, vergi değeri, emsal bedeli ve ücreti gösterilmiştir.

Görüldüğü gibi bunlar arasında alış bedeli diye bir değerlendirme ölçüsü mevcut değildir. Bu durumda 279 ve 280 nci Maddelerdeki alış bedelini maliyet bedeli anlamında kabul etmek gerekir.

Bilindiği gibi maliyet bedeline, alış bedelinden başka alışa müteferri giderler de dahil bulunmaktadır. Esham ve tahvilâtın alış sebebiyle ödenen komisyon, tellâliye, vergi ve resimler de bunların maliyet bedeline dahil edilecektir. Gelir Vergisi Kanunu'nun menkul sermaye iratlarında safî iradın tesbiti için irattan indirilecek giderlerden bahseden 75 nci Maddesinde, alışa müteferri giderler sayılmamıştır. Bu durumda söz konusu giderler maliyetlere dahil edilecektir.

12) Ch. Magdeleinat ve R. Dupin : Comptabilités Spéciales, cilt I, Pigier, Paris 1962, Sh. 88.

hh — Kıymeti düşen mallarda durum

278 nci Maddede :

“Yangın, deprem, su basması gibi tabii âfetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vâki olan emtea ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartlar emsal bedeli ile değeriştir.” denilmektedir.

Buradaki emsal bedeli 267 nci Maddedeki esaslara göre belli edilen emsal bedelidir. Maddenin ilk kısmındaki tabii âfetler ile bozulmak, çürümek, v.b. durumlar ambarlara alınmış yâni vaktiyle maliyetleri tesbit edilmiş mallar için bahis konusudur. Maddenin son kısmında sözü edilen döküntü, deşe, iskarta ve hurdaların değeriştirilmesi de gene emsal bedeliyle olacaktır.

Sonuncuların imalat giderlerinden paylarını tesbit etmek mümkün olmadığı için kesin maliyet hesaplaması söz konusu olamaz. Ancak muhasebe ilmi yönünden döküntü ve imalat artıklarından bir piyasası olanlar piyasa fiatlarıyla, piyasası olmayanlar muhtemel satış fiatlarıyla değeriştirilmektedir. Bu değeriştirme sırasında satış fonksiyonuna karşılık olmak üzere teorik bir gider payının fiatlardan düşülmesi gerekir. Bununla beraber 267 nci madde mükelleflere böyle bir payın düşülmesi külfetini yüklememiştir.

2 — Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Hükümler

a) Madde 40

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 nci Maddesinde, her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak nitelendirilmiş, 40 nci Maddesinde de safi ticari kazancın tesbiti için indirilmesi kabul edilen giderler gösterilmiştir. Bu indirimlerin gayri safi kazançlardan yapılacağı tabiidir.

İndirilecek giderler 37 nci Madde hükmü icabı ticari ve sınaî faaliyetlerle ilgili bulunmaktadır. Bunları incelediğimiz zaman çoğunun direkt veya indirekt eleman olarak sınaî maliyetleri (değerleri) ilgilendirdiğini görürüz.

40 nci Maddenin I No.lu fıkrasında genel giderler yer almaktadır. Ancak evvelce de değeriştirdiğimiz gibi genel giderlerin maliyetlere dahil edilmesi mükellefin ihtiyarına bırakılmıştır.

2 nci fıkrasında hizmetli ve işçilerin işyerinde iase ve ibate giderleri; tedavi, ilaç, sigorta giderleri,

5 nci fıkrasında işte kullanılan taşıtların giderleri,

6 ncı fıkrasında işletmeyle ilgili çeşitli vergi ve resimler,

7 nci fıkrasında amortismanlar,

yer almıştır.

Bu sayılanların büyük bir kısmı sınaî maliyetleri ilgilendirir mahiyettedir. Halbuki bu maliyetin elemanları Vergi Usûl Kanunu'nun 275 nci Maddesinde gösterilmiştir. Bu durumda 40 ncı Maddede yer alan giderleri, sınaî maliyetlere katılması ihtiyarı "Genel idare giderleri" ile sınaî maliyetlere katılması zorunlu "Genel imâl giderleri" dışındaki giderler ve bir de satış maliyetlerini ilgilendiren "Satış giderleri" olarak kabul etmek gerekir.

b) 41 nci Madde

Bu maddede gider kabul edilmeyen ödemelerden bahsedilmektedir. Maddeye göre teşebbüs sahibine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen ücretler ve benzeri istihkaklar; teşebbüs sahibinin sermayesine yürütülecek faizler; teşebbüs sahibinin eşinin ve küçük çocuklarının işletmedeki paralarına yürütülecek faizler gider olarak indirilemeyecektir.

Öte yandan Madde kollektif şirket ortakları ile âdi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarını da teşebbüs sahibi saymıştır.

Sayılan giderler Vergi Usûl Kanunu'nun değerlendirme bahsinde ayrıca zikredilmediğine göre gayri sâfi kazançlardan indirilemeyecekler gibi maliyet elemanları da olamayacaklar demektir.

Muhasebe ilmindeki genel eğilimden bu konuda bir ayrılık müşahade edilmektedir.

c) 43 ncü Madde

Bu maddede birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde muhtelif inşaatlara ya da bu inşaatlarla diğer işlere ait müşterek genel giderlerin ve makine, tesisat ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının dağıtım esaslarından bahsedilmektedir.

Burada bahis konusu olan müşterek genel giderler Vergi Usûl Kanunu'nun 275 nci Maddesindeki genel idare giderlerinin karşılığıdır. İmâl

edilen emteada maliyetlere ithali ihtiyarı olduğu halde burada mecburđ olmasının sebebi, inşaat kârlarının tesbit ve vergilendirilmesinin ayrı bir rejime tâbi tutulmuş olmasındandır.

Gerçekten inşaatın muhtelif yıllar devam etmesi, safđ kârının tesbiti için genel giderlerden pay almasını zorunlu kılar. Aksi halde bütün genel giderlerin varsa ticarđ işlere ait netice hesaplarına ya da yalnız inşaat işleri yapıyorsa, şu veya bu inşaat neticelerine dahil edilmiş olması gibi durumlarla karşılaşılabildi.

Amortismanların dağıtımında söz konusu sabit değerlerin işte kullanıldıkları gün sayısı objektif bir dağıtım anahtarı olmakla beraber muhasebe tekniği yönünden çeşitli işlere taşınan malzeme, katedilen kilometre gibi esaslar inşaat maliyetlerinin tesbitinde daha kesin anahtarlardır.

d) Madde 111

Bu madde ortalama kâr haddi ile ilgilidir. Maddede perakende ticaret erbabı ile imalâtçılarda kâr hadleri uygulaması yönünden maliyet temel alınmıştır. Buradaki maliyet Vergi Usûl Kanunu'ndaki esaslara göre tesbit edilecektir. Ancak gelirler Genel Müdürlüğü'nce hazırlanan 1963 Tarihli "ortalama kâr hadlerinin tesbiti hakkında yönetmelik", maliyet bedelinden bahseden 15 nci Maddesinde genel giderlerin maliyet tesbitinde nazara alınmayacağı esasını koymuştur¹³.

Vergi Usûl Kanunu'na göre genel giderlerin maliyetlere dahil edilmesi ihtiyarı olduğundan maliyetlere dahil edenler için ortaya bir güçlük çıkmış bulunmaktadır. Ancak bu durum Hazine yönünden bir vergi ziyas doğurmayıp bilâkis kâr marjını müspet yönde etkilemektedir.

3 — Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki Hükümler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 ncü Maddesine göre safđ kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanunu'nun Ticarđ kazanç hakkındaki hükümlerine göre tesbit edilecektir. Bundan önceki paragrafta konuyu işlemiş bulunuyoruz.

14 ncü Maddede kurumların hâsılattan ayrıca indirebilecekleri giderler sayılmıştır. Bunlar içinde direkt olarak maliyetleri ilgilendiren bir gi-

13) 28.10.1964 gün ve 11844 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan yönetmelik de 32 nci maddesinde bu esas muhafaza etmiştir.

der mevcut değildir. Ancak maddenin 3 Sayılı fıkrasındaki "Genel Hey'et Toplantıları için yapılan giderler" ile 6 Sayılı fıkrasındaki bağış ve yardımların genel giderler meyanında sınaî maliyetlere dahil edilmeleri mümkündür.

15 nci Maddede öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin hâsılattan indirilemeyeceği belirtilmiştir. Bu faizlerin maliyetlere it-hali de mümkün değildir. Önceki paragrafta konuya değinmiştik.

4 —Gider Vergileri Kanunundaki Hükümler :

6802 sayılı değişik gider vergileri Kanunu'nun 14 ncü maddesinde çeşitli matrahlar gösterilmiş olup bunlardan bir tanesi de emsal satış bedelidir. Gerek satış bedeli bulunmayan vergiye tâbi maddelerin tesliminde ve gerekse imâl edilen vergiye tâbi maddelerin, vergiye tâbi olmayan maddelerin imâlinde sarfedilmesi halinde kanunun 14 ve 15 nci maddelerine göre emsal satış bedeli (emsal değeri) vergi matrahı olacaktır.

15 nci maddeye 482 sayılı kanunla eklenen fıkraya göre, emsal satış bedelinin tâyininde Vergi Usûl Kanunu'nun 275 nci maddesinin 4 ncü fıkrası gereğince genel idare giderlerinden mamûle düşen hissenin maliyete katılması mecburî bulunmaktadır.

Şu hale göre, sınaî işletmeler söz konusu haller yönünden genel giderleri zorunlu olarak maliyetlere dahil edeceklerdir.

Gelirler Genel Müdürlüğünün 24.12.1963 gün ve 35 sayılı Gider Vergileri Genel Tebliğinde, kombine halde çalışan iplik dokuma fabrikalarında dokumaya sarfedilen pamuk ipliklerinin maliyet bedellerine bobinaj giderlerinin de dahil edileceği söylenmekte olup, imâl edilen iplikler mamûl ambarına esasen çile ya da bobin haline getirildikten sonra dahil edildiğine göre, bu tür giderlerin maliyetlere konması normaldir.

III — S o n u ç :

Maliyeti önce muhasebe ilmi yönünden kısaca açıkladıktan sonra vergi mevzuatımız bakımından ele aldık. Bu şekilde hareketle mevzuatımızdaki maliyetle ilgili hükümlerin teorideki maliyet (değer) ile ortak ve farklı noktalarını da belirttik.

İki maliyet arasında farklar bulunmasını normal karşılamak gerekir. Bizce bu durumun en önemli sebebi, maliyetin vergi kanunlarında vergi matrahlarının tesbitiyle ilgili bir konu teşkil etmesidir.