

ÜRETİM GİDERLERİNİN M.S.U.G.T VE V.U.K AÇISINDAN İNCELENMESİ

S.Burak ARZOVA

MÜ Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Araştırma Görevlisi

ABSTRACT: Because of not enough to know the distinction between the direct and the indirect expenses, we always feel our selves troubled. Knowing well the tax legislation is not always enough to make such an important classification. The aim of this subject is to make clear which seems hard to distinct. In an other word, making easy what we hope difficult from the view angle of different authers.

İ.GİRİŞ

Üretim giderlerinin ayrıştırılması uzun yıllar boyunca maliyet muhasebesi ile ilgilenen kişiler tarafından en çok zorlanılan konuların başında gelmiştir. Ülkemiz de ise, tek düzen muhasebe sistemi ve VUK açısından tam bir ayırtılma yapmak kapsamlı bilgi, beceri ve ustalık gerektirmektedir. Aşağıda konu ayrıntılı olarak incelenilmeye ve kafalarda yer alacak sorular giderilerek ayırtılmada kolaylık sağlanmaya çalışılmıştır.

II. ÜRETİM GİDERLERİNİN GENEL AÇIDAN SINIFLANDIRILMASI

II.1. Direkt Giderler

Belli bir mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya herhangi bir dağıtım anahtarı kullanmadan yüklenebilen giderlerdir. Bu tür giderlerin en önemli özelliği, bunların belirli bir üretim birimi için ne kadar harcadığının doğrudan doğruya hesaplanabilmesidir[1]. Dolayısıyla hangi mamule ne zaman, ne kadar, hangi tür gideri yaptığımızı izleyebiliyorsak bunlar direkt ya da başka bir deyişle dolaysız giderlerdir[2]. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri bu giderlere örnek gösterilebilir.

II.1.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İlk madde ve malzeme giderleri gerek üretim sürecinde, gerek işletmenin diğer faaliyetlerinin sürdürülmesinde kullanılan ilk madde ve malzemelerden oluşur. Bu giderler, hem üretim fonksiyonu, hem araştırma geliştirme, pazarlama satış ve dağıtım ile genel yönetim fonksiyonları veya yatırım yerine getirilmesinden ortaya çıkar. Yani ilk madde ve malzeme giderleri gerek üretim giderlerinin gerekse araştırma geliştirme giderlerinin veya pazarlama satış ve dağıtım

giderleri ile genel yönetim giderlerinin ayrıtılması olabilmektedir.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ise üretilen mamulün bünyesine giren ve hangi mamul veya mamul grubu için kullanıldıkları izlenebilen ilk madde ve malzemelerdir.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri üretim maliyetlerinin oluşumunda üç ana fonksiyonel gider unsurlarından birisidir. Bilindiği gibi üretim giderleri üç ana grupta toplanmaktadır. Bunlardan ilki direkt ilk madde ve malzeme giderleri, diğeri direkt işçilik giderleri, üçüncüsü de genel üretim giderleridir[1].

Direkt ilk madde ve malzeme ya da diğer bir deyişle hammaddelerden bahsederken, stoklar diye adlandırılırlar. Buna en büyük sebep, bu grupta yer alan madde ve malzemelerin işçiliklerin aksine stoklanabilmeleridir. Enflasyonist dönemlerde fiyat artışlarından en fazla etkilenenler bu grupta yer alanlardır. Oysa DİMM'yi stoklar diye adlandırmak son derece yanlıştır. Her ne kadar DİMM'nin stoklanabilme özelliği olsa da, sadece stoklar diye adlandırılınca aslında DİMM sayılmayan ancak üretimin gerçekleşmesinde pay sahibi olan ve GÜG kapsamında incelenen yardımcı madde ve işletme malzemesi de bu isimle çağrılır hale gelmiş ve dolayısıyla giderlerin ayrıtılmasında çok büyük hatalara sebebiyet verilmiş olabilir.

Stok, bir firmanın gelecekte satmak için elde tuttuğu aktif ya da satmak için üretimde kullandığı mallardır.

Stok ifadesi, satışı bekleyen malları (perakende satış yapan firmanın ticari malları veya bir üretim firmasının mamül ettiği mallar) malları (geleneksel ifade, üretim sürecindeki mallar) ve satmak amacıyla edinilen malların (ham madde ve yardımcı malzeme) üretimde kullanılan dolaylı ya da dolaysız malları kapsar.

Çoğu üretim ve ticari firmalar için stok, en büyük aktiftir ve genellikle tek başına en geniş cari aktiftir. Satılan stoku gösteren, satılan malın maliyeti, sıklıkla gelir hesaplarında en fazla gider olarak kaydedilirler. Daha sonra satıldıkları durumda, maliyetleri gerçek usulde yansıtırlar.

Stoklar, geleneksel olarak şöyle sınıflandırılırlar:

1. Ticari Mallar Stoku:

Tekrar satmak amacıyla bir ticari firmadan alınan mallardır. Tipik olarak, ticari işletme stok mallarını toptancıdan toptan satış fiyatıyla alır ve müşterilerine perakende fiyatıyla satar. Gerçekleşmiş perakende satış fiyatıyla (satışlar) satılan malın maliyeti arasındaki farka brüt marj (brüt kâr) denir.

2. Üretim Stokları:

a.Hammadde Stoku:Üretim aracılığı ile mamül mala dönüştürmek için satın alınan fiziki mallardır.

b.Yarı Mamül Stoku:Bir bölümü tamamlanmış (dönüştürülmüş) fakat satıştan önce tamamlanması gereken mallardır.

c.Mamül Mal Stoku:Tamamen üretim sürecinden geçmiş ya da dönüştürülmüş satış bekleyen mallardır.

d.Yardımcı Madde Stoku:Mamulün üretilmesinde, hammaddenin mamul hale gelmesine yardım eden, mamul bünyesinde kesinlikle yer alan ve mamulün kalite olarak istenilen biçimi almasını sağlayan maddelerdir[3]

Üretimde kullanılan ilk madde ve malzemeler işletme tarafından çeşitli şekillerde edinilmiş olabilir.

Genel olarak işletmelerin ilk madde malzemeyi satın aldıkları düşünülürse, bu durumda ilk madde ve malzemenin maliyeti; alış bedeliyle işletmeye girinceye kadar yapılan alış giderlerinden oluşur. Başka bir anlatımla, satın alınan ilk madde ve malzemede maliyet, ilk madde ve malzemenin işletme yönünden elde edilmesi için yapılan giderlerin toplamıdır. İlk madde ve malzeme ister yurt içinden satın alınsın, isterse yurt dışından satın alınsın işletmeye girinceye kadar yapılan giderler ilk madde ve malzemenin maliyetini oluşturur. Bu giderler şunlardır:

a.Alış bedeli: İlk madde ve malzemenin fatura tutarıdır. Üretimde kullanılacak ilk madde ve malzeme için yapılacak harcamaların en önemlisi bunların fatura bedelidir.

b.Nakliye giderleri: Satın alınan ilk madde ve malzemenin işletmeye getirilmesine kadar yapılan taşıma için ödenen giderlerdir. Bunlarda, doğrudan ilk madde ve malzemenin maliyetine girmektedir.

c.Sigorta giderleri: İlk madde ve malzemenin taşınma sırasında sigorta ettirilmesi durumunda ortaya çıkan sigorta giderleri de bir maliyet ögesi olup, satın alınan ilk madde ve malzemelerin maliyetine eklenmesi gerekir.

d.Alışa özel finansman giderleri: İlk madde ve malzeme alınırken kullanılan üzere sağlanan kredilerle ilişkin olarak ortaya çıkan faiz giderlerini içerir. Bu tür faiz giderleri de ilk madde ve malzemenin maliyetine

girer. Yalnız genel işletme amaçları için alınıp kullanılan kredilerden doğan faiz giderlerinin ilk madde malzeme maliyetleri ile ilişkilendirilmeyip doğrudan doğruya sonuç hesaplarına atılması gerekir.

e.İşletmeye girinceye kadarki depolama giderleri: Satın alınan ilk madde ve malzeme ile ilgili olarak işletmeye gelinceye kadar yapılan depo giderleri ile ilk madde ve malzemenin ambarlanması için yapılan giderleri içermektedir. İlk madde ve malzemenin, işletmeye girinceye kadar çeşitli yerlerde kiralanmış depolarda beklemesi gerekebilir. İşte bu depolar için kira giderleri ilk madde ve malzemenin edinilmesi sırasında ortaya çıktığından, maliyetleri atılması gerekir. Ayrıca ambara gelen ilk madde ve malzemenin ambara taşınması için hammaliyelerde ilk madde ve malzeme maliyetleri içine girer.

Ancak ilk madde ve malzeme ambara girdikten sonra üretimde kullanılıncaya kadar geçen sürede korumak için yapılan depolama giderleri ilk madde ve malzeme maliyetlerine girmeyip doğrudan doğruya dönem giderlerine kaydedilir.

f.Alış komisyonları: İlk madde ve malzemenin satın alınmasında aracılık eden kişilere ödenen komisyonlar da alış giderlerinden sayılıp ilk madde ve malzemenin maliyetine girmektedir.

Söz konusu ilk madde ve malzemenin yurt dışından satın alınmasında ise, aşağıdaki maliyet unsurları ortaya çıkar. Bunlar:

a.Akreditif Kuvertür Bedeli:

Yurt dışından satın alınan ilk madde ve malzemenin maliyetini oluşturan en önemli öge, kuşkusuz ithal edilen ilk madde ve malzemenin alış bedelidir. Akreditifin kuvertür bedeli diye de adlandırılan bu tutar; yurt dışından satın alınan malın, döviz bedeli ile döviz kurunun çarpımından oluşmaktadır. İthalatçı firma, dış satımda aracı olacak bankaya ihracatçı lehine akreditif hesabı açtırmakta ve akreditifin kuvertür bedelini ve kendi olanakları ile sağladığı nakitle ya da bankadan alınan kredi ile yatırmaktadır. Aracı banka da, söz konusu akreditif tutarını T.C. Merkez Bankası'na itikal ettirmektedir.

b.Akreditif giderleri

c.Nakliye giderleri: İthal edilen ilk madde ve malzemenin işletmeye gelinceye kadar yapılan taşıma için ödeme taşıma, taşıma sigortası, yükleme boşaltma gibi giderlerdir.

d.İşletmeye gelinceye kadarki depolama giderleri: İthal edilen ilk madde ve malzemenin işletmeye gelinceye kadar çeşitli depolarda beklemesi sonucu ödenen kiralar ve diğer giderler, ilk madde ve malzemenin maliyetine girmektedir.

e.Gümrük vergileri ve fonları: İthal edilen ilk madde ve malzeme için ödenen gümrük vergileri ve fonlar, ilk madde ve malzemenin maliyetine girmektedir.

f.Diğer vergi ve harçlar: İlk madde ve malzemeyle ilgili olarak ödenen diğer çeşitli vergi ve harçlar da ilk madde ve malzeme maliyeti içine girmektedir.

g.Alışa özel finansman giderleri: İlk madde ve malzeme ithali için alınan akreditif kredilerine ilişkin faiz giderleri ilk madde ve malzemenin maliyetine girer.

h.Komisyonlar ve diğer giderler: Gümrük komisyoncularına ödenen ücret komisyon ve diğer giderlerdir.

II.1.2. Direkt İşçilik Giderleri

Üretim faaliyetlerine doğrudan katılan ya da diğer bir ifade ile bizzat makineleri çalıştıran, çalışmasını sağlayan ve makine başında çalışan işçilere ödenen ücretler (brüt tutar) direkt işçilik gideri olarak tanımlanmaktadır[3]

Bu tanımda geçen brüt ücretten kasıt: işçiye normal mesai süresi içinde fiilen çalıştığı günler için tahakkuk ettirilen esas işçilikten; fazla çalışma ücretleri, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, izin ücretleri ve geçici olarak çalıştırılan işçiler için ödenen ücretler ile taşeronlar aracılığı ile çalıştırılan işçiler için taşeronlara ödenen ücretlerdir.

Brüt ücret kapsamında yer alan işçilik giderleri aşağıdaki gibidir:

a.Esas İşçilik

Toplu iş sözleşmesinde belirtilen esaslar çerçevesinde işçinin normal mesai süresi içinde fiilen çalıştığı günler için tahakkuk eden ücretlerin toplamından oluşan bir gider türüdür. Kıdem zamlarında da bu grup içinde yer alır.

b.Geçici Çalışanlar Ücreti

Geçici işçilere çalıştıkları günler için ödenen ücretler bu yardımcı hesapta yer alır ve izlenir.

c.Taşeronlara Ödenen İşçiliklerle İlgili Ücret

d.Fazla Çalışma Ücreti (Zammı)

İşçilerin normal çalışma saatleri dışında çalışmaları halinde kendilerine ödenen ek ücretler bu grupta yer alır. Ülkenin genel yararları yahut iş niteliği veya üretimin artırılması gibi nedenlerle yasada yazılı günlük çalışma süresinin dışında yapılan çalışmalar, fazla çalışma olarak kabul edilir[4].

Eğer ekstra kapasite kullanımı için yapılan çalışmalar varsa ve bu çalışmalar özel bir siparişe yada o

iş emrine yönelikse, o zaman bu türden işlere ödenen ücret direkt işçilik giderleri arasında yer alır.

Eğer bir şekilde de olsa kaybedilen zamanın, kapasitenin yada miktarın telafisi için fazla çalışma söz konusu ise, o halde ödenen ücretin, endirekt işçilik giderleri arasında gösterilmesi gerekir. Bu türden ücretler aşağıdaki gibi bölümlendirilebilir.

a) Üretim ve Verimlilik Primleri

b) (Gece çalışma zammı) - Vardiya Zammı

e.Sosyal Sigortalar Kurumu İşveren Payları

f.Tasarruf Teşvik Fonu İşveren Payları

II.1.3. Genel Üretim Giderleri

Genel Üretim Giderlerini, "Direkt olarak üretim konusu mal ve hizmetlerin maliyetlerine giren ilk madde ve malzeme ile işçilik giderleri dışında, anılan mal ve hizmetlerin üretimi için yapılan ve fakat ancak dağıtım yoluyla maliyetlere yansıtılabilecek gider ve harcamaların tümü" olarak tanımlayabiliriz. Genel üretim giderleri, hangi mamule ya da gider yerine ait olduğu tam olarak belirlenemeyen ve ancak gider yeri ve taşıyıcılarına göre bölünebilen giderlerdir. Genel Üretim Giderlerinden başlıcaları, Endirekt Giderler Sosyal Giderler, Enerji Giderleri ile Amortisman Giderleridir.

G.Ü.G. hem sabit, değişken ve karmaşık giderlerden oluşması, hem de mamul maliyetlerine aktarılırken gerçek kullanım miktar ve tutarlarının temel teşkil etmemesi yani üretim miktarı ile doğrudan ilişkili olmamaları dolayısıyla, bünyesinde çeşitli güçlükler barındırır.

Bu nedenle G.Ü.G.'nin dağıtım tabi tutulmadan önce doğru ve sağlıklı bir sınıflandırma türlerine ayrılması gerekmektedir.

Aşağıda G.Ü.G.'lerinin bir sınıflaması yapılmıştır.

A. Endirekt Giderler

Belirli bir mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenmeyip bir takım dağıtım ölçüleri yardımı ile yüklenebilen giderlerdir. Endirekt giderlerin bir bölümü, oluşturdukları gider yeri açısından, diğer bir bölümü ise nitelik ve hesaplamalarındaki güçlük nedeniyle endirekt sayılmaktadır.

Direkt-endirekt ayrımında temel düşünce, giderin üretilen mamul veya hizmetin maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilme özelliğine sahip olup olmadığıdır. Dolayısıyla bir gider kalemi gider yeri açısından direkt olsa dahi, bir üretim birimi için ne kadar harcandığı doğrudan doğruya hesaplanamıyorsa o gider endirekt sayılmaktadır[1].

1. Endirekt Madde Giderleri

Genel olarak direkt madde kapsamına alınamayan ve üretilen mamulün bünyesinde bazen yer alan bazen de görülmeyen giderlerdir. Endirekt madde giderleri Genel Üretim Giderleri kapsamında yer almaktadırlar. Bu grupta yer alan bu giderlerin bir diğer özelliği ise, bunların mamul içinde saptanmalarının ekonomik olmayışı ve mamul madde içerisindeki payların işkolu üretim türüne göre değişmesidir[3]. Bu giderler başlıca iki gruba ayrılırlar.

a. Yardımcı Madde Giderleri

Tanım için Bkz Bölüm II.1.1.Yardımcı madde, mamul maliyetleri içerisinde direkt olarak yer almasına rağmen, üretilen mamule katkısı direkt maddeye göre daha az olur ve miktar ve kalite olarak da mamulün özünü oluşturmaz.

b. İşletme Malzemesi Giderleri

İmalat faaliyetinin yürütülmesi amacıyla kullanılan, fakat mamul bünyesi içine girmeyen çeşitli malzemelerdir[5]. Bu tür malzeme genellikle makine ve teçhizatın verimini ve kullanım süresini arttırmak amacıyla bakım onarım, değiştirme vbg. sırasında harcanan madde malzemelerdir. İşletme malzemesi aşağıdakilerden oluşur:

- Yağlama malzemesi (gres)
 - Temizleme malzemesi (Temizleme Tozu)
 - Elektrik malzemesi (Şalter, kablo)
 - Yedek parçalar
 - Hırdavat malzemesi (Çivi, tel)
 - Büro malzemesi (mürekkep, karbon kâğıtları)
2. Endirekt İşçilik Giderleri

Nihai mamullerin üretiminde kullanılan direkt işçilik dışında kalan ve bu mamullere doğrudan doğruya yüklenmeleri olanaksız olan işçiliklere, endirekt işçilik adı verilir. Endirekt işçiliklerde, aynı endirekt maddeler gibi, yardımcı işçilik ve yönetici işçilik olmak üzere ikiye ayrılır[2].

a. Yardımcı İşçilik

Kapıcı, çırak, gece bekçisi gibi personele ödenen, üretim işinin düzenli biçimde sürdürülmesine yardım eden işçiliklerdir.

b. Yönetici İşçilik

Ustabaşı, mühendis, gözlemci, atölye şefi gibi personele ödenen, üretim işini yönetenlere ilişkin işçiliklerdir.

c. İzin Ücretleri

İşyerinde çalışan bütün işçilere 1475 sayılı iş kanununa göre verilen ücretli izin sürelerine ait yevmiyeler bu grupta yer alır. Yıllık izin ücretleri çıplak ücret gibi hesaplanan bir ücret ekidir. Fakat nitelik ve

hesaplanmasındaki günlük nedeniyle endirekt işçilik grubunda yer alır.

d. Hafta Tatili ve Genel Tatil Ücreti

Genel tatil günlerinde ve hafta tatillerinde, işçiye çalışmadan ücret ödenmektedir. İşçilerin hafta tatili ve genel tatil günleri dolayısıyla hak ettikleri gündelikleri bu grupta yer alır.

Bunun dışında aşağıdaki işçilikler de endirekt işçilik kapsamında değerlendirilir:

- Konut Edindirme Yardımı
- Kıdem Tazminatı Karşılık Giderleri
- Diğer Kanuna veya Statüye Bağlı Ödemeler
- İkramiyeler
- Kıdem Teşvik İkramiyesi
- İzin Harçlığı
- Bayram Harçlığı
- Yemek Parası
- Erzak Yardımı
- Yakacak Yardımı
- İşgörmelik Ödenegi
- Çocuk Zammı

B. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim, pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (elektrik, su, gaz, bakım ve onarım haberleşme, nakliye ile diğer fayda ve hizmetler) için yapılan giderlerdir.

Aşağıdaki şekilde bölümlendirilebilir:

- Elektrik, Su, Gaz Giderleri
 - Elektrik Giderleri
 - Gaz Giderleri
 - Su Giderleri
- Haberleşme Giderleri
 - Posta Giderleri
 - Telefon Giderleri
 - Telgraf Giderleri
 - Teleks Giderleri
 - Telefax Giderleri
 - Kargo Giderleri
 - İlan Giderleri
 - Diğer Haberleşme Giderleri
- Bakım ve Onarım Giderleri
 - Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Bakım ve Onarım Giderleri
 - Bina bakım ve Onarım Giderleri
 - Tesis, Makine ve Cihazlar Bakım Onarım Giderleri
 - Taşlıklar Bakım Onarım Giderleri
 - Demirbaş Eşya ve Bakım Onarım Giderleri
 - Diğer Bakım ve Onarım Giderleri
- Taşeron Giderleri
 - Personel Taşıma Hizmeti Giderleri
 - Temizlik Hizmeti Giderleri

- c)Diğer Taşeron Giderleri
5) Pazarlama Faaliyeti ile Alınan Hizmetler
a)Bölge Depolarına Taşıma Giderleri
b)Bayilere Dağıtım Giderleri
c)İhracat Navlun Giderleri
d)Diğer Taşıma Giderleri
e)Yükleme Boşaltma Giderleri
f)Liman Giderleri
g)Tartı-Analiz Kontrol Giderleri
h) Satış Komisyonları
i) Satışla ilgili Dışarıdan Alınan Diğer

Hizmetler

- 6) Danışmanlık Hizmetleri
7) Fason İmalat Hizmetleri
8) Diğer Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

C. Çeşitli Giderler

İlk madde ve malzeme, işçi ücret ve giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, vergi resim ve harçlar ile amortisman ve tükenme payları finansman giderleri dışında ortaya çıkan giderlerdir. Aşağıdaki şekilde bölümlendirilebilir.

- 1) Sigorta Giderleri
2) Reklam ve Satışları Teşvik Giderleri
a) Reklam Giderleri
b) Sergilere, Fuarlara Katılma Giderleri
c) Hediye Eşya Giderleri
d) Numune Giderleri
e) Diğer Satışlar Teşvik ve Tanıtım Giderleri
3) Kira Giderleri
4) Sosyal Giderler
5) Eğitim Kültür ve Yayın Giderleri
6) Yolluklar ve Seyahat Giderleri
7) Ortak Giderlere Katılma Payları
8) Mahkeme ve Noter Giderleri
a) Temsil Giderleri
b) Misafir Ağırlama Giderleri
c) Lojman Giderleri
d) Yardım ve bağışlar
e) Diğer Kuruluşların Giderlerine Katılma

Payları

- f) Oda Aidatları
g) Tören Giderleri
h) Diğer Sosyal Giderleri
9) Havale ve Tahsil Giderleri
10) Diğer Çeşitli Giderler

D. Vergi, Resim ve Harçlar

Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçta bu ad altında giderleştirilir. Aşağıdaki şekilde bölümlendirilebilir.

- 1) Vergiler
a) Bina ve Arazi Giderleri
b) Motorlu Taşıtlı Vergisi
c) Taşıtlı Alım Vergisi
d) Damga Vergisi

- e) Gümrük Vergileri
f) Katma Değer Vergisi
2) Resimler
a) Belediye Resimleri
3) Harçlar
a) Tapu Harçları
b) İthal Belge Harçları
c) İhracat belge Harçları
d) Diğer Harçlar
4) Diğer Vergi, Resim ve Harçlar

E. Amortisman ve Tükenme Payları

Sabit varlığın değerinin, sabit varlığın hizmet süresine masraf olarak dağıtımı işlemine amortisman denilmektedir[6].

Bu varlıklar genellikle maddi ve maddi olmayan varlıklar olarak ikiye ayrılırlar. Maddi duran varlıklar, arsa, yapılar, makine ve donanım, demirbaş, taşıt aracı vb. malca varlıklardır. Kuruluş dönemi masrafları, yatırım dönemi masrafları, know-how, patent hakkı, peştemallık vb. nitelikteki varlıklar da maddi olmayan duran varlıklardır.

Amortismanlar, birden fazla üretim sürecine ya da işletme çalışmalarına katılan varlıklar için ayrılırlar. Bu nitelikteki varlıklar ise, duran varlıklardır. Amortismanlar bir yandan bu nitelikteki varlıklardaki değer kayıplarını saptarken, bir yandan da bu varlıkların üretim sürecine ya da işletme çalışmalarına katkısını belirler[7].

Bir yıl kullanım sınırı, yasal bir sınırdır ve yasanın belirlediği amortisman yöntemlerinin uygulanmasına dönük nitelik taşır, yoksa amortisman kavramı açısından, zaman sınırının kullanılması yanıltıcı olur. Çünkü, bir ürünün maloluşuna malca katılan hammadde, yardımcı madde ve işletme malzemesi yanında duran varlığın da bir payı vardır.

Bunlardan hammadde ve yardımcı madde üreninin oluşumunda bir kez kullanılır ve ürünün bünyesine girerler. İşletme malzemesi ise, birden çok üretim sürecine katılır ve her üretim sürecinde maloluşa katkıda bulunur ve genellikle birden çok mamulun oluşumunu sağlar. Dokuma tezgahındaki mekik, freze ve tornanın kesici, yontucu uçları gibi, İşletme malzemelerinin ürün maloluşuna katılması, duran varlıkların maloluşa katkıları gibidir. Ne var ki, amortisman kavramındaki genişlik sözkonusu değildir. Çünkü, yukarıda verilen örnekteki mekik, kesici uçlar gibi işletme malzemelerinin ömürleri, çalışma saati sayısı ya da ürün sayısı gibi ölçülerle belirlenebilir. Duran varlıklar da işletme malzemeleri gibi birden çok üretim sürecine katılırlar. Ancak ürünün oluşumuna amortismanlar yolu ile katkıda bulunurlar. Duran varlıkların ömrü genellikle işletme malzemelerinden fazladır. Örneğin dokuma tezgahı duran varlık, tezgah

kullanılan mekik işletme malzemesidir. Ayrıca duran varlıkların ürünün maloluşuna katkısı, işletme malzemesi kadar basitleştirilemez. Duran varlık bütünlüğü simgeler, bu bütünlük içinden üretim maloluşuna katkı söz konusudur. Çoğu işletme malzemesindeki gibi fiziki bir yok olma söz konusu değildir. Ayrıca, duran varlıkların bir iktisadi ve teknik ömürleri söz konusudur. İşletme malzemelerinde böyle ayırım ancak çok kısıtlı olarak sözkonusu olabilir[7].

Vergi açısından amortismanın temel görevi, masraf dağıtımıdır. Bu dağıtım sabit varlığın maliyeti üzerinden yapılır. Başka deyişle amortisman maliyete dayanmaktadır. Bu yol basit, kesin ve ucuzdur, görece kararlara yer vermez. Bu yolla amortisman, sabit varlığın maliyet değeri üzerinden, kullanılacağı varsayılan dönemlere parça parça masraf yazma olanağını sağlar. Böylece o dönem masrafı amortisman tutarı kadar artmış olur.

Amortisman bir yönüyle değer azalışı olduğundan, işletme o hesap dönemi, kârda da olas, zararda da olsa ayrılır[8].

Amortisman ve tükenme payları aşağıdaki şekilde bölümlendirilebilir.

- 1) Maddi Duran Varlık Amortisman Giderleri
 - a) İşletme Amortismanı
 - b) Binalar Amortismanı
 - c) Tesis, Makina ve Cihazlar Amortismanı
 - d) Taşıtlar Amortismanı
 - e) Demirbaşlar Amortismanı
 - f) Diğer Maddi Duran Varlıklar Amortismanı
- 2) Maddi Olmayan Duran Varlık Amortisman Giderleri
 - a) Haklar Amortismanı
 - b) Şerefiye Amortismanı
 - c) Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Amortismanı
 - d) Araştırma ve Geliştirme Giderleri Amortismanı
 - e) Özel Maliyet Amortisman Giderleri
 - f) Diğer Maddi Olmayan Amortisman Giderleri
- 3) Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Tükenme Payları
 - a) Arama Giderleri Tükenme Payları
 - b) Hazırlık ve Geliştirme Giderleri Tükenme Payları
 - c) Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlık Tükenme Payı

III. ÜRETİM GİDERLERİNİN VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN SINIFLANDIRILMASI

VUK 275'nci maddede, üretilen malların maliyet bedelinin saptanmasında esas alınacak maliyet unsurları şu şekilde gösterilmiştir.

-Mamulün üretimi için sarfedilen iptidai ve hammadde bedelleri,

-Mamule isabet eden işçilik,

-Genel üretim giderlerinden mamule düşen hisse,

-Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hissenin mamulün maliyetine dahil edilmesi ihtiyaridir),

-Ambalaj malzemesi bedeli (ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zorunlu olan mamullerde),

İşletmeler, bu maliyet unsurlarını içermek şartı ile ürettikleri mamullerin maliyetini diledikleri usulde belli edebilirler.

275'inci madde uyarınca oluşturulacak maliyet bedelinde sadece gerçekte o mamulün imalatı ile ilgili olmayan harcamalar imalatla ilgilendirilmeyecektir. Bu aşamada belirtilmesi gereken V.U.K.'nun üretilen mamüllerin değerlendirilmesinde öngördüğü esasların temel Maliyet Muhasebesi ilkeleri ile uyumlu olduğudur.

Bu husus belirlendikten sonra V.U.K.'nun 275'nci maddesine göre değerlendirilerek mamulün maliyetine girecek maliyet kalemlerinin saptanması gerekmektedir. Anılan maddede, mamulün bünyesine girecek maliyet unsurları grupları itibariyle; ilk madde ve işçilik gibi direkt maliyet unsurlarıyla genel imal ve idare gibi dolaylı maliyet unsurları belirtilmiş, ayrıca ambalaj giderlerinin de belli hallerde maliyetlere katılacağına işaret edilmiştir. Ancak bunların herbirinin nelerden oluştuğuna yer verilmemiştir. Büyük ihtimalle, kanun bu konudaki tespiti maliyet muhasebesine bırakmıştır. Kanunun daha iyi anlaşılabilmesi için maliyet muhasebesinin de yardımıyla 275'nci maddede belirtilen ana maliyet grupları içerisinde yer alması gereken unsurlar sırasıyla aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

III.1. İptidai ve Hammadde Bedelleri

İptidai ve hammadde bedelleri üretim esnasında kullanılan ve doğrudan doğruya mamulün bünyesine girerek mamulün ana unsuru olan maddelerle, mamulün bünyesine katılmakla birlikte mamulün ana unsuru olmayan maddeleri kapsar. Bu anlamıyla V.U.K.'nun 275'inci maddesinde belirtilen iptidai ve hammadde bedellerinin direkt (dolaysız) maliyet bedellerinden olduğu açıktır. Bir başka tanımlamayla, "İptidai ve Hammadde bedelleri" ifadesinden kastedilenin üretim sırasında kullanılan malzemeden mamul yapısı içine girip mamulün temel ögesini oluşturan ve doğrudan doğruya saptanması teknik bakımdan olanaklı ve iktisadi bakımdan anlamlı sayılabilecek türden malzemeler olduğunu söyleyebiliriz. Bu tür maliyet unsurları hammadde olabileceği gibi, üretim aşamalarından geçmiş bir yarı mamul veya başka sanayi kollarının

mamulü olan unsurlardan da oluşabilir^(*). Yardımcı malzeme bedellerinin de kanunda yer almamasına rağmen bu başlık altında maliyetlerle ilişkilendirilebileceği düşünülebilir[9].

III.2. İşçilik Bedelleri

V.U.K.'nun 275'nci maddesine uygun bir işçilik değerlemesi yapılabilmesi için öncelikle belli bir üretim faaliyeti nedeniyle o dönemde işletme bünyesinde gerçekleştirilen direkt, endirekt ve boş işçilik tutarlarının miktar ve değer olarak tespit edilebilmesi, ardından üretim faaliyeti ile ilgili olmayan boş işçilik tutarının üretimin maliyetine atılmayarak doğrudan kâr-zarar hesapları ile ilişkilendirilmesi, direkt işçilik bedellerinin bu bent uyarınca "İşçilik Bedelleri" adı altında, endirekt işçilik bedellerinin ise maliyet muhasebesindeki uygulama paralelinde "Genel Üretim Giderleri" adı altında üretimin maliyetlerine katılması gerekmektedir[9]. Yukarıda adı geçen boş işçilik tanımı ile anlatılmak istenen şudur.

Boş işçilikler, deprem, yangın su basması vb. doğal afetlerle, üretim azlığı, malzeme eksikliği, organizasyon hataları, makina teçhizat arızaları, yardımcı hizmet veya aletlerin yetersiz olması ve atıl kapasite gibi nedenler dolayısıyla bir mamulün üretiminde kullanılmayan işçilik bedellerini ifade eder. Bu tip giderlerin bir kısmı işletme bünyesinde devam eden bir üretim faaliyetine bağlı olarak oluşabileceği gibi atıl kapasite ve organizasyon hataları vb. durumlarda üretim faaliyeti ile ilgili olmamaktadır. Genel görüş, Vergi Hukukumuzda göre yapılması gerekenin üretimle doğrudan ilgili olarak oluşan boş işçilik giderlerinin 275'nci madde gereğince imalat maliyetlerine, üretim faaliyeti ile ilgisi olmayan boş işçilik giderlerinin ise doğrudan kâr-zarar hesaplarına atılması yönündedir[9].

Boş işçiliklerin yanısıra ilgili üretim birimlerinde atıl kalan makina-teçhizat vb. gibi imalat amaçlı sabit kıymetler için ayrılan amortismanların, imalat faaliyeti yapılamayan süreye isabet eden kısmının da çalışmayan kısım gideri olarak muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir.

İmalat faaliyeti ile uğraşan bir işletmede çalışmayan kısım giderlerinin genellikle aşağıda belirtilen nedenlerden kaynaklanabileceği söylenebilir.

- Makina ve teçhizat arızaları olması,
- İmalatta kullanılan ilk madde ve malzeme gibi girdilerin zamanında imalata verilememesi,

¹Kanunda kullanılan "İptidai Madde" sözcüğünün imalata giren yarı mamul veya başka sanayi kollarının mamulü olan maliyet unsurlarını, "hammadde" sözcüğünün ise hiç bir üretim aşamasından geçmemiş maliyet unsurlarını kastettiği düşünülebilir.

- Yardımcı hizmetler veya aletlerin yetersiz olması,
 - Malzemenin bozuk çıkması,
 - Sipariş eksikliği, üretimin az olması vb. gibi atıl kapasite durumları,
 - İş yavaşlatma ve grev durumları,
 - Deprem, yangın vb. doğal afetler,
 - Ve diğer nedenler. (Elektrik kesilmesi vb.) [10].
- İşçilik bedelleri açısından diğer bir sorun kıdem tazminatı ödemelerinde yaşanmaktadır.

Vergi Hukuku açısından kıdem tazminatı ödemeleri, sadece ödemenin yapıldığı yılla değil, fakat hizmet sözleşmesinin devam ettiği birden fazla yılla ilgili olduğu halde, önceki yıllara ait tazminat miktarı tam olarak bilinemeyeceğinden ödemenin tamamı ilgili yılda zarar yazılmalıdır. Kıdem tazminatları için, karşılık ayrılması vergi kanunları açısından mümkün değildir. Bu husus Danıştay kararları ile de kesinlik kazanmıştır. Çünkü V.U.K.'nunda böyle bir karşılık türü düzenlenmemiştir.

Karşılık hesapları kullanılmak suretiyle, kıdem tazminatlarından pay verilerek ticari maliyetlerin saptandığı durumlarda, vergiye matrah olacak mali kârın tesbiti bakımından hesap dönemi sonunda, karşılık hesabının kapatılarak, kara alınması gerekir. Maliyetin tesbitinde, kıdem tazminatından pay verilen mamullerin hesap dönemi içinde tamamen satılması halinde, başka bir işlem yapmaya gerek yoktur. Bu mamullerden bir kısmının dönem sonu stokları arasında yer alması halinde ise, stok maliyetindeki kıdem tazminatı karşılık payının, dönem sonunda zarara intikal ettirilmesi suretiyle gerekli düzeltme yapılmalıdır.

Bu açıklamalara göre ulaşılan sonuç şudur; V.U.K.'na göre imalat maliyetlerinin tespit edilmesi sırasında ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının maliyetlere katılmasının vergi uygulaması bakımından kabul edilemez ve Vergi Hukuku haricindeki mevzuat gereğince ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarını dönem sonunda kapatılarak kâra alınması gerekir.

III.3. Genel Üretim Giderleri

Bu tip giderler direkt malzeme ve direkt işçilik dışında kalan fakat üretimle ilgili olan bütün maliyet unsurlarından oluşur. Bu maliyet grupları ve bünyelerindeki unsurlar aşağıda verilmiştir.

- Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- İşletme Malzemeleri (Alet, Edevat, Yakıtlar, Bakım Mlz. vs.)
- Madeni Maddeler (Çelik, Bakır, Kurşun Pirinç vs.)
- Elektrik malzemeleri
- Kırtasiye malzemeleri
- Giyecek ve Yiyecek Maddeleri
- Endirekt İşçilik Giderleri
- Yardımcı işçilik

- Fazla Çalışma Ücretleri
- Sosyal Ödemeler
- Boş İşçilikler
- Diğer Endirekt Giderler
- Tamir-Bakım Giderleri (Üretimle ilgili bina makina vs. için)
- Amortismanlar (üretimle ilgili amortismanlar)
- Vergi - Resim ve Harçlar
- Dışarıya Yaptırılan İşler (Araştırma-Geliştirme, Telif, tercüme vb.)
- Sigorta Giderleri
- Çalışmayan kısım giderleri
- Finansman Giderleri (Doğrudan üretimle ilgili olanlar)

Bu maliyet unsuru ile ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek diğer uygulama problemleri aşağıda ele alınmıştır[9]:

-İşletmede uygulanmakta olan amortisman yöntemi de ortaya bazı sorunlar çıkarabilecektir. Azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrılan hallerde, normal amortismanla tekabül edenin dışındaki kısım genel imal veya idare gideri olarak imalatla ilgilendirilmeyip doğrudan gider yazılmalıdır. Çünkü ayrılan amortismanın normal amortismanla tekabül edenin dışındaki kısmı gerçek bir yıpranma ile ilgili değildir. İmalat için yapılması zorunlu gider niteliği taşımaz. V.U.K.'nun 317'nci maddesinde yer alan fevkalade amortisman yöntemi ile ayrılacak amortismanlardan ise sadece cebri çalışma nedeniyle ayrılacak amortisman bedellerinin maliyetlerle ilişkilendirilmesi doğru olacaktır.

-Finansman giderlerinin üretim maliyetlerine katılıp katılmayacağı hususu da teoride tartışmalı konulardan biridir. Genel kaniya göre her durumda finansman giderlerini doğrudan dönem giderleri ile ilişkilendirmek doğru olmayacaktır. Finansman giderleri bazı durumlarda açıkça üretim faaliyeti ile ilgili işlemlerden kaynaklanmış olabilir. Bu durumda sadece üretim faaliyeti ile ilgili finansman giderleri imalat maliyetlerine katılmalı diğer finansman giderleri dönem giderleri arasında görülmelidir. Bu 275'nci maddede kabul edilen maliyet bedeli ölçüsünün bir gereğidir. Dolayısıyla finansman giderleri işletmede genel üretim veya genel idare giderleri arasında yer alabileceği gibi doğrudan kâr-zarar hesabıyla da ilişkilendirilebilecektir.

-Yine genel imalat giderleri arasında yer alan tamir-bakım giderlerinin değerlendirilmesinde değişik durumlar sözkonusu olabilir. Genel olarak yapılacak tamir-bakım harcamaları ilgili üretim departmanına yüklenecektir. Bazı durumlarda ise tamir-bakım masraflarının V.U.K.'nun 272'nci maddesi gereğince aktifleştirilmesi gerekecektir.

-Vergi resim ve harçlar gibi gider unsurlarındaysa, (sadece aynı nitelikte olanlar) bu tip

harcamalar eğer daha önce sabit kıymet bedellerine dahil ettirilmemişlerse üretim maliyetlerine dahil edilebilirler. Bunlar genellikle günlük işlemler nedeniyle ödenen vergi resim ve harçlardır. Bu unsurların V.U.K.'nun 269'ncü ve 270/ son fırcası gereğince doğrudan gider hesaplarına kaydedilecekleri de bilinmelidir. Katma Değer Vergisi'nde ise bu verginin yansıtılabilme özelliği nedeniyle üretim maliyetleri ile ilgilendirilmesi prensip olarak mümkün değildir. Ancak K.D.V. Kanunu'nun 30'uncü maddesinde sayılan katma değer vergileri ile (son bentteki hariç) aynı Kanun'un 33'ncü maddesinde bahsedilen "Kısmi Vergi İndirimi" uygulamasında, indirim hakkı tanınmayan işlemlere isabet eden ve indirim konusu yapılamayan KDV gider yazılabileceği gibi üretim maliyetlerine dahil edilebilecektir.

-Birkaç yılı ilgilendiren sigorta primi ve benzeri gider unsurlarında ise, hesap dönemini aşan kısmın peşin ödenen bir gider olarak aktifleştirilmesi, dolayısıyla bu kısmın üretim maliyetlerine dahil edilmemesi daha doğru olacaktır. V.U.K.'nun 283'ncü maddesiyle de aynı uygulama öngörülmüştür. Tahakkuk edip ödenmiş sigorta primlerinden hesap dönemi ile ilgili olanların ise, tahakkuk esasının bir sonucu olarak üretim maliyetleri ile ilgilendirilmesi gerekmektedir.

-Çalışanlara yıl içinde ödenecek ikramiye, toplu prim ve kâr paylarının kesin tutarları ancak yıl sonunda belli olacağından, bunların yıl içinde maliyetlere yüklenmesinde, tahmini yıllık tutarın 1/12'sinin her ay maliyetlere yüklenmesi yöntemi kullanılabilir.

-Tatil ücretlerinin dolaylı işçilik maliyetlerinden olduğu daha önce belirtilmişti. Ücretli izinler genellikle yaz aylarında toplandığından, buna bağlı olarak o aylardaki genel imalat maliyetleri de oldukça yükselebilmektedir. Bu durumu önlemek için, bir kaşılık hesabı kullanmak yoluyla, bu maliyetlerin yıl içindeki aylara eşit bir biçimde dağıtılması yöntemi kullanılabilir.

III.4. Genel İdare Giderleri

Bölüm III.3 de belirtilen genel üretim giderleri dışında kalan genel nitelikte giderlerdir. Bir başka tanıma göre Genel İdare Giderleri, bir işletme ya da teşebbüs politikasının saptanışına veya bunların tamamının yönetimine ilişkin giderlerdir. Bu giderler aşağıdaki şekilde bölümlendirilebilir.

- Genel Giderler
- Satış personel ücretleri
- Kira giderleri
- Sigorta giderleri
- Isıtma - Aydınlatma vb. giderler
- Reklam - Tanıtma vb. giderler
- Genel merkez gider payları
- Yönetim Giderleri
- İdari personel ücretleri
- PTT, seyahat vb. giderler
- Kırtasiye giderleri

- Toplantı, genel kurul giderleri
- Temsil ve ağırlama giderleri
- Etüd ve araştırma giderleri
- Finansman Giderleri
- Teminat mektubu giderleri
- Kur farkları giderleri
- Kredi faizleri giderleri
- Vade farkları giderleri

Bu tip giderlerin en temel özelliği üretim faaliyeti ile doğrudan veya dolaylı ilişkisi olan gider kalemleri arasında katılmayışlarıdır. Maliyet muhasebesi yönünden genel idare giderlerinin mamul maliyetlerini dahil edilmemesi görüşü ağırlık kazanmıştır. Ancak V.U.K.'nun 275'nci maddesinde genel idare giderlerinden mamule düşen hissenin mamül maliyetlerine dahil edilip edilmemesi mükellefin isteğine bırakılmıştır. Dolayısıyla isteyen mükellefler bu türden giderlerini üretim maliyetleri ile ilişkilendirebilecekler, isteyenler ise doğrudan dönem giderlerine atabileceklerdir.

III.5. Ambalaj Giderleri

Ticari ambalaj emtea ve mamülleri içine koymakta kullanılan ve bunlarla birlikte müşterilere teslim edilen maddelerdir.

Ticari ambalaj mamulle birlikte kesin olarak teslim edilen ambalajla, geri alınan ambalajı içine alır. Mamulle birlikte teslim edilen ambalaj, değeri içindekinin satış bedeline dahil olarak ya da ayrıca fatura edilen ambalajdır. Geri alınan ambalaj ise, müşterilere geçici olarak verilen ve prensip itibari ile teşebbüse geri verilmesi gereken ambalajdır. Bu nevi ambalajın değeri satılan emtea ve mamullerin ticari maliyetinin bir elemanı değildir.

Diğer taraftan, ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesi bedelinin imal edilen mamulün maliyet bedeline dahil olduğu hususu V.U.K.'nın 275'nci maddesi ile hüküm altına alınmıştır.

Depozito karşılığı müşteriye verilen ve satıştan sonra, geri gelen ambalaj maddeleri ise ayrı bir emtea gibi kabul edilerek, gerekli kayıtlar yapılabilir. Bu durumda geri gelmeyen ambalaj maddelerinin maliyet bedelleri ile depozito bedelleri karşılaştırılarak aradaki fark sonuç hesaplarına intikal ettirilir. Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu da, konu ile ilgili olarak aldığı kararda meşrubat firmalarınca kullanılan boş şişelerin birer emtia olarak kabul edilip, alınan depozitolarla bağlantısı kurulmak suretiyle muhasebeleştirilmesi gerektiği sonucuna varmıştır[11].

IV.SONUÇ

Maliyet Muhasebesinin en önemli görevi, doğru olarak ayrımlanmış üretim giderlerini doğru bir şekilde

gider yerlerine dağıtmaktır. Bu işlemin yapılması ise, üretim giderlerinin iyi tanınmasına bağlıdır. Bu nedenle maliyet işleriyle uğraşan kişiler, yönetime sağlıklı bilgiler vermek ve mamul maliyetlerini doğru hesaplamak için üretim giderlerini ayırıştırma işinde ustalaşmak zorundadırlar. Aksi halde tam rekabet ortamı hatalarını affetmeyecek ve maliyetini hesapladıkları mallar piyasadan silinecektir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1]- AKDOĞAN, NALAN., "Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları", Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara 1994, s.24-25, 199.
- [2]- ÜSTÜN, RIFAT; BOZOK, SİNAN., "Maliyet Muhasebesi", 1. Fasikül, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 73, A.Ö.F. Yayın No: 20, Eskişehir, 1990, s.10.
- [3]- ALTUĞ, OSMAN., "Maliyet Muhasebesi", 11. Baskı, Evrim Yayınları, İstanbul, 1996, s.47,93.
- [4]- 1475 Sayılı İş Kanunu.
- [5]- BURSAL, NASUHI; ERCAN, YÜCEL., "Maliyet Muhasebesi - İlkeler - Uygulamalar", İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 58, İstanbul 1990, s.76-77.
- [6]- DURMUŞ, A. HAYRİ., "Envanterde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri". İ.İ.T.İ.A. NİHAD SAYAR - Yayın ve Yardım Vakfı, Yayın No: 314-546, İstanbul 1979, s.155.
- [7]- GÜVEMLİ, OKTAY., "Amortisman Kavramı ve Amortismanla Konu Olan Varlıklar", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 72, Ağustos 1987, s.6-7,13.
- [8]- SAYDAR, REMZİ., "Ticari ve Mali Bilançolar", Met-Er Matbaası, İstanbul 1961, s.122.
- [9]- GÜRKAN, YAVUZ., "Vergi Hukuku ve Maliyet Muhasebesi Yönünden İşletmede Üretilen Mamullerin Değerlemesine İlişkin Esaslar ve Uygulamada Doğabilecek Sorunlar", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 125, Ocak 1992, s67-98, 71-72, 75-76.
- [10]- GÜRKAN, YAVUZ., "Sanayi İşletmelerinde Çalışmayan Kısım Giderleri ve V.U.K.'na Göre Maliyetlere Katılması", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 107, Temmuz 1990, s.50.
- [11]- H.U.K. 13.2.1985 gün ve 260/1 sayılı Danışma Komisyonu Kararı.