

ENDİREKT GİDERLERİN İZLENMESİNDEKİ MALİYET SİSTEMSİZLİĞİ VERGİ KAÇIRILMASINA VEYA FAZLA VERGİ ÖDENMESİNE YOL AÇAR

Doç. Dr. Türker SUSMUŞ*

ÖZET

Günümüz uygulamalarında, özellikle KOBİ'lerde, ya hiç maliyet sistemi bulunmamakta veya gider yerleri tabanlı maliyet sistemleri aksak ve yeterince bilinçli olmayan bir şekilde uygulanmaya çalışılmaktadır. Oysa, maliyet sistemsizliği veya sağlıksız bir maliyet sistemi, işletmelerin yanlış mamul maliyetlerini hesaplamalarına yol açacağı gibi, bilinçli veya bilinçsiz bir şekilde vergi kaçırılmasına veya fazla vergi ödenmesine de yol açabilmektedir. Esasen bu sistemsizliğin en olumsuz sonucu, işletmelerin hatalı bir biçimde mamul maliyetleme, satış fiyatı hesaplama ve envanter değerlemesi yapması, dolayısıyla yanlış üretim ve stoklama kararları alması olacaktır. Özellikle SPK'ya kayıtlı işletmelerde bu tür hatalı uygulamaların yapılması sonucunda hem "Kamuyu Aydınlatma" ve "Saydamlık" ilkesinin, hem de genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden "sosyal sorumluluk" ilkesinin olumsuz etkilenebileceği açıktır. İşte bu nedenle maliyet sistemi konusunun önemini çarpıcı bir biçimde ortaya koyabilmek amacıyla vergi ile doğrudan ilişkisi üzerinde durularak maliyet analiz örnekleriyle desteklenmiştir.

* Ege Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, e-mail: turkersusmus@gmail.com

ABSTRACT**WORKING WITHOUT A COST SYSTEM TO ASSIGN INDIRECT COSTS GIVES WAY TO TAX EVASION OR TO PAY EXCESS TAX**

In contemporary applications, especially in SME's, there is no cost system or cost systems based on cost centers is being implicated in an imperfect way without any consciousness. However, unhealthy cost systems can also give way to tax evasion or to pay excess tax consciously or unconsciously as well as causing wrong product calculations. Essentially the most negative outcome of working without a system is making product costing, selling price calculations and inventory valuation wrongly therefore taking incorrect production and inventory building decisions. It is obvious that especially this kind of wrong applications in business enterprises registered to Capital Markets Board can affect "Public Disclosure" "Transparency" and "Social Responsibility" principles negatively. Because of this, to state the importance of cost system subject, its relationship with tax is emphasized and it is supported by cost analysis examples.

1. GİRİŞ

Rekabetin gittikçe arttığı, globalleşmenin ve teknolojik yeniliklerin yaşandığı dünyamızda, işletmelerin mevcut pazarlarını koruyabilmeleri ve kabul edilebilir bir karla faaliyetlerini sürdürebilmeleri, çağı yakalamaları ve doğru kararlar almaları ile mümkündür. Özellikle, Avrupa ile hemen hemen bütünleşme sürecine gelindiği ülkemizde, işletmelerin hem ülke içinde faaliyet gösteren işletmelerle, hem de Avrupa Birliği'ne dahil ülke işletmeleriyle rekabet edebilmesi daha da güçleşmiştir. Ulusal ve uluslararası düzeyde gerçekleşecek bu kıyasıya rekabet, işletmelerin mevcut durumunu gösterecek ve geleceğe ışık tutabilecek sağlıklı bir maliyet muhasebesi bilgi sisteminin kurulması ile sağlanabilecektir. Bu bağlamda, insan ihtiyaçlarını gidermek, topluma hizmet etmek, istihdam yaratmak ve bunun sonucunda kar elde etmek isteyen işletmeler, üretmiş oldukları mamullerini doğru fiyattan satabilmek ve karlı yatırımlara yönelebilmek için *maliyetleri* doğruya en yakın bir şekilde tespit etmek isteyeceklerdir.

Literatürde maliyet sistemi ile ilgili çeşitli sistemler yer almaktadır. Bunlar içinde mamul maliyetlerini doğruya en yakın saptamaya yönelik yöntem olarak karşımıza Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi (activity-based costing) çıkmaktadır. Fakat, bu sistemin uygulamacılar tarafından daha kolay algılanıp kurulabilmesi ve faaliyet bazında dağıtım anahtarla-

rının çıkarılabilmesinde bir takım güçlüklerin uygulamada meslek mensuplarca yaşandığı bilinen bir gerçektir. Ayrıca günümüz uygulamalarında, özellikle KOBİ'lerde, ya hiç maliyet sistemi bulunmamakta veya gider yerleri tabanlı maliyet sistemleri aksak ve yeterince bilinçli olmayan bir şekilde uygulanmaya çalışıldığı görülmektedir. Oysa, maliyet sistemsizliği veya sağlıksız bir maliyet sistemi, işletmelerin yanlış mamul maliyetlerini hesaplamalarına yol açacağı gibi, farkında olmadan vergi kaçırılmasına veya fazla vergi ödenmesine de yol açabilmektedir. İşte bu amaçla maliyet sistemi konusunun önemini çarpıcı bir biçimde ortaya koyabilmek amacıyla maliyet sistemi ve vergileme işlemlerinin doğrudan ilişkili olduğu açıklanarak bu çalışma oluşturulmuştur.

2. SAĞLIKLI İŞLEYEN MALİYET SİSTEMİNİN FAYDALARI

Maliyet sisteminin faydalarını aşağıdaki gibi 4 temel noktada toplamak mümkündür:

a) Mamul Maliyetlemesi

İşletmeler, ekonomik yönleri güçlü olan ve katma değer yaratarak toplumun ihtiyaçlarına cevap veren kar amaçlı örgütlerdir. İşletmelerin, bu amaçlarına ulaşabilmeleri ve gelişip büyüebilmeleri, işletme politikalarının sağlıklı bir şekilde tespit edilmesine bağlıdır. Kuşkusuz, bir işletmenin politikalarını belirleyen en önemli faktörlerden birisi, ürettiği mamul ya da hizmetlerin fiyatının oluşturulmasında ve geleceğe yönelik stratejilerde kullanılan maliyettir. Çünkü işletmeler mamullerini satarken bunları ne kadara üretmiş olduklarını ve gelecekte de ne kadara üretilip satılabileceğini bilmek isterler.

Diğer yandan, mamul maliyetlerin doğru bir şekilde saptanması işletmelerin dönem sonlarında doğru bir envanter değerlemesi yapmasına da imkan tanıyacak, böylece gerek bilançolarda stoklar (151 ve 152 nolu hesaplar) gerekse satışların maliyeti ve gelir tablosunda satılan mamulleri maliyeti ve brüt karlılık rakamları daha gerçekçi bir biçimde yerini alacaktır. Bunun paralelinde de kar payı dağıtım ve vergileme işlemlerinin de gerçekçi sonuçları yansıtacağını söylemek kanımca doğru olacaktır.

b) Maliyet Kontrolü

Yöneticiler, üretilen mamüllerin maliyetlerini ayrıntılı olarak bilmek isterler. Ayrıntılı mamül maliyet verileri yöneticilere maliyet kontrolünde, üretimin ve bunun için gerekli olan kaynağın planlanmasında ve başarı ölçümünde

yardımcı olur. Aynı zamanda bu veriler, yöneticilerin hangi mamulün üretimine devam edileceği, hangisinin üretimine son verileceği ve fiyatlandırmanın nasıl olacağına ilişkin kararların alınmasında da rol oynar.

Maliyet kontrolü, etkin bir maliyet sisteminin varlığı sayesinde işletmelerin maliyetler hakkında bilinçlenmesi ile sağlanabilmektedir. Buna ilk adım; gider türlerinin gider yerlerine dağıtımı olan 1. dağıtımın doğru, mantıklı ve ölçülebilir dağıtım anahtarları ile gerçekleştirilmesidir. Giderlerin azaltılması ve kontrol altına alınması belirli incelemeler, belirli analizler sonucu sağlanabilir. Maliyet sistemi ile işte bu analiz ve incelemeler için gerekli veriler sağlanabilecektir.

c) Maliyet Planlaması

İşletmeler, faaliyetlerini sınırlı kaynaklarla yürütmek durumunda olan ekonomik birimlerdir. Sınırlı kaynak varsayımı altında en yüksek verime ulaşabilmek için işletmelerin iki temel soruya cevap aramaları gerekmektedir. Bunlar, “gerçekten olması gerekenin yapılıp yapılmadığı” ve yapılanların ne ölçüde iyi olduğu” dur. Bu sorulardan birincisinin cevabı, işletmenin toplum gereksinmelerine karşılık verebilmesi ile ilgilidir. İşletme yönetimi, karar süreci içerisinde hizmet sunulacak gereksinmeyi belirleyip doğrultuyu düzenleyecek, yani “uzun döneme yönelik olarak olması ve yapılması gerekeni seçecektir”. Günümüzün karmaşık toplum ve pazar yapıları dikkate alındığında, bu tercihin tek doğruyu bulmak için yapılmayacağı anlaşılabilir. İkinci sorunun cevabı, ilkinde oranla daha kolaylıkla ve belirleyici göstergelerle aranabilir. Burada “iyi” nin ölçüsünü, işletmenin “amaçlarına ulaşma derecesi” ve “amaçlarını en düşük maliyetle gerçekleştirme oranı” ortaya koyacaktır.

Bu bağlamda, sağlıklı bir maliyet sisteminden elde edilecek bilgiler sayesinde geleceğe ilişkin mamul ve departman bütçeleri hazırlanabilecek, hatta mamul maliyetini oluşturan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerine ilişkin standartlar daha kolay ve amaca uygun bir şekilde oluşturulabilecektir.

d) Yönetimsel Kararlardaki Önemi

Halen üretmekte olduğumuz mamullerden hangisinin üretimine devam edelim? Hangisinin üretiminden vazgeçelim? Bu mamullerden birini üretmeye devam mı edelim yoksa dışarıdan tedarik yoluyla satın mı alalım? Satış fiyatımız ne olsun? X departmanını kapatalım mı? İşletmemize gelen özel bir sipariş fiyatını kabul edelim mi yoksa reddedelim mi? gibi soruların

cevaplarının verilebilmesi ve bu sorulara ilişkin sağlıklı kararlar alınabilmesi için sağlıklı işleyen bir maliyet muhasebesi sisteminden sağlanacak maliyet bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır.

3. MALİYET SİSTEMİNİN KURULABİLME AŞAMALARI

Maliyet sisteminin işletmelere ne gibi faydalar sağladığı gerekçeleriyle açıklanmıştır. Kanımca, iyi ve sağlıklı işleyen bir maliyet sisteminin kurulabilmesi için aşağıdaki adımların gerçekleştirilmesi gerektiğini söylemek mümkündür:

- Üst yönetimin bu konuda kesin kararlı olduğunu, bu konunun arkasında duracağını tüm yöneticilere duyurarak maliyet sistemi konusunda uzman ilgili meslek mensubu / danışman firmayla sözleşme imzalanması,
- Maliyet Sistemi kurulacak işletmede proje takımının oluşturularak başta genel müdür olmak üzere muhasebe, maliyet muhasebesi, finans, üretim, satın alma, ar-ge, pazarlama, insan kaynakları departman yöneticilerinin ve kurulacak maliyet sistemini bilgisayar yazılımı haline getirmesini sağlayacak bilgi işlem veya yazılım müdürünün de bu takımda yer almasının sağlanması,
- Maliyet sistemini kuracak maliyet danışmanı kişi/firma ile yakın çalışacak bu takım üyelerine maliyet sisteminin gerekliliği ve yararları üzerine tatmin edici açıklamalarda bulunularak ikna edilmesi,
- Maliyet danışmanı kişi/firma tarafından işletme içinde keşif yapılarak üretimin başından satışın gerçekleştiği son noktaya kadar ki tüm tedarik, üretim, pazarlama-satış ve yönetim sürecindeki ilgili departmanlar gezilerek tam bilgiye sahip olunması ve bununla ilgili yazılı üretim akış şema ve belgelerin hazırlanması,
- Maliyet danışmanının keşif incelemeleri sonucu edindiği bilgiler hakkında proje takımı üyelerine mevcut sistem hakkındaki saptamalarını aktararak mevcut sisteme ilişkin departman yöneticilerinin eklemeleri gereken bilgileri dinlemesi ve mevcut sistemin (sistemsizliğin) sakıncalarını tartışarak mevcut sistemi masaya yatırmaları,
- İşletmenin mevcut süreci hakkında sağlıklı bir bilgiye sahip olunmasının ardından muhasebe sistemine de entegrasyonu kurulacak olan gider türlerinin (çalışmanın ileriki bölümlerinde açıklanacak) tekdüzen muhasebe sistemine uygun bir biçimde belirlenmesi,

- Gider türlerinin belirlenmesi devam ederken giderlerin tüketildiği, geçtiği yerleri ve dolayısıyla toplanacağı yerleri, yani departmanlar olarak adlandırılan gider yerlerinin (çalışmanın ileriki bölümlerinde açıklanacak) saptanması,
- Gider türlerinin belirlenmesinin ardından bu giderlerin izlenebilmesini sağlamak amacıyla direkt ve indirekt hammadde stokları için talep, satın alma ve üretim süreçlerinde objektif bir malzeme akış belgeleme sisteminin kurulmasına başlanması,
- Direkt işçi ve indirekt işçi ayrımlarının işletme içinde doğru bir şekilde yapılarak mevcut tüm işçiler için bu konuda sınırların çizilmesinin sağlanması,
- İşçilik maliyetlerinin takip edilebilmesi amacıyla direkt işçilerin hangi mamulün üretiminde, hangi gün ve kaç saat çalıştıklarının saptanabilmesi için direkt işçi çalışma kartları ve özetlerinin hazırlanması,
- Çeşitli departmanlarda çalışmalarını sürdüren indirekt işçiler için de hangi departmanda hangi gün ve kaç saat çalıştıklarının saptanabilmesi için indirekt işçi çalışma kartları ve özetlerinin hazırlanması,
- Endirekt gider olarak nitelenen elektrik, bina sigorta, makine sigorta, doğal gaz, ısıtma, emlak vergisi, bina amortisman, makine amortisman ve kira gibi vb indirekt giderlerin tüketildikleri ya da ilgili oldukları tüm gider yerlerine dağıtımında kullanılacak dağıtım anahtarlarının saptanarak bu anahtarlara ilişkin bilgi akışının sisteme bağlı olarak normal raporlanmasının sağlanması,
- İşletme için çok önemli olan 1. dağıtım işleminin, yani indirekt gider türlerinin ortaya çıktıkları, tüketildikleri ya da ilgili oldukları tüm gider yerlerine mantıklı, pratik ve ölçülebilir dağıtım anahtarlarıyla dağıtılması,
- İşletmenin yapısına uygun ilgili 2. dağıtım yönteminin (direkt dağıtım, kademeli dağıtım, matematiksel dağıtım gibi) belirlenmesinin ardından yardımcı üretim, yardımcı hizmet ve üretim yerleri yönetimi gider yerlerinde 1. dağıtım sonucu toplanmış olan indirekt giderlerin (Genel Üretim Giderleri) ilgili dağıtım anahtarları kullanılarak esas üretim gider yerlerine yüklenmesi,
- 1. ve 2. dağıtım sonucu esas üretim gider yerlerinde toplanmış olan tüm indirekt giderlerin (Genel Üretim Giderleri), bu giderlerin toplandığı yerler ile mamuller arasında mantıklı ilişki kurulabilen dağıtım anahtarları saptanarak 3. dağıtım işleminin gerçekleştirilmesi.

Yukarıda belirtilen tüm maliyet izleme ve dağıtım işlemlerinin devamlılığının ve objektifliğinin sağlanabilmesi için ilgili tüm aşamalara ilişkin bir bilgisayar yazılımı geliştirilerek kurulan maliyet sisteminin izlenmesi ve süreçlerinin analizi gerekmektedir. Böylece işletme yöneticileri ve tepe yönetimi maliyet yönetim sürecini bilgi işlem ortamından hem izleyebilecek, hem de mamul maliyetlerinin çıkarılması sistematik, düzenli ve pratik hale getirilebilecektir.

4. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE GİDER TÜRLERİ VE GİDER YERLERİ

4.1. Gider Türleri

Türkiye'deki muhasebe uygulamaları için tek düzen hesap planında belli başlı gider türleri belirlenmiş ve aşağıdaki şekilde sıralanmıştır¹:

a) İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Mal ve hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işleri kapsar.

b) İşçi Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan mavi yakalı işçiler için tahakkuk ettirilen (direkt işçilik, fazla mesai, üretim primleri, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal sigorta işveren primi, gece primi, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar ve işçilere ait diğer giderler gibi) her türlü tutarları içerir.

c) Memur Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan yönetici, memur, büro personeli vb. gibi beyaz yakalı çalışanların ücretlerini içerir.

d) 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 giderleri içerir.

e) Çeşitli Giderler: Yukarıda belirtilen giderler dışında, işletme faaliyetlerini devam ettirmek için yapılması gerekli olan giderleri kapsar. Sigorta, kira, yolluk giderleri, dava, icra ve noter giderleri, iştirak payı ve aidat giderleri gibi çeşitli giderler bu grupta yer alır.

f) Vergi, Resim ve Harçlar: Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider ni-

1. Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı, 1994, s.123

teliğindeki emlak ve damga vergisi, noter, tapu ve belediye harçları gibi vergi, resim ve harçları içerir.

g) Amortisman ve Tükenme Payları: Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile, özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman giderleri ile tükenme paylarını içerir.

h) Finansman Giderleri: İşletmenin gerek yatırım gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak üzere yaptığı kısa veya uzun vadeli borçlanmaların faiz, komisyon ve kur farklarını içerir.

4.2. Gider Yerleri

Her işletme, faaliyet konusuna, üretim tekniğine, büyüklüğüne ve organizasyon yapısına göre çeşitli bölümlerden oluşur. Bunun sebebi, üretim işleminin uzun bir süreçte gerçekleşmesi ve buna dayalı olarak maliyetlendirme çalışmalarının karmaşıklaşmasıdır. Üretimin akışını düzenli olarak izlemek, maliyetlendirme çalışmalarına kolaylık ve güvenilirlik sağlamak amacıyla işletmeler, çeşitli esaslar dahilinde gider yerlerine ayrılır. Bu nedenle gider yeri, üretim ve üretime ilişkin hizmetlerin yapıldığı ve giderlerin oluştuğu, örgütün bir birimini ya da birim içindeki bir yeri ifade eder. (Bilginoglu 1981, 32.)

Sorumluluk muhasebesi sistemine göre ise gider yeri; yöneticisi, bölümde yapılan maliyetlerden sorumlu tutulan bir bölüm, departman ya da bir alt bölümdür. (Hilton 1991, 448) Yani gider yeri; giderlerin toplandığı en küçük sorumluluk merkezi olup, genellikle işletme ile ilgili bölümler (departmanlar) olarak bilinir. Fakat bazı durumlarda bir bölüm çeşitli gider yerlerini de içine alabilir. (Sundem, Horngren 1987, 261.)

Gider yerleri ayırımına gidilmesi sayesinde aşağıdaki yararlar işletmeler için söz konusu olacaktır: (Bursel 1976, 201 Büyükmirza 1987, 76,77.)

- 1- Daha doğru birim maliyetin hesaplanabilmesi mümkün olur.
- 2- Her bir gider yerinin giderlerinin bilinmesi bölüm bütçelerinin ve dolayısıyla master bütçesinin hazırlanması nedeniyle kimlerin sorumlu tutulacağı daha kolay bir şekilde anlaşılacağından daha etkin bir planlama ile gider kontrolünün sağlanabilir.
- 3- Giderler gider yerleri itibariyle hesaplanabildiğinden, giderlerin bütçelenmesinde esas teşkil edecek kısımların belirlenmesi ve böylece herhangi bir gider artışının nerede ortaya çıktığının belirlenmesi daha kolay sağlanabilir.

4- Giderlerin dengeli bir biçimde toplanıp ilgili yerlere dağıtılması, daha kolay bir şekilde yürütülebilir.

Gider yerleri ayrımının temel amacı, mamullere direkt olarak yükleme olanağı olmayan genel üretim giderlerini mamullere daha doğru bir biçimde yükleyebilmektir. Fakat, bunlardan direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinin hangi mamul için yapıldığı kolaylıkla saptanabildiği halde, genel üretim giderleri ancak yapıldıkları gider yerleri itibarıyla toplanıp onlar üzerinden mamullere yüklenebilmektedir. Bu açıdan, gider yerleri ayrımı ne derece derinleştirilmişse, hesaplanacak maliyetler de o derece doğru olur. (Bursel 1976, 207)

Tek düzen hesap planında, gider yerleri aşağıdaki gibi bölümlenmektedir:

a) Esas Üretim Gider Yerleri

İşletmenin esas faaliyeti doğrultusunda, üretim çalışmalarının fiilen gerçekleştirildiği ve üretimle ilgili giderlerin toplandığı yer, bölüm ya da departmanlardır. Esas üretim gider yerleri, aynı zamanda, üretim bölümleri olarak da adlandırılmaktadır. (Heitger and Matulich 1985, 207) Bu gider yerlerinde yapılan teknik işlemler tamamen işletmenin faaliyette bulunduğu iş kolunun özelliklerine bağlı olduğundan, bunlarda genel bir ayırım yoktur. Her işletme, kendi yapısına uygun bir gider yeri ayrımına gitmek zorundadır. Bu amaçla, işletmedeki üretim akışını dikkatle izlemek ve birbirinden farklı teknik işlemlerin yapıldığı her bölüm veya atölyeyi bir esas üretim gider yeri kabul etmek gerekmektedir. (Bursel 1976, 203) *Esas üretim gider yerlerinde direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri tüketilmekte olduğundan bu yerlerde toplanan giderler 710, 720 ve 730 nolu hesaplarda izlenir ve 151, 152 ve 620 nolu hesaplar aracılığıyla gidere dönüşür.*

b) Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

İşletmenin esas faaliyeti doğrultusunda, fiilen üretim çalışmaları yapılmayan, fakat üretim için önemli destek sağlayarak üretimin kesiksiz ve düzenli akışına yardımcı olan bölüm, birim ya da departmanlardır. Bu gider yerlerinde toplanan maliyetlerin, direkt olarak mamullere yüklenme ihtimali bulunmamaktadır. Bu nedenle, bu yerlerde toplanan maliyetler esas üretim gider yerlerine dağıtılır ve buradan da esas üretim gider yerlerinin giderleri ile birlikte mamullere yüklenir. (Heitger and Matulich 1985, 703) Yardımcı hizmet gider yerlerine örnek olarak bakım-onarım, yemekhane, sosyal tesisler, kalite kontrol, laboratuvar gösterilebilir. *Bu gider yerlerinde*

sadece genel üretim giderleri tüketilmekte olduğundan bu yerlerde toplanan tüm giderler sadece 730 nolu hesapta izlenir ve 151, 152 ve 620 nolu hesaplar aracılığıyla gidere dönüşür.

c) Yardımcı Üretim Gider Yerleri

Bu gider yerlerinde yapılan bir üretim faaliyeti bulunmasına karşın amaç, gerçekleştirilen üretimin piyasaya satışı değil, yapılan üretimin çıktılarının esas üretim faaliyetlerinde kullanılmasıdır. Üretime yardımcı olan üretim yerlerine örnek olarak buhar kazanını ve jeneratörü gösterebiliriz. *Yardımcı üretim gider yerlerinde sadece genel üretim giderleri tüketilmekte olduğundan bu yerlerde toplanan tüm giderler sadece 730 nolu hesapta izlenir ve 151, 152 ve 620 nolu hesaplar aracılığıyla gidere dönüşür.*

d) Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri

Bu gider yerleri, üretim yapılan yerlerin sevk ve idaresinden sorumlu olan üretim müdürünün ve yardımcısının, şefinin ofisini, planlama departmanını kapsamaktadır. *Bu gider yerlerinde sadece genel üretim giderleri tüketilmekte olduğundan bu yerlerde toplanan tüm giderler sadece 730 nolu hesapta izlenir ve 151, 152 ve 620 nolu hesaplar aracılığıyla gidere dönüşür.*

e) Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri

Adından anlaşılacağı üzere Ar-Ge faaliyetinde bulunmak amacıyla kurulacak olan departmanlar olup *bu gider yerlerinde toplanan tüm giderler sadece 750 nolu hesapta izleneceğinden üretimle ilişkilendirilmeksizin doğrudan gelir tablosuna 630 nolu hesap aracılığıyla aktarılır.*

f) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri

Adından anlaşılacağı üzere Pazarlama ve Satış faaliyetlerinde bulunmak amacıyla kurulacak olan departmanlar ve bölge satış ofisleri olup *bu gider yerlerinde toplanan tüm giderler sadece 760 nolu hesapta izleneceğinden üretimle ilişkilendirilmeksizin doğrudan gelir tablosuna 631 nolu hesap aracılığıyla aktarılır.*

g) Genel Yönetim Gider Yerleri

Genel müdürlük ve sekreteryası, insan kaynakları, muhasebe, bütçe-finans, maliyet muhasebesi, satın alma gibi genel yönetim faaliyetlerinde bulunmak amacıyla kurulacak olan departmanlar olup *bu gider yerlerinde toplanan tüm giderler sadece 770 nolu hesapta izleneceğinden üretimle ilişkilendirilmeksizin doğrudan gelir tablosuna 632 nolu hesap aracılığıyla aktarılır.*

h) Yatırım Gider Yerleri

İşletme içinde yürütülen bina inşaatı, asansör yapımı, çevre düzenlemesi, makine imalatı gibi yapılmakta olan yerleri kapsamaktadır. *Bu gider yerlerinde toplanan tüm giderler sadece 258 nolu hesapta izleneceğinden üretimle ilişkilendirilmeksizin ilgili işler tamamlandığında bilançoda 25 nolu gruptaki ilgili hesaba aktarılır.*

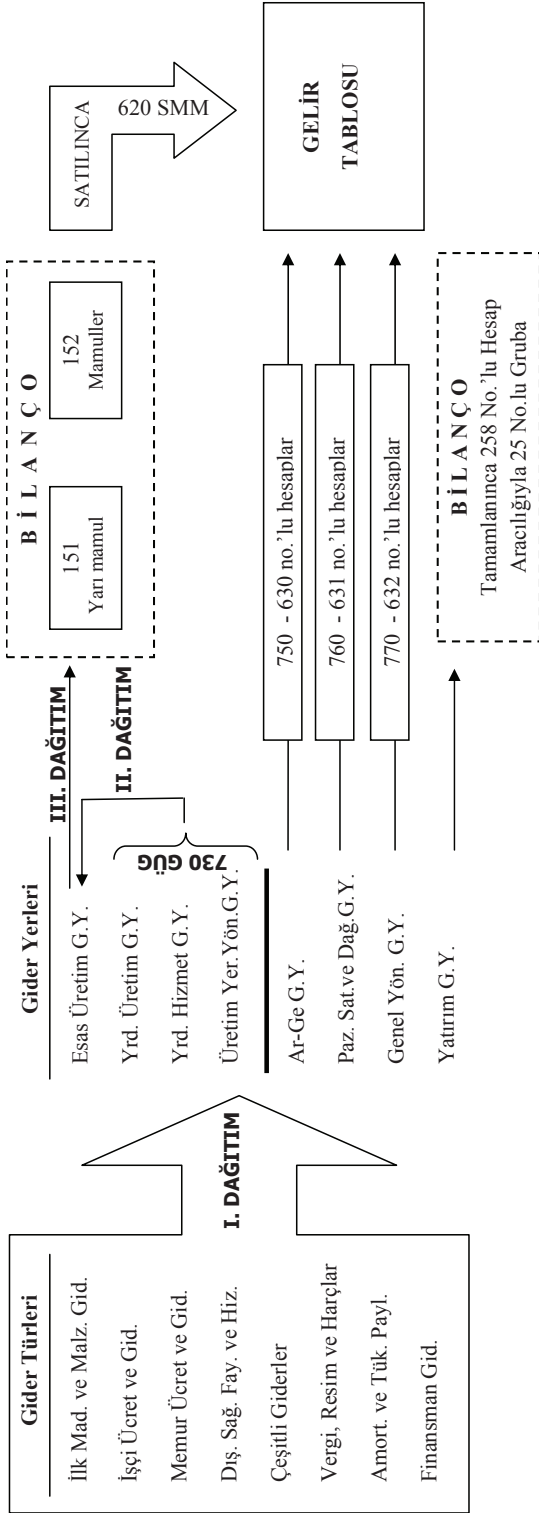
5. MAMUL MALİYETİNİN ÇIKARILMASI AŞAMALARI VE SATIŞLARIN MALİYETİ, BİLANÇO VE GELİR TABLOSU İLİŞKİSİ

Üretim maliyetleri; direkt ilk madde ve malzeme (DİMM), direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. DİMM ile direkt işçiliğin mamul maliyetlerine yüklenmesinde herhangi bir sorunla karşılaşılmamaktadır. Çünkü bu giderler üretime direkt olarak kolayca yüklenebilmektedir. Genellikle sorun, üretime endirekt olarak yüklenebilen genel üretim giderlerinde ortaya çıkmakta olup aşağıdaki gibi üç aşamada yükleme işlemi gerçekleştirilmektedir: (Bkz. Şekil 1)

a) Gider Türlerinin Gider Yerlerine Dağıtılması ve Önemi(I. Dağıtım)

Şekil 1' den de görüleceği üzere, daha önce açıklanan endirekt gider niteliğindeki gider türleri, mantıklı, pratik ve ölçülebilir dağıtım anahtarları yardımıyla ortaya çıktıkları veya tüketildikleri ilgili gider yerlerine dağıtılacaktır. Örneğin;

- Elektrik giderleri, gider yerlerinin her birine koyulacak sayaçlar sonucunda kw-saat birimine göre,
- Doğal gaz (ısıtma) giderleri, gider yerlerinin m² veya radyatör petek uzunluğu ölçülerine göre,
- Endirekt ilk madde malzeme giderleri gider yerlerinde tüketimi gösteren malzeme istek ve çıkış fişlerindeki verilere göre,
- Endirekt işçilik giderleri, gider yerlerinde çalışılan saatlere göre,
- Makine sigortası ve amortisman giderleri, gider yerlerinde bulunan makinelerin kayıtlı değerlerine göre (makinelerin amortisman giderleri muhasebe sisteminde takip edildiğinden doğrudan ilgili gider yerlerine dağıtılması da mümkündür),
- Bina sigortası ve amortisman giderleri, gider yerlerinin m² ölçü birimine göre dağıtılabilir.



Şekil 1: Maliyet Dağıtım Aşamalarının Bilanço, Satışların Maliyeti ve Gelir Tablosu ile ilişkisi

İşletmede 1. dağıtım aşamasının kurulması maliyet sisteminin en önemli aşamasıdır. Çünkü 1. dağıtım sayesinde;

- Üretimle ilgili olan ve üretimle ilgili olmayan ayrımı net bir şekilde yapılarak mamul maliyetlemesine esas olacak genel üretim giderleri (730) ile üretimle ilgili olmayan indirekt giderlerin 750, 760, 770, 780 ve 258 nolu hesaplara aktarılabilmesi sağlanır. Üretimle ilgili giderler daha sonra 2 aşamalı dağıtım tabii olduktan sonra dönem sonu stok yarı mamuller bilançoda 151 nolu hesapta, satılmayan yani dönem sonu stok kalan mamuller ise bilançoda 152 nolu hesapta yer alacaktır. Mamullerden satışa konu olanlar ise satışların maliyeti tablosu aracılığıyla 620 Satılan Mamullerin Maliyeti hesabı üzerinden gelir tablosuna aktarılması sonucunda vergisel anlamda gider yazılabileceklerdir. Üretimle ilgili olmayan giderler ise 750, 760, 770, 780 nolu hesaplar aracılığıyla doğrudan gider yazılarak vergisel olarak kabul edilen bir gider olarak gelirlerden anında düşülebilmektedirler. 258 nolu hesapta biriken tutarlar ise ilgili yatırım tamamlandığında 25 nolu grubun ilgili hesabında yerini alacaktır.
- Gider yerlerindeki tüm giderler işletme yöneticisi tarafından detaylı bir şekilde görülebileceğinden bilinçlenme yoluyla kontrol fonksiyonu işlemeye başlar ve departman yöneticilerinin kontrol edebildikleri değişken maliyetler (elektrik, doğal gaz, işçilik ücretleri, fazla mesailer, malzeme giderleri) açısından performansları değerlemeye tabii tutulabilir. Kontrol edilemeyecek sabit maliyetler (sigorta, amortisman, kira gibi) açısından ise performans değerlemesi yapılması da böylece engellenebilir.
- 2. dağıtım için gerekli aşama tamamlanmış olur.

b) Yardımcı Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtılması (II. Dağıtım)

Endirekt giderlerin tüm gider yerlerine dağıtım anahtarları aracılığıyla 1. dağıtım yapıldıktan sonra, yardımcı gider yerlerinde (yardımcı üretim, yardımcı hizmet ve üretim yerleri yönetimi gider yerleri) 1. dağıtım sonucu toplanan genel üretim giderlerinin esas üretim gider yerlerine dağıtım işlemi yapılacaktır. 1. dağıtım sonucu yardımcı gider yerlerinde toplanan tüm indirekt giderler üretimle ilgili giderler olduklarından dolayı genel üretim giderleri adını almakta ve bu gider yerlerindeki giderler 730 nolu hesapta takip edilmektedir. (Bkz. Şekil 1)

Bu işlemin yapılmasının esas amacı; farklı mamuller farklı gider yerlerinde, farklı miktarlarda işleme tabi tutulacağından bu gider yerlerinde toplanan

giderler mamullere yüklenecektir. Fakat giderler hem esas üretim hem de yardımcı gider yerlerinde toplandığından ve mamul ise sadece esas üretim gider yerlerinden geçtiğinden, yardımcı gider yerlerinde toplanan giderlerin mamule yüklenebilmesi için bu gider yerlerinde toplanan giderleri esas üretim gider yerlerinde toplamak gerekmekte ve dağıtım ise esas üretim gider yerlerinin yardımcı gider yerlerinden yararlanma oranına göre yapılması uygun olmaktadır. (Altuğ, 1991, s.176.)

Dağıtıma tabi olacak gider yerlerinin dağıtımında 4 temel yöntem söz konusu olmaktadır. Bunlar; Kademeli dağıtım yöntemi, Direkt dağıtım yöntemi, Matematiksel dağıtım yöntemi ve Planlı dağıtım yöntemidir. Bu yöntemlerle ilgili detaylı bilgilere maliyet muhasebesi kitaplarından ulaşılabilir.

c) Esas Üretim Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin Üretilen Mamullere Yüklenmesi (III. Dağıtım)

Üçüncü dağıtım; 1. ve 2. dağıtım sonucu esas üretim gider yerlerinde toplanmış olan genel üretim giderlerinin üretilen mamullere dağıtılmasıdır. Bu dağıtım işlemi tamamlandıktan sonra yapılan harcamalar öncelikle 151 nolu Yarı mamuller-Üretim bilanço hesabına, ardından mamul haline gelmesiyle 152 nolu Mamuller bilanço hesabına, mamuller satılırsa da satışların maliyeti tablosu aracılığıyla 620 nolu Satılan Mamullerin Maliyeti hesabı yoluyla da gelir tablosuna aktarılacaktır. Böylece, 3 aşamalı dağıtım sonucunda bilanço, satışların maliyet ve gelir tablosu arasında açıklanan ve şekil 1 de görülen ilişki söz konusu olacaktır.

Burada maliyet dağıtımındaki en önemli husus, esas üretim gider yerlerinden mamullere dağıtılırken kullanılacak dağıtım anahtarı seçimidir. Örneğin, ilgili esas üretim gider yeri makine yoğun bir departman ise makine saati, emek yoğun bir departman ise direkt işçilik saati, makine ve direkt işçilik saati açısından bir farklılık yok ise üretim miktarları, bu departmanlardaki direkt ilk madde ve malzeme tüketimleri faaliyet ölçü birimi olarak kullanılabilir.

6. MALİYET DAĞITIMLARININ VERGİ UYGULAMALARI ÜZERİNE ETKİSİ

Yukarıda açıklandığı üzere, endirekt giderlerin mamul maliyetlerine yüklenmesinde üç aşamalı bir maliyet sisteminin kurulması, bunun sağlıklı bir biçimde yürütülebilmesi için ise bir takım mantıklı, pratik ve ölçülebilir dağıtım anahtarlarının kullanılması gerektiği anlaşılmaktadır. Fakat, genel olarak günümüz piyasadaki maliyetleme uygulamaları düşünüldüğünde;

• İşletmelerin bazı endirekt giderleri (enerji giderleri, bina ve makine sigorta giderleri, kira giderleri, bina amortisman giderleri gibi) işletme içindeki tüm gider yerlerine dağıtmaksızın (1. dağıtım yapmaksızın) doğrudan 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına aktardığı ve böylece mamul maliyetine hiç pay verilmediği görülmektedir. Bu tür bir uygulamanın yapılmasının ortaya çıkaracağı olumsuz etkileri aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür:

▪ Esasen mamul maliyetine pay verilmesi gereken endirekt giderlerin, yani belli bir stoklama sonucunda ancak satış ile vergisel anlamda gidere dönüşebilecek giderlerin 770 Genel Yönetim Giderleri hesabı yoluyla doğrudan gelir tablosuna aktarılmış olması işletmenin karını düşürecek, dolayısıyla maliyet sisteminin yeterince anlaşılammış veya iyi kurulmamış olmasından kaynaklanan bilgi eksikliği nedeniyle istem dışı bir vergi kaçırma sonucunu ortaya çıkacaktır.

▪ Mamul maliyetine pay verilmeden hesaplanacak giderler nedeniyle de mamul maliyetleri eksik hesaplanacak, dolayısıyla yanlış fiyatlama politikası nedeniyle bazı yönetsel kararların hatalı bir şekilde alınması söz konusu olacaktır.

▪ Mamul maliyetine pay verilmeden ilgili giderlerin doğrudan gelir yazılması sonucunda ortaya çıkacak düşük karlılık nedeniyle hatalı kar dağıtım politikaları ortaya çıkacak, ortakların bir takım eleştirileri de beraberinde yönetimi zor durumda bırakabilecektir.

▪ SPK' ya kayıtlı işletmelerde bu tür hatalı uygulamaların yapılması sonucunda "Kamuyu Aydınlatma" ve "Saydamlık" ilkesi olumsuz etkilenebilecektir.

• İşletmelerin bazı endirekt giderleri (enerji giderleri, bina ve makine sigorta giderleri, kira giderleri, bina amortisman giderleri gibi) işletme içindeki tüm gider yerlerine sağlıklı bir biçimde dağıtmaksızın (1. dağıtım sağlıklı yapmaksızın), bu giderler sanki sadece üretimle ilgili bir gidermiş gibi, yani genel üretim giderleriymiş gibi işletmelerce değerlendirilip doğrudan 730 Genel Yönetim Giderleri hesabına aktardığı, dolayısıyla da 750, 760, 770 nolu gelir tablosu hesaplarına hiç pay verilmediği görülmektedir. Bu uygulamanın yapılmasının da aşağıdaki olumsuz etkileri bulunmaktadır:

▪ Esasen 750, 760, 770 nolu gelir tablosu hesaplarına pay verilmesi gereken endirekt giderlerin, 730 Genel Yönetim Giderleri hesabı yoluyla 151 ve 152 nolu hesaplar aracılığıyla belirli bir stoklama sonrasında doğrudan gelir tablosuna aktarılmış olması nedeniyle bu durum işletmenin karını

yükseltecek, dolayısıyla maliyet sisteminin yeterince anlaşılammış veya iyi kurulmamış olmasından kaynaklanan bilgi eksikliği nedeniyle istem dışı bir fazladan vergi verme sonucunu ortaya çıkaracaktır.

- 750, 760, 770 nolu gelir tablosu hesaplarına pay verilmeden tüm endirekt giderlerin 730 nolu hesaba, yani mamul maliyetlerine pay verilmesi nedeniyle de mamul maliyetleri yüksek hesaplanacak, dolayısıyla yanlış fiyatlama politikası nedeniyle bazı yönetsel kararların hatalı bir şekilde alınması söz konusu olacaktır.
- 750, 760, 770 nolu gelir tablosu hesaplarına pay verilmeden tüm endirekt giderlerin 730 nolu hesaba yani mamul maliyetlerine pay verilmesi sonucunda ortaya çıkacak yüksek karlılık nedeniyle hatalı kar dağıtım politikaları ortaya çıkacaktır.
- SPK' ya kayıtlı işletmelerde bu tür hatalı uygulamaların yapılması sonucunda "Kamuyu Aydınlatma" ve "Saydamlık" ilkesi olumsuz etkilenebilecektir.

Yukarıda belirtilen uygulamaların farklı ve zıt sonuçları ortaya koymasının temel nedeni bilgi eksikliği ve doğru mamul maliyet bilgisinin önemini kavranmamış olması veya önemini kavranmak istenmeyişidir. Çünkü, bu konudaki sistemsizlik, elbette ki bazı işletmelerin işine gelmektedir. Bu konuda yaşanan denetim zorluğu ve uygulanabilir sektör standartların olmaması da bu sistemsizliğe davetiye çıkarmaktadır. Bunun yanı sıra denetim elemanlarının vergi ve muhasebe uygulamaları konusunda iyi derecede uzmanlaşmış olmalarına karşın maliyet muhasebesi uygulamaları açısından yeterli düzeyde bilgiye sahip olmamaları da bir diğer etkidir. Diğer yandan, doğaldır ki her üretim işletmesi için kendine özgü maliyet sistemi kurulması gerekliliği de bu kapsamda standartlaşma sürecini zorlaştırılmaktadır. Sonuç olarak, kimi işletmelerin bu sistemsizlik işine gelmiş olsa da orta ve uzun vadede sağlıklı bir maliyet sistemi ile işletmelerin doğru kararlar alması ve büyümeye yol açacak yatırım kararlarını vermesi son derece güçleşecektir ki bu konu kanımca işletme yöneticilerinin gözünden kaçmaktadır.

Uygulama örneği olarak tekstil alanında faaliyet gösteren bir üretim işletmesi ele alınmış ve 1 yıllık maliyet rakamları varsayımsal olarak ortaya konmuştur. Çalışmada direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dikkate alınmamış, sadece endirekt gider kalemleri dikkate alınmıştır. Çünkü, uygulamada, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile

direkt işçilik giderlerinin üretim maliyetine yansıtılmasında çok fazla sorunun yaşanmadığı düşünülmektedir. Kanımca, bu iki ana gider kaleminin üretim maliyetine yansıtılması konusuna ilişkin meslek mensupları arasında ne bir tereddüt ne de bu yönde bir bilgi eksikliği söz konusudur. Asıl sorun, daha önce de açıklandığı üzere, direkt olmayan endirekt ya da ortak gider kalemlerinde ortaya çıkmaktadır.

7. MALİYET SİSTEMSİZLİĞİNİN VEYA SAĞLIKLI OLMAYAN MALİYET SİSTEMİNİN İŞLETMELER ÜZERİNE YARATACAĞI VERGİSEL SIKINTILARA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA

Yukarıda belirtilen kapsamda bir üretim işletmesinde ortaya çıkabilecek sorunları açıklayabilmek için varsayımsal rakamlar içeren bir örnek işletme oluşturulmuştur. Maliyet ve dağıtım anahtar rakamları varsayımsal olmasına karşın, bu rakamlar çerçevesinde gerçekleştirilen maliyet dağıtım ve yüklemeleri ise maliyet prensip ve uygulamalarına uygundur. Ayrıca, örnek işletmedeki gider yerleri uygulamanın iyi anlaşılabilmesi için geniş tutulmuş ve maliyet dağıtımlarının gerçekçi olmasına bu anlamda özen gösterilmiştir.

Örnek üretim işletmemiz tekstil mamulleri üreten bir işletme olup kumaşı (direkt hammadde) hazır almakta, önce kesim departmanında bu kumaşlar kesim işlemine tabii tutulmakta, daha sonra kesilen kumaşlar dikim departmanında dikilmekte, üretimin belirli aşamalarından sonra kalite kontrol departmanında kalite test işlemleri yapılmakta, ardından da dikilen gömlek, penye, pantolon vb. mamuller ise ütülenerek paketlenmektedir.

Örnek üretim işletmemizde işçilerin yemek yedikleri büyük bir yemekhane, üretimin aksamaması için bakım-onarım departmanları ve elektrik kesintilerine önlem almak amacıyla jeneratör birimi bulunmaktadır. İnsan kaynakları, satın alma, mali işler, pazarlama ve satış, Ar-Ge departmanlarının da yer aldığı bu örnek işletmemizde bu anlatımlardan sonra;

- Kesim, Dikim ve Ütü-Paketleme departmanları *Esas Üretim Gider Yerleri*,
- Yemekhane, Bakım - Onarım ve Kalite - Kontrol departmanları *Yardımcı Hizmet Gider Yerleri*,
- Jeneratör ise *Yardımcı Üretim Gider Yeri*,
- İnsan kaynakları, satın alma, mali işler departmanları *Genel Yönetim Gider Yerleri*,
- Pazarlama ve satış departmanı *Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri*,

- Ar-Ge departmanı ise *Ar-Ge Gider Yeri* olarak belirlenmiştir.

Çalışmanın ileriki bölümlerinde yardımcı hizmet ve yardımcı üretim gider yerleri kısaca yardımcı gider yerleri olarak birlikte anılacaktır. I. dağıtıma başlamadan önceki **endirekt maliyetleri** gider türleri itibariyle tablo 1’ de, örnek işletmemizin maliyet dağıtım yapılmasına temel teşkil eden dağıtım anahtarlarını ise tablo 2’ de görmek mümkündür. Özetle; gider yerleri, gider türleri ve dağıtım anahtarlarının belirlenip ölçülebildiği bu örnek işletmede maliyet sisteminin kurulmuş ve işler olduğu söylenebilir. **Üretimle ilgili maliyet ayrımı ilk olarak I. dağıtım işlemlerinde yapıldığı için bu çalışmada maliyet dağıtımının en önemli ve ilk aşaması olan sadece 1. dağıtım konusu ele alınarak konunun önemi açıklanmaya çalışılacaktır. Çünkü, üretimle ilgili olan ve olmayan ayrımı bu aşamada yapılmaktadır.**

Tablo 1: I. Dağıtım Öncesi Gider Dağıtım Tablosu

Gider Türleri	G i D E R Y E R L E R i											
	Esas Üretim Gider Yerleri				Yardımcı Hizmet Gider Yerleri			Y.Üretim G.Y.			Doğrudan Gelir Tablosuna Aktarılabacak Gider Yerleri	
	Kesim	Dikim	Paketleme	Yemekhane	Bakım Onarım	Kalite Kontrol	Jeneratör	Genel Yön.	Pazarlama	Ar-Ge		
İlk Mad. ve Malz.G. - Endirekt Malzeme	500.000	2.000.000	3.000.000	100.000	300.000	100.000	-	80.000	70.000	150.000		
İşçi Ücret ve Gideri. - Endirekt İşçilik	8.000.000	5.000.000	3.000.000	1.500.000	1.000.000	500.000	-	-	-	-		
Memur Ücret ve Gid.	-	-	-	-	-	-	-	3.000.000	4.000.000	2.000.000		
Dış.Sağ.Fayve Hiz. - Elektrik Gid.	?	?	?	?	?	?	?	?	?	?		
Çeşitli Giderler - F. Bina Sigortası	?	?	?	?	?	?	?	?	?	?		
Vergi, Res. ve Harç. - Emlak Vergisi	?	?	?	?	?	?	?	?	?	?		
Amort.ve Tük. Payl. - Makine ve Tesisat	?	?	?	?	?	?	?	?	?	?		
Finansman Giderleri	1.600.000	1.300.000	300.000	100.000	200.000	-	-	200.000	200.000	-		
I. Dağıtım Toplamı	?	?	?	?	?	?	?	?	?	?		

Tablo 1 incelendiğinde;

- 6.300.000 YTL lik indirekt ilk madde ve malzeme giderlerinin dağıtım anahtarı kullanılmaksızın gider yerlerine doğrudan dağıtılmış olduğu görülecektir. Çünkü, her bir gider yeri, kullanacağı miktardaki indirekt ham maddeyi işletmenin ambarından malzeme istek fişi yardımıyla talep ettiği için ve ambar da malzeme teslim fişi ile ilgili gider yerine malzeme teslimini yaptığından dolayı, hangi gider yerine hangi tutarda indirekt ilk madde ve malzeme giderlerinin yüklenmiş olduğunu doğrudan saptamak mümkündür.
- 19.000.000 YTL lik indirekt işçilik giderlerinin de dağıtım anahtarı kullanılmaksızın gider yerlerine doğrudan dağıtılmış olduğu görülecektir. Eğer bir işletmede indirekt işçilerin çalışmış oldukları yerler değişkenlik arz ediyorsa, örneğin bir indirekt işçi birkaç gider yerinde çalışmasını düzenli olmayan zaman aralıklarla sürdürüyorsa, bu durumda bu giderlerin dağıtım anahtarı kullanılmaksızın doğrudan gider yerlerine dağıtılması mümkün olmayacağından, indirekt işçilerin gider yerlerindeki toplam çalışma saatlerine göre gider dağıtımının yapılması kaçınılmaz olacaktır. Örnek işletmemizde indirekt işçilerin çalışmış oldukları yerler sabit varsayıldığından, ücret tutarlarının dağıtılması da bu anlamda doğrudan gerçekleştirilebilmiştir.
- 9.000.000 YTL lik memur ücret ve giderleri ilgili beyaz yakalı çalışanların çalıştıkları yerler belirli olduğundan bu indirekt gider ilgili gider yerlerine doğrudan dağıtılmıştır.
- 3.900.000 YTL lik finansman giderleri ise kredilerin hangi gider yerlerinde kullanıldığı bilindiğinden, gider yerlerinde kullanılan kredi tutarları baz alınarak ilgili gider yerlerine dağıtımını gerçekleştirilmiştir.
- 28.365.000 YTL lik elektrik, 8.029.000 YTL lik fabrika bina sigortası, 5.698.000 YTL lik emlak vergisi ve 18.025.000 YTL lik amortisman giderleri ise işletmedeki tüm gider yerlerini ilgilendiren indirekt gider türü olduklarından dolayı mantıklı, pratik ve ölçülebilir dağıtım anahtarları yardımıyla gider yerlerine dağıtılmaları gerekecektir.

Tablo 2: Dağıtım Anahtarları

<u>Dağıtım Anahtarları:</u>	<u>Tüketim (kw-saat)</u>	<u>Kapladığı Alan (m2)</u>	<u>Mak. - Tes. Kayıtlı Değ.</u>	<u>İşçi Sayısı</u>	<u>Bak-Onarım Saati</u>	<u>Test Sayısı</u>
Kesim	1.400.000	8.000	7.500.000	32	2.100	2.500
Dikim	1.050.000	4.500	13.500.000	150	1.800	2.000
Paketleme	850.000	2.000	4.500.000	15	850	0
Yemekhane	225.000	4.000	1.500.000	8	250	0
Bakım Onarım	150.000	400	500.000	10	100	0
Kalite Kontrol	150.000	2.000	1.250.000	20	120	0
Jeneratör	0	500	2.500.000	0	20	0
Genel Yönetim	225.000	2.000	2.000.000	25	60	0
Pazarlama	200.000	1.500	1.800.000	22	80	0
Ar-Ge	325.000	1.000	1.000.000	18	50	0
Yatırım	0	0	0	0	0	0
Toplam	4.575.000	25.900	36.050.000	300	5.430	4.500

7.1. Maliyet Muhasebesi Mantığına Göre Olması Gereken Maliyet Dağıtımı

Maliyet sistemi kurulu bu örnek işletmemizde;

28.365.000 YTL lik elektrik, 8.029.000 YTL lik fabrika bina sigortası, 5.698.000 YTL lik emlak vergisi ve 18.025.000 YTL lik amortisman giderlerinin işletmedeki tüm gider yerlerini ilgilendiren indirekt giderler oldukları için işletme içindeki ilgili tüm gider yerlerine bu giderlerin dağıtılmaları gerekecektir. Bu amaçla;

- Elektrik giderini gider yerlerine dağıtmak için dağıtım anahtarı olarak elektrik tüketim miktarı olan kw-saat kullanılmıştır. Çünkü, her bir gider yeri girişine konan sayaçla yapılan elektrik tüketim miktarı ölçümleri en doğru sonuçları ortaya koyacaktır.

Elektrik Gid. Yük. Oranı = $28.365.000 \text{ YTL} / 4.575.000 \text{ kw-saat} = 6,2 \text{ YTL/kw-saat}$

Bu durumda, 1 kw-saata düşen elektrik gideri 6,2 YTL ise, bu tutar her bir gider yerinde tüketilen elektrik tüketim miktarı ile tek tek çarpılması sonucunda toplam elektrik gideri ilgili tüm gider yerlerine mantıklı ve gerçekçi bir şekilde dağıtılmış olacaktır. Bu durumu tablo 3' de görmek mümkündür

- Fabrika bina sigortası giderini gider yerlerine dağıtmak için dağıtım anahtarı olarak fabrikanın kapladığı alan (m²) kullanılmıştır. Çünkü, fabrika binasının alanına ve binanın niteliğine göre sigortalama işlemi yapılmaktadır.

Fabrika Bina Sigorta Gid. Yük. oranı = $8.029.000 \text{ YTL} / 25.900 \text{ m}^2 = 310 \text{ YTL/m}^2$

Bu durumda, 1 m²' ye düşen sigorta gideri 310 YTL ise, bu tutar her bir gider yerinin kapladığı alan miktarı ile tek tek çarpılması sonucunda toplam bina sigorta gideri, ilgili tüm gider yerlerine mantıklı ve gerçekçi bir şekilde dağıtılmış olacaktır. (Bkz. Tablo 3)

- Emlak vergisi giderini gider yerlerine dağıtmak için dağıtım anahtarı olarak yine fabrikanın kapladığı alan (m²) kullanılmıştır. Çünkü, fabrika binasının alanı ile kapladığı alanın doğrudan ilişkisi bulunmaktadır. (Bkz. Tablo 3)
- Makine amortisman giderlerinin gider yerlerine dağıtmak için dağıtım anahtarı olarak makine ve tesisatın kayıtlı değeri kullanılmıştır. Çünkü, amortismanın makinelerin kayıtlı değerleriyle doğrudan bir ilişkisi bulunmaktadır. Esasen bu amortisman gideri, dağıtım anahtarı kullanmadan ilgili tüm gider yerlerine dağıtılabilmesi de mümkündür. Çünkü, her bir makine için amortisman uygulanmakta ve muhasebe sisteminde takip edilmektedir. Fakat, bu yolla da yapılacak dağıtım doğruya en yakın sonucu vereceği şüphesizdir.

Makine Amortisman Gid. Yükleme oranı = $18.025.000 \text{ YTL} / 36.050.000 \text{ YTL} = 0,5$

Bu durumda, 1 YTL lik kayıtlı değere düşen amortisman gideri 0,5 YTL ise, bu tutarın her bir gider yerindeki makinelerin kayıtlı değerleri ile tek tek çarpılması sonucunda toplam makine amortisman gideri, ilgili tüm gider yerlerine mantıklı ve gerçekçi bir şekilde dağıtılmış olacaktır. (Bkz. Tablo 3)

Tablo 3: Maliyet Muhasebesi Mantığına göre yapılan I. Dağıtım Sonrası Gider Dağıtım Tablosu

Gider Türleri	E S A S Ü R E T İ M G İ D E R Y E R L E R İ						Y A R D İ M C I H İ Z M E T G İ D E R Y E R L E R İ			Y Ü R E T İ M G . Y .			D O Ğ R U D A N G E L İ R T A B L O S U N A A K T A R I L A C A K G İ D E R Y E R L E R İ		
	Toplam	Kesim	Dikim	Paketleme	Yemekhane	Bakım-Onarım	Kalite Kontrol	Jeneratör	Genel Yön.	Pazarlama	Ar-Ge				
İlk Madde ve Malz.G. - Endirekt Malzeme	6.300.000	500.000	2.000.000	3.000.000	100.000	300.000	100.000	0	80.000	70.000	150.000				
İşçi Ücret ve Giderleri - Endirekt İşçilik	19.000.000	8.000.000	5.000.000	3.000.000	1.500.000	1.000.000	500.000	-	-	-	-				
Memur Ücret ve Gid.	9.000.000	-	-	-	-	-	-	-	3.000.000	4.000.000	2.000.000				
Dış.Sağ.Fayve Hiz. - Elektrik Gid.	28.365.000	8.680.000	6.510.000	5.270.000	1.395.000	930.000	930.000	0	1.395.000	1.240.000	2.015.000				
Çeşitli Giderler - F. Bina Sigortası	8.029.000	2.480.000	1.395.000	620.000	1.240.000	124.000	620.000	155.000	620.000	465.000	310.000				
Vergi, Resim ve Harç. - Emlak Vergisi	5.698.000	1.760.000	990.000	440.000	880.000	88.000	440.000	110.000	440.000	330.000	220.000				
Amort.ve Tük. Paylar - Makine ve Tesisat	18.025.000	3.750.000	6.750.000	2.250.000	750.000	250.000	625.000	1.250.000	1.000.000	900.000	500.000				
Finansman Giderleri	3.900.000	1.600.000	1.300.000	300.000	100.000	200.000	-	-	200.000	200.000	-				
Toplam	98.317.000	26.770.000	23.945.000	14.880.000	5.965.000	2.892.000	3.215.000	1.515.000	6.735.000	7.205.000	5.195.000				

Tablo 3' deki I. dağıtım maliyet tablosu incelendiğinde, üretimle ilgili gider yerleri olan esas üretim gider yerleri ile yardımcı gider yerlerinde aşağıdaki gider toplamlarına ulaşıldığı görülecektir:

Kesim esas üretim gider yerinde	26.770.000 YTL
Dikim esas üretim gider yerinde	23.945.000 YTL
Paketleme esas üretim gider yerinde	14.880.000 YTL
Yemekhane yard. hizmet gider yerinde	5.965.000 YTL
Bakın-onarım yard. hizmet gider yerinde	2.892.000 YTL
Kalite-kontrol yard. hizmet gider yerinde	3.215.000 YTL
Jeneratör yardımcı üretim gider yerinde	<u>1.515.000 YTL</u>
TOPLAM	79.182.000 YTL

Doğrudan gelir tablosuna aktarılacak giderler ise I. dağıtım sonrasında aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir:

Genel Yönetim gider yerinde	6.735.000 YTL
Pazarlama, Satış ve Dağ. gider yerinde	7.205.000 YTL
Ar-Ge gider yerinde	<u>5.195.000 YTL</u>
TOPLAM	19.135.000 YTL

Yukarıdaki hesaplamalardan da görüleceği üzere örnek işletme 19.135.000 YTL' yi doğrudan gelir tablosuna aktararak vergisel anlamda kabul edilebilen gider yazabilecektir. 79.182.000 YTL lik tutar; ilk olarak 151 Yarımamuller-Üretim hesabına, daha sonra mamul haline gelen tutarlar ise 152 Mamul Stoklarına aktarılacak, ancak mamullerin "satılmaları halinde" vergisel anlamda gider yazılabilmek için 620 SMM hesabına aktarılacaktır. Bu durum, işletmeden işletmeye değişiklik arz etmektedir. Eğer işletmenin stok miktarı çok yüksek, satış hacmi düşükse bu durumda yukarıdaki toplam giderlerin çok azı vergisel anlamda gider yazılabilecektir. Örneğin, işletmenin yarı mamul ve mamul stokları toplamının, toplam maliyete oranının %40 olduğunu varsaydığımızda (bu oran %40' ın altında olabileceği gibi %50 , %60 , %70 gibi rakamlarda da olması mümkündür. Bu oran yükseldikçe işletmenin vergisel anlamda yazacağı gider tutarı düşecektir), bu durumda geriye kalan %60' lık tutar doğal olarak 620 SMM hesabına gidecektir. Böylece 620 Satılan Mamullerin Maliyeti $79.182.000 \text{ YTL} \times \%60 = 47.509.200$

YTL olacaktır. Sonuç olarak örnek işletme; 47.509.200 YTL + 19.135.000 YTL = 66.644.200 YTL lik tutarı vergisel anlamda kabul edilen bir gider yazma işlemini yapacaktır.

7.2. Vergi Kaçırılmasına Yönelik Maliyet Dağıtım Örneği

Çalışmanın 6 nolu başlığında açıklanan konu, örnek işletmemiz üzerinden sayısal olarak gözler önüne serilmeye çalışılacaktır. İşletmelerin **enerji, bina sigorta, makine sigorta, fabrika bina kirası, fabrika bina amortismanı** gibi giderleri işletme içindeki tüm gider yerlerine 1. dağıtımda olduğu gibi dağıtmaksızın doğrudan 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına aktarması ve böylece mamul maliyetine hiç pay vermemesi durumunda, belli bir stoklamanın ardından ancak satış ile vergisel anlamda gidere dönüşecek bu tür giderlerin doğrudan gelir tablosuna aktarılmasına neden olunacaktır ki bu durum doğal olarak işletmenin karını düşürecektir. Buna göre yapılan maliyet dağıtımını sonuçlarını tablo 4' de görmek mümkündür.

Tablo 4: Maliyet Muhasebesi Mantığına göre yapılmayan ve vergi kaçırılmasına neden olan I. Dağıtım Sonrası Gider Dağıtım Tablosu

Gider Türleri	G İ D E R Y E R L E R İ										
	Esas Üretim Gider Yerleri				Yardımcı Hizmet Gider Yerleri			Y.Üretim G.Y.		Doğrudan Gelir Tablosuna Aktarılacak Gider Yerleri	
	Kesim	Dikim	Paketleme	Yemekhane	Bakım-Onarım	Kalite Kontrol	Jeneratör	Genel Yön.	Pazarlama	Ar-Ge	
İlk Madde ve Malz.G. - Endirekt Malzeme	500.000	2.000.000	3.000.000	100.000	300.000	100.000		80.000	70.000	150.000	
İşçi Ücret ve Giderleri - Endirekt İşçilik	8.000.000	5.000.000	3.000.000	1.500.000	1.000.000	500.000					
Memur Ücret ve Gid.								3.000.000	4.000.000	2.000.000	
Dış.Sağ.Fay.ve Hiz. - Elektrik Gid.								28.365.000			
Çeşitli Giderler - F. Bina Sigortası								8.029.000			
Vergi, Resim ve Harç. - Emlak Vergisi								5.698.000			
Amort.ve Tük. Paylar - Makine ve Tesisat	3.750.000	6.750.000	2.250.000	750.000	250.000	625.000	1.250.000	1.000.000	900.000	500.000	
Finansman Giderleri	1.600.000	1.300.000	300.000	100.000	200.000			200.000	200.000		
Toplam	13.850.000	15.050.000	8.550.000	2.450.000	1.750.000	1.225.000	1.250.000	46.372.000	5.170.000	2.650.000	

Tablo 4' den de görüleceği üzere, elektrik gideri, fabrika bina sigortası ve emlak vergisi üretimle hiç ilişkilendirmeden doğrudan doğruya 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına aktarılmıştır. Bu durumda, tablo 4' deki I. dağıtım maliyet tablosu incelendiğinde, üretimle ilgili gider yerleri olan esas üretim gider yerleri ile yardımcı gider yerlerinde aşağıdaki gider toplamlarına ulaşıldığı görülecektir:

Kesim esas üretim gider yerinde	13.850.000 YTL
Dikim esas üretim gider yerinde	15.050.000 YTL
Paketleme esas üretim gider yerinde	8.550.000 YTL
Yemekhane yard. hizmet gider yerinde	2.450.000 YTL
Bakın-onarım yard. hizmet gider yerinde	1.750.000 YTL
Kalite-kontrol yard. hizmet gider yerinde	1.225.000 YTL
Jeneratör yardımcı üretim gider yerinde	<u>1.250.000 YTL</u>
TOPLAM	44.125.000 YTL

Doğrudan gelir tablosuna aktarılacak giderler ise I. dağıtım sonrasında aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir:

Genel Yönetim gider yerinde	46.372.000 YTL
Pazarlama, Satış ve Dağ. gider yerinde	5.170.000 YTL
Ar-Ge gider yerinde	<u>2.650.000 YTL</u>
TOPLAM	54.192.000 YTL

Yukarıdaki hesaplamalardan da görüleceği üzere örnek işletme 54.192.000 YTL' yi doğrudan gelir tablosuna aktararak vergisel anlamda kabul edilebilen gider yazma işlemini gerçekleştirebilecektir. 44.125.000 YTL lik tutar ilk olarak 151 Yarı mamuller-Üretim hesabına, daha sonra mamul haline gelen tutarlar ise 152 Mamul Stoklarına gidecek, ancak mamullerin "satılmaları halinde" vergisel anlamda gider yazılabilmek için 620 SMM hesabına aktarılacaktır. Bu durum, işletmeden işletmeye değişiklik arz etmektedir. Eğer işletmenin stok miktarı çok yüksek, satış hacmi düşükse bu durumda yukarıdaki toplam giderlerin çok azı vergisel anlamda gider yazılabilecektir. Yine örnek işletmenin önceki örnekte olduğu gibi tutarlı olması açısından yarı mamul ve mamul stokları toplamının, toplam maliyete oranının %40 olduğunu varsaydığımızda, bu durumda geriye kalan %60' lık tutar

620 SMM hesabına gidecektir. Böylece 620 Satılan Mamullerin Maliyeti 44.125.000 YTL x %60 = 26.475.000 YTL olacaktır. Sonuç olarak örnek işletme; 26.475.000 YTL + 54.192.000 YTL = 80.667.000 YTL lik tutarı vergisel anlamda kabul edilen bir gider yazma işlemini yapacaktır.

Hatırlanacağı üzere, %40 stoklama oranı varsayımında tablo 3' deki maliyet muhasebesi mantığına göre yapılan sonuçlarda işletme 66.644.200 YTL lik tutarı vergisel anlamda kabul edilen bir gider yazabilirken buradaki dağıtım sonuçlarına göre ise 80.667.000 YTL lik tutarı gider yazmaktadır. Fazla yazılan gider tutarı ise $80.667.000 - 66.644.200 = 14.022.800$ YTL olup bu tutar kadar fazla gider yazılması nedeniyle işletmenin karı düşecek ve bir bakıma farkında olmadan vergi kaçırmasına neden olacaktır.

Çalışmanın ana başlığına ve bu kısımdaki başlığa dikkat edildiğinde “vergi kaçırılması” ifadesi kullanılmış, yine çalışmanın giriş kısmında bu konu açılarak “farkında olmadan” vergi kaçırma olarak çerçevesi çizilmiştir. Bu çerçeveyi şekillendirmemin nedeni, tüm işletme yöneticilerinin vergi kaçırma eğilimi olduğuna dair sanki böyle düşünceleri varmış ve sanki bunu anlatmaya çalışıyormuşum gibi yanılgılı bir düşünceye okuyucuların düşmesini önlemektir. Fakat, çalışmanın başlığı “az vergi ödemeye yol açmaya” diye yazılmış olsaydı, bu durumda da “sanki yasal yoldan” az vergi ödeme şeklinde bir durum makalede anlatılıyormuş şeklinde okuyucular ve meslek mensupları üzerinde hatalı algılamalara yol açılabilirdi. O nedenle hem konuya dikkat çekmek, hem de olayın bilerek veya bilmeyerek bir vergi kaçırılmasına yol açılmasına neden olduğunu ortaya koymak için çalışmadaki başlığın kullanılması uygun görülmüştür.

7.3. Fazla Vergi Verilmesine Yönelik Maliyet Dağıtım Örneği

Çalışmanın 6 nolu başlığında açıklanan konu, örnek işletmemiz üzerinden yine sayısal olarak gözler önüne serilmeye çalışılacaktır. İşletmelerin **enerji, bina sigorta, makine sigorta, fabrika bina kirası, fabrika bina amortismanı** gibi giderleri işletme içindeki tüm gider yerlerine sağlıklı bir biçimde dağıtmaksızın, bu giderler sanki sadece üretimle ilgili bir gidermiş gibi, yani genel üretim giderleriymiş gibi değerlendirilip doğrudan 730 Genel Yönetim Giderleri hesabına aktarılması halinde, 750, 760, 770 nolu gelir tablosu hesaplarına hiç pay verilmemesi söz konusu olacağından, işletmenin gider yazması gereken tutarları gider yazmayıp stoklama sürecine hatalı bir şekilde dahil etmesi ile daha az gider yazacak ve fazladan vergi ödemek durumunda kalacaktır. Buna göre yapılan maliyet dağıtım sonuçlarını tablo 5' de görmek mümkündür.

Tablo 5' den de görüleceği üzere, elektrik gideri, fabrika bina sigortası ve emlak vergisi giderlerinin tamamı üretimle ilgili gidermiş gibi düşünülerek, yine daha önce açıklanan dağıtım anahtarlarına göre, esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır. Bu durumda, tablo 5' deki I. dağıtım maliyet tablosu incelendiğinde, üretimle ilgili gider yerleri olan esas üretim gider yerleri ile yardımcı gider yerlerinde aşağıdaki gider toplamlarına ulaşıldığı görülecektir:

Kesim esas üretim gider yerinde	33.457.154 YTL
Dikim esas üretim gider yerinde	28.335.331 YTL
Paketleme esas üretim gider yerinde	17.749.516 YTL
Yemekhane yard. hizmet gider yerinde	2.450.000 YTL
Bakın-onarım yard. hizmet gider yerinde	1.750.000 YTL
Kalite-kontrol yard. hizmet gider yerinde	1.225.000 YTL
Jeneratör yardımcı üretim gider yerinde	<u>1.250.000 YTL</u>
TOPLAM	86.217.000 YTL

Doğrudan gelir tablosuna aktarılacak giderler ise I. dağıtım sonrasında aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir:

Genel Yönetim gider yerinde	4.280.000YTL
Pazarlama, Satış ve Dağ. gider yerinde	5.170.000 YTL
Ar-Ge gider yerinde	<u>2.650.000 YTL</u>
TOPLAM	12.100.000 YTL

Tablo 5: Maliyet Muhasebesi Mantığına göre yapılmayan ve fazladan vergi verilmesine neden olan I. Dağıtım Sonrası Gider Dağıtım Tablosu

Gider Türleri	G İ D E R Y E R L E R İ											
	Esas Üretim Gider Yerleri					Yardımcı Hizmet Gider Yerleri			Y. Üretim G.Y.		Doğrudan Gelir Tablosuna Aktarılabilecek Gider Yerleri	
	Toplam	Kesim	Dikim	Paketleme	Yemekhane	Bakım Onarım	Kalite Kontrol	Jeneratör	Genel Yön.	Pazarlama	Ar-Ge	
İlk Mad. ve Malz.G. - Endirekt Malzeme	6.300.000	500.000	2.000.000	3.000.000	100.000	300.000	100.000		80.000	70.000	150.000	
İşçi Ücret ve Gider. - Endirekt İşçilik	19.000.000	8.000.000	5.000.000	3.000.000	1.500.000	1.000.000	500.000					
Memur Ücret ve Gid.	9.000.000								3.000.000	4.000.000	2.000.000	
Dış.Sağ.Fayve Hiz. - Elektrik Gid.	28.365.000	12.033.636	9.025.227	7.306.136								
Çeşitli Giderler - F. Bina Sigortası	8.029.000	4.429.793	2.491.759	1.107.448								
Vergi, Resim ve Har. - Emlak Vergisi	5.698.000	3.143.724	1.768.345	785.931								
Amort.ve Tük. Paylar - Makine ve Tesisat	18.025.000	3.750.000	6.750.000	2.250.000	750.000	250.000	625.000	1.250.000	1.000.000	900.000	500.000	
Finansman Giderleri	3.900.000	1.600.000	1.300.000	300.000	100.000	200.000			200.000	200.000		
Toplam	98.317.000	33.457.154	28.335.331	17.749.516	2.450.000	1.750.000	1.225.000	1.250.000	4.280.000	5.170.000	2.650.000	

Tablo 5' den de görüleceği üzere, örnek işletme 12.100.000 YTL' yi doğrudan gelir tablosuna aktararak vergisel anlamda kabul edilebilir gider yazabilecektir. 86.217.000 YTL lik tutar ilk olarak 151 Yarımamuller-Üretim hesabına, daha sonra mamul haline gelen tutarlar ise 152 Mamul Stoklarına gidecek, ancak mamullerin "satılmaları halinde" vergisel anlamda gider yazılabilmek için 620 SMM hesabına aktarılacaktır. Bu durum, işletmeden işletmeye değişiklik arz etmektedir. Eğer işletmenin stok miktarı çok yüksek, satış hacmi düşükse bu durumda yukarıdaki toplam giderlerin çok azı vergisel anlamda gider yazılabilecektir. Yine örnek işletmenin önceki örnekte olduğu gibi tutarlı olması açısından yarı mamul ve mamul stokları toplamının, toplam maliyete oranının %40 olduğunu varsaydığımızda, bu durumda geriye kalan %60' lık tutar 620 SMM hesabına gidecektir. Böylece 620 Satılan Mamullerin Maliyeti $86.217.000 \text{ YTL} \times \%60 = 51.730.200 \text{ YTL}$ olacaktır. Sonuç olarak örnek işletme; $51.730.200 \text{ YTL} + 12.100.000 \text{ YTL} = 63.830.200 \text{ YTL}$ lik tutarı vergisel anlamda kabul edilen bir gider yazma işlemini yapabilecektir.

Hatırlanacağı üzere, %40 stoklama oranı varsayımında tablo 3' deki maliyet muhasebesi mantığına göre yapılan sonuçlarda işletme 66.644.200 YTL lik tutarı vergisel anlamda kabul edilen bir gider yazabilirken, buradaki dağıtım sonuçlarına göre ise 63.620.200 YTL lik daha düşük bir tutarı gider yazabilmektedir. Düşük yazılan gider tutarı ise $66.644.200 - 63.630.200 = 2.814.000 \text{ YTL}$ olup bu tutar kadar düşük gider yazılması nedeniyle işletmenin karı yükselecek ve bir bakıma farkında olmadan daha fazla vergi ödenmesine neden olacaktır.

7.4. Maliyet Dağıtım Sonuçlarının Çeşitli Stok ve Satılan Mamulün Maliyeti Düzeylerine Göre Karşılaştırmalı Vergisel Sonuçları

Tablo 3, 4 ve 5' te yapılan hesaplamalar ve açıklamalardan sonra maliyet dağıtım sonuçlarının genel ve detaylı sonuçlarını tablo 6' da görmek mümkündür. Daha önceki hesaplamalarda işletmenin %40 stoklu çalıştığı, bu durumda da doğal olarak üretim maliyetinin %60' ının da 620 SMM hesabına aktarılacağını öngörerek açıklamalarımızı bunun üzerinde gerçekleştirmiştik. Fakat, stoklama oranlarına göre işletmelerin karlılıkları da değişeceğinden, vergisel sonuçların tam etkilerini gösterebilmek için tablo 6 hazırlanmıştır.

Tablo 6 incelendiğinde bu tablonun 4 ana bölümü bulunduğu görülecektir. Bunlar; "olması gereken", "vergi kaçırılan", "fazla vergi ödenen" ve "vergisel karşılaştırma sonuçlarının özeti" dir.

- “Olması gereken”; maliyet sistemi kurulmuş bir işletmede maliyet muhasebesi prensiplerine uygun olarak yapılan olması gereken dağıtım sonuçlarını,
- “Vergi kaçırılan” ve “fazla vergi ödenen”; daha önce açıklandığı çerçevede maliyet sistemi kurulmamış ya da sağlıksız olarak kurulmuş bir işletmede maliyet muhasebesi prensiplerine uygun olmayan dağıtım sonuçlarını,
- “Vergisel karşılaştırma sonuçlarının özeti”; yukarıda açıklanan ilk olması gereken durumla diğer iki systemsiz veya hatalı maliyet sistemi durumunun vergisel olarak net karşılaştırmasını ortaya koymaktadır.

Tablo 6: Çeşitli Stok ve Satılan Mamulün Maliyeti Düzeylerine Göre Karşılaştırmalı Vergisel Sonuçlar

	Stok %0	Stok %10	Stok %20	Stok %30	Stok %40	Stok %50	Stok %60	Stok %70	Stok %80	Stok %90
OLMASI GEREKEN										
620 SMM→										
Üretim Maliyeti	79.182.000	71.263.800	63.345.600	55.427.400	47.509.200	39.591.000	31.672.800	23.754.600	15.836.400	7.918.200
Gelir Tablosu giderleri	19.135.000	19.135.000	19.135.000	19.135.000	19.135.000	19.135.000	19.135.000	19.135.000	19.135.000	19.135.000
Gider yazılan toplam tutar	98.317.000	90.398.800	82.480.600	74.562.400	66.644.200	58.726.000	50.807.800	42.889.600	34.971.400	27.053.200
Satışlar (Maliyet + %70)	134.609.400	121.148.460	107.687.520	94.226.580	80.765.640	67.304.700	53.843.760	40.382.820	26.921.880	13.460.940
Kar	36.292.400	30.749.660	25.206.920	19.664.180	14.121.440	8.578.700	3.035.960	-2.506.780	-8.049.520	-13.592.250
Vergi tutarı (%20)	7.258.480	6.149.932	5.041.384	3.932.836	2.824.288	1.715.740	607.192	-501.356	-1.609.904	-2.718.452
VERGİ KAÇIRILAN										
620 SMM→										
Üretim Maliyeti	44.125.000	39.712.500	35.300.000	30.887.500	26.475.000	22.062.500	17.650.000	13.237.500	8.825.000	4.412.500
Gelir Tablosu giderleri	54.192.000	54.192.000	54.192.000	54.192.000	54.192.000	54.192.000	54.192.000	54.192.000	54.192.000	54.192.000
Gider yazılan toplam tutar	98.317.000	93.904.500	89.492.000	85.079.500	80.667.000	76.254.500	71.842.000	67.429.500	63.017.000	58.604.500
Satışlar (Maliyet + %70)	75.012.500	67.511.250	60.010.000	52.508.750	45.007.500	37.506.250	30.005.000	22.503.750	15.002.500	7.501.250
Kar	-23.304.500	-26.393.250	-29.482.000	-32.570.750	-35.659.500	-38.748.250	-41.837.000	-44.925.750	-48.014.500	-51.103.250
Vergi tutarı (%20)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
FAZLA VERGİ ÖDENEN										
620 SMM→										
Üretim Maliyeti	86.217.000	77.595.300	68.973.600	60.351.900	51.730.200	43.108.500	34.486.800	25.865.100	17.243.400	8.621.700
Gelir Tablosu giderleri	12.100.000	12.100.000	12.100.000	12.100.000	12.100.000	12.100.000	12.100.000	12.100.000	12.100.000	12.100.000
Gider yazılan toplam tutar	98.317.000	89.695.300	81.073.600	72.451.900	63.830.200	55.208.500	46.586.800	37.965.100	29.343.400	20.721.701
Satışlar (Maliyet + %70)	146.568.900	131.912.010	117.255.120	102.598.230	87.941.340	73.284.450	58.627.560	43.970.670	29.313.780	14.656.890
Kar	48.251.900	42.216.710	36.181.520	30.146.330	24.111.140	18.075.950	12.040.760	6.005.570	-29.620	-6.064.811
Vergi tutarı (%20)	9.650.380	8.443.342	7.236.304	6.029.266	4.822.228	3.615.190	2.408.152	1.201.114	-5.924	-1.212.962
VERGİSEL KARŞILAŞTIRMA SONUÇLARININ ÖZETİ										
Kaçırılan vergi	→	7.258.480	6.149.932	5.041.384	3.932.836	2.824.288	1.715.740	607.192	0	0
Fazla Ödenen vergi	→	2.391.900	2.293.410	2.194.920	2.096.430	1.997.940	1.899.450	1.800.960	1.201.114	0

Tablo 6' nın hazırlanmasında işletmenin çeşitli stoklama düzeylerine denk gelen satılan mamullerin maliyeti hesaplamaları yapılmıştır. Hesaplanan satılan mamullerin maliyeti + %70 karlılık varsayımı altında da satış tutarları hesaplanmıştır. Elbette bu karlılık oranı işletmeden işletmeye değişiklik arz etmektedir. Daha sonra, satılan mamul maliyeti ile doğrudan gider yazılabilen gelir tablosu giderleri toplanıp bulunan bu tutar satış tutarından düşülerek işletmenin kar veya zararı hesaplanmıştır. Hesaplanan kar üzerinden %20 oranında vergi hesaplaması yapılarak ödenecek vergi tutarları hesaplanmış ve bu konuda gerekli karşılaştırmalar yapılmıştır.

Diğer yandan, örnek işletmede başkaca gelir ve gider unsurlarının dikkate alınmamış olmasının nedeni maliyet sisteminin veya sistemsizliğinin ya da sağlıklı bir maliyet sisteminin sonuçlarını net bir şekilde çeşitli stoklama düzeylerinde görülebilmesini ortaya koymaktır.

“Vergisel karşılaştırma sonuçlarının özeti” incelendiğinde; maliyet sistemi olmayan veya sağlıklı bir sistemi olan işletmenin hiç stoğunun olmadığı yani tüm üretim maliyetinin 620 SMM hesabına aktarılmış olduğu durumda işletmenin 7.258.480 YTL vergi kaçırdığı, stoklama oranının %0 ile %60 arasında da vergi kaçırma işleminin devam ettiği, bir bakıma stoklama oranının yükselmesi satışların azalması anlamına da geleceğinden satışlarda yaşanan azalma nedeniyle vergi kaçırma tutarının azalarak düştüğü gözlenmektedir.

Örnek işletmemizin maliyet dağıtımını sağlıklı bir biçimde yaparak fazla vergi ödemeye yol açan özet kısmına dikkat edildiğinde; işletmenin hiç stoğunun olmadığı yani tüm üretim maliyetinin 620 SMM hesabına aktarılmış olduğu durumda işletmenin 2.391.900 YTL fazladan vergi ödediği, stoklama oranının %0 ile %70 arasında fazla vergi ödemesinin devam ettiği, bir bakıma stoklama oranının yükselmesi satışların azalması anlamına da geleceğinden satışlarda yaşanan azalma nedeniyle fazla vergi ödemesinin azalarak düştüğü gözlenmektedir.

Sonuç olarak, örnek işletmemizdeki maliyet verilerinden hareket ederek, bu işletmenin hiç stoğu bulunmayan, stoksuz çalışan ve tüm mamullerini satarak çok başarılı olan bir işletme olduğunu varsaydığımızda;

- Gerçekte doğru maliyet sistemi ile 7.258.480 YTL vergi ödemesi gerekeceği,
- Sağlıklı maliyet sistemi veya maliyet sistemsizliği sayesinde hiç vergi ödemeyerek yukarıdaki 7.258.480 YTL lik vergi tutarını kaçırabileceği,

- Yine sağlıksız maliyet sistemi veya maliyet sistemsizliği sayesinde de 9.650.380 YTL tutarında vergi ödeyerek bir bakıma işletmeyi fazladan 2.391.900 YTL lik (9.650.380 - 7.258.480) ek bir yük altına sokabileceği anlaşılmaktadır.

8. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Çalışma içinde maliyet sistemsizliğinin veya sağlıksız bir maliyet sisteminin ortaya koyacağı olumsuz sonuçlar sayısal olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Çünkü, uygulamada, enerji, bina ve makine sigorta, kira, makine ve bina amortismanı gibi endirekt giderlerin üretime yansıtılmaksızın doğrudan doğruya faaliyet giderleri içinde yer verilerek işletme karının düşük gösterilmesi suretiyle vergi matrahlarının hatalı bir şekilde azaltılabildiği veya belirtilen bu endirekt giderlerin doğrudan üretime yansıtılarak faaliyet giderlerine pay verilmeksizin işletme karının ve vergi matrahlarının da yüksek gösterilebildiği söz konusu olabilmektedir. Ortaya çıkan sonuçlar işletmelerin maliyet sistemsizliği nedeniyle karlılık rakamlarının değiştirdiğini, yarı mamul ve mamul stoklarına bağlı olarak karlılığın ve ödenecek vergi tutarlarının da yanlış bir şekilde azalıp artabildiğini ortaya koymuştur. Bir bakıma maliyet sistemsizliği veya sağlıksız maliyet sistemi, işletmelerin bilerek veya bilmeyerek vergi kaçırmasına yol açabildiği gibi, benzer şekilde işletmelerin fazladan da vergi ödemesine yol açabilmektedir.

Esasen bu sistemsizliğin en olumsuz sonucu, işletmelerin hatalı bir biçimde mamul maliyetleme, satış fiyatı hesaplama ve envanter değerlemesi yapması, dolayısıyla yanlış üretim ve stoklama kararları alması olacaktır. Bilgi eksikliği ve doğru mamul maliyet bilgisinin öneminin yeterince kavranamamış olması nedeniyle veya değinilen olası sonuçların farkında olarak işletmeler, çalışmada açıklanan hatalı uygulamalar sayesinde bir takım olumsuz sonuçların ortaya çıkmasına yol açmaktadırlar. Çünkü, bu konudaki sistemsizlik, elbette ki bazı işletmelerin işine gelebilmektedir. Bu konuda uygulamada yaşanan denetim zorlukları ve her üretim işletmesi için kendine özgü maliyet sistemi kurulması gerekliliği de denetim açısından standartlaşma sürecini zorlaştırmaktadır. Ayrıca, denetim elemanlarının vergi ve muhasebe uygulamaları konusunda iyi derecede uzmanlaşmış olmalarına karşın maliyet muhasebesi uygulamaları açısından yeterli düzeyde bilgiye sahip olmamaları da bu sistemsizliği tetikleyen bir diğer etkidir.

Sonuç olarak, kimi işletmelerin bu sistemsizlik işine gelmiş olsa da orta ve

uzun vadede sağlıklı bir maliyet sistemi ile rasyonel kararların alınabilmesi ve büyümeye yol açacak yatırım kararlarının verilebilmesi şüphelidir. Özellikle SPK' ya kayıtlı işletmelerde bu tür hatalı uygulamaların yapılması sonucunda hem "Kamuyu Aydınlatma" ve "Saydamlık" ilkesinin, hem de genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden "sosyal sorumluluk" ilkesinin olumsuz etkilenebileceği de göz ardı edilmemelidir.

KAYNAKÇA

Altuğ, Osman, 1991 **Maliyet Muhasebesi İlkeler-Uygulamalar**, 10.Baskı, İstanbul: Çağ Ofset Ltd. Şti.

Bilginöğlu, Fahir, 1981 "*Tekdüzen Maliyet Sisteminde Maliyet Hesapları ve Maliyet Dağıtımı*", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Yıl:7, Sayı:23-24, İstanbul:

Bursal, Nasuhi, 1976 **Muhasebe-Maliyet Finansal Kontrol Konuları**, İstanbul: Sermet Matbaası

Büyükmirza, H. Kamil, 1987 **Yönetim Muhasebesi**, Üçüncü Baskı, Ankara: Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksekokulu Basımevi

Heitger, Lester E. and Serge Matulich, 1985 **Cost Accounting**, NewYork: Mc.Graw-Hill Book Company

Hilton, Ronald W., 1991 **Managerial Accounting**, New York: Mc. Graw-Hill, Inc.

Sundem, Gary L. and Charles T. Horngren, 1987 **Introduction To Management Accounting**, New Jersey: Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs

Susmuş, Türker, 1996 "*Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme*", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**

Taner, Tuna, 1988 **İşletmelerde Bütçeleme - Planlama Yaklaşımı**, İzmir: Kaçkar Ofset

Yükçü, Süleyman, 1998 **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Geliştirilmiş Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, İzmir: Anadolu Matbaacılık

Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı, 1994 4. Baskı, Ankara: TÜRMOB Yayınları 8, Sema Ofset