

T.C.  
Marmara Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

MALİYET MUHASEBESİNDE  
HAMMADDE MİKTAR DENGESİ KONTROLU

(Doktora Tezi)

Rüstem Hacırüstemoğlu(MA)

İstanbul - 1983

# İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
0. GİRİŞ	1
I. MALİYET TANIMLARI	4
10. MALİYET KAVRAMI	4
100. Maliyetin Çeşitli Tanımları	6
101. Gider Tanımları	7
102. Harcama Tanımı	9
103. Üretim Maliyeti ve Gider Bağıntısı	9
104. Gider ve Harcama Bağıntısı	10
105. Vergi Kanunları Yönünden Maliyet Tanımı	11
1050. Vergi Usul Kanunu'ndaki Hükümler	11
1051. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Hükümler	14
1052. Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki Hükümler	17
1053. Gider Vergileri Kanunu'ndaki Hükümler	18
2. RANDIMAN TANIMI	20
20. RANDIMANLA İLGİLİ TANIMLAR	20
21. FİYAT DÜZEYİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER VE RANDIMAN KONTROLÜ	21
22. RANDIMAN VE PRODÜKTİVİTE AYIRIMI	21
23. VERGİ KANUNLARINDA RANDIMAN KAVRAMI	23
230. Gelir Vergileri Yönünden Randıman	23
231. Gider Vergileri Yönünden Randıman	26
24. RANDIMAN KONTROLÜ	30
240. Randıman Kontroluna Esas Alınacak Üretim Etmenini Seçerken Dikkat Edilecek Konular	30
241. Randıman Kontroluna Esas Alınacak Başlıca Üretim Etmenleri	31
242. Randıman Ölçütlerini (Standartları) Saptama Kaynakları	31
243. Özel ve Genel Randıman Ölçütlerinin Saptanması	32
2430. Özel Randıman Ölçütleri	33
2431. Genel Randıman Ölçütleri	33

	<u>Sayfa</u>
244. Randıman Ölçütleri ve Standart Maliyetler	34
2440. Standart Tanımı	35
2441. Maliyet Standartları	35
2442. Standart Maliyetler	35
2443. Sapmalar	36
<b>3. İŞLETMELERDE MİKTAR DENGESİ</b>	<b>37</b>
30. MİKTAR DENGESİ VE RANDIMAN KONTROLÜ	37
300. Madde Miktar Dengesi	37
31. HAMMADDE MİKTAR DENGESİNDE STANDARTLARIN ÖNEMİ	38
310. Standartların Saptanması	39
311. Standartları Saptama Sorumluluğu	42
312. Hammadde Standartlarının Saptanması	43
3120. Hammadde Fiyat Standardı	44
3121. Hammadde Miktar Standardı	4
313. Hammadde Sapmaları	
3130. Hammadde Fiyat Sapması	
3131. Hammadde Miktar Sapması	
3132. Hammadde Bileşik Sapması	
3133. Hammadde Sapmaları Uygulaması	
32. TİCARET İŞLETMELERİNDE MADDE MİKTAR DENGESİ	-
320. Madde Miktar Dengesinin Anlamı	59
321. Ticaret İşletmelerinde Madde Miktar Dengesinde Fire Kavramı	60
322. Vergi Kanunları Yönünden Fire Kavramı	61
323. Vergi Kanunları Yönünden Firenin Saptanması	62
3230. Stoklarda Envanter	63
324. Firelerin Kanıtlanması ve Kontrolü	64
33. ENDÜSTRİ İŞLETMELERİNDE MADDE MİKTAR DENGESİ	66
330. Endüstri İşletmelerinde Miktar Dengesinin Kapsamı	66
331. Fire, Bozuk Ürün, Kusurlu Üretim ve Artıklar	66
3310. Fireler	67

	<u>Sayfa</u>
3311. Bozuk Ürün	68
3312. Kusurlu Üretim	69
3313. Artıklar	69
332. Fire, Bozuk Ürün, Kusurlu Üretim ve Artıkların Kontrolü	70
333. İmalat Defteri	72
3330. İmalat Defterinin Tutulması	73
3331. Özellik Taşıyan Durumlar	79
334. Kombine Üretim ve Kombine Üretimde İmalat Defteri	80
3340. Kombine Üretim	80
3341. Kombine Üretimde İmalat Defteri	81
335. Bitim İşleri Defteri	81
336. İstihsal Vergisi Defteri	82
3360. İstihsal Vergisi Defterinin Tutulması	84
337. Basit İstihsal Vergisi Defteri	86
3370. Basit İstihsal Vergisi Defterinin Tutulması	87
338. Endüstri İşletmelerinde Kayıt Serbestliği	89
3380. İmalat Defteri Tutmamak İçin Gerekli Koşullar	90
3381. Bitim İşleri Defterini Tutmamak İçin Gerekli Koşullar	93
3382. İstihsal ve Basit İstihsal Vergisi Defterlerini Tutmamak İçin Gerekli Koşullar	93
339. Endüstri İşletmelerinde Madde Miktar Dengesinin İzlenmesi	93
340. Karşılaştırmalı Miktar Dengesi Tabloları	97
<b>4. VERGİ VE TİCARET KANUNLARI YÖNÜNDEN MİKTAR DENGESİ KONTROLÜ</b>	<b>101</b>
40. VERGİ KANUNLARI YÖNÜNDEN MİKTAR DENGESİ	101
41. VERGİ VE TİCARET KANUNLARI YÖNÜNDEN STANDART MALİYETLER	106
410. Yasal Hükümler İle Standart Maliyet Bağlantısı	106

	<u>Sayfa</u>
411. Standart Maliyetlerin Vergilendirme Teknikleri Karşısındaki Durumu	109
42. VERGİ VE TİCARET KANUNLARI YÖNÜNDEN STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ	114
420. Stoklar ile Değerleme, Maliyet ve Kâr Bağlılıkları	114
4200. Stok Kavramı	115
4201. Stoklar ile Değerleme Bağlılığı	115
4202. Stoklar ile Maliyetler Bağlılığı	119
4203. Stoklar ile Kâr Bağlılığı	120
421. Ticaret Kanunu Yönünden Stok Değerlemesi	120
4210. Kişi İşletmelerinde Stok Değerlemesi	121
4211. Sermaye Şirketlerinde Stok Değerlemesi	121
422. Vergi Kanunları Yönünden Stok Değerlemesi	122
4220. Kuramdaki Değerleme Yöntemlerinin Vergi Kanunlarındaki Uygulanma Olanakları	123
43. VERGİ VE TİCARET KANUNLARI YÖNÜNDEN MİKTAR DENGESİ KONTROLÜ	124
430. Miktar Dengesi Kontrolunda Farkların Saptanması	124
431. Miktar Dengesi Kontrolunun Sonuçları	124
432. Miktar Dengesi Kontrolunun Sorunları	126
4320. Miktar Dengesi Kontrolunda Saptanan Fire Oranları ve Miktar Standartlarının Geçerliliği	127
4321. İlgili Kurumların Raporlarının Geçerliliği	127
433. Miktar Dengesi Aksaklıklarının Sorumluluğu	128
4330. Devlet Alacakları Yönünden Sorumlular	129
4331. Çok Ortaklı Tüzel Kişilerin Hissedarları Yönünden Sorumlular	131

	<u>Sayfa</u>
5. UYGULAMA ÖRNEĞİ	133
50. ŞİRKETİN KAPLAMA ÜRETİMİ KONUSUNDA GENEL BİLGİ	133
500. Kütükten Kaplamalık Malzeme Üretiminin Evreleri	133
501. Randıman Ölçütleri	133
502. Gerçekleşen Üretim Bilgileri	135
503. Standart Üretim Bilgileri	138
504. Üretilmesi Gereken Miktar ile Gerçekleşen Üretim Miktarlarının Karşılaştırılması	139
505. Maliyet Bilgileri	142
506. İmalat Defteri Uygulaması	144
6. SONUÇ	149
7. YARARLANILAN KAYNAKLAR	152
70. YARARLANILAN YAPITLAR	152
71. YARARLANILAN KANUN, KARARNAME VE TEBLİĞLER	161

EKLER

## 0. GİRİŞ

Geçmişte, maliyet muhasebesinin temel amacı maliyet bedellerine dayanılarak satış fiyatlarının saptanması iken, günümüzde işletmelerin bünyelerinde değişmez giderlerin büyük bir yer tuttuğunun anlaşılması sonucu, giderlerin, direkt ve indirekt giderlere ayrılarak izlenmesi - incelenmesi, değerlendirilmesi - yorumlanması gerekmiştir. Böylece, maliyetlendirme çalışmalarının ağırlık merkezi işletmenin içine, yani üretim alanına yönelmiştir. Bu yönelişte ilk hedef işletme edimlerinin kontrol edilmesi olmuştur. Bu oluşumda, satış fiyatlarının, sunu ve istem kuralının ve kuvvetli rekabetin etkisiyle, artık sadece maliyet bedellerine dayanılarak saptanamaması da etken olmuştur. İşletme içindeki kontrol çalışmaları satış fiyatlarını etkileyemezken maliyetleri azaltma yönünde olumlu sonuçlar sağlamıştır.

Kontrol etmek ölçmek demektir. Ölçmek de karşılaştırma yapmaktan başka birşey değildir. Kontrol görevinin önem kazanması ile maliyetlendirme çalışmalarında karşılaştırmalar yapmak gereksinimi doğmuştur. Karşılaştırma işlemi genelde iki şekilde yapılmaktadır. İşletmenin gerçek ve öngörülen bilgilerinin karşılaştırması, işletmeler arası karşılaştırma. İşletme içi kontrollerde ve vergi denetimlerinde her iki karşılaştırma şekli de yararlanılmaktadır. Ancak, önceden işletme ve çeşitli kuruluşlar tarafından saptanmış bilgilerin işletmenin gerçek bilgileriyle karşılaştırılmasına daha fazla yer verilmektedir.

Maliyet muhasebesinin, birim maliyetlerinin saptanması işlevi yanında faaliyet etkinliğini ölçümleyecek bilgileri sağlama işlevini de yüklenmesine, muhasebenin amaçlarında zaman içinde görülen değişimler neden olmuştur. Endüstri işletmelerinde maliyet hesaplamaları ve kontrolünün tutar olarak yapılmasının

yanında miktar olarakta yapılması gereklidir. İşletme ürettiği mamul için gerekli madde, işçilik ve genel üretim giderlerini de miktar olarak hesaplayarak kontrolu altında tutmalıdır. Bunun için de gider türlerinin standartlarının saptanması gereklidir. Böylece standartlar gerçekleşen miktarlar ile karşılaştırılarak etkin kontrol aracı olarak kullanılırlar.

İşletme içi kontrollerde ve vergi denetimlerinde kullanılan miktar dengesi kontrolunu belirlemeyi ve uygulamaya yönelik sonuçlara varmayı amaçlarken, çalışmamızı üretimi en iyi tanımlayan hammaddeyi ele alarak yürüttük. Bir başka tip işletmede üretimi, işçilik veya genel üretim giderleri türlerinden biri daha iyi tanımlayabilir. O zaman da işçilik saati, makina saati, enerji kullanımı v.b. unsurlardan hareket edilmelidir.

Çalışmamız, "Giriş" bölümünü izleyen beş ana bölümle, "Sonuç" ve "Yararlanılan Kaynaklar" bölümlerini içermektedir.

Birinci bölümde, maliyet tanımları ve özellikle vergi kanunları yönünden maliyet tanımı üzerinde durulmaktadır.

İkinci bölümde, randımanla ilgili kavramlar ve randıman ölçütlerinin saptanması konusu ele alınarak, randıman ölçütü ile standart bağıntısı kurulmaktadır.

Üçüncü bölümde, mamulde miktar dengesinden hareketle hammadde miktar dengesi kurulmaktadır. Ticaret işletmelerinde miktar dengesi ele alınmakta ve işletmelerde miktar dengesini bozan fire v.b. kayıplar üzerinde durularak, endüstri işletmelerinde miktar dengesinin izlendiği defterler ele alınmaktadır.

Dördüncü bölümde, vergi ve ticaret kanunları yönünden miktar dengesi denetimi üzerinde durularak, kullanılması ge-



reken hammadde ile kullanılan hammadde arasındaki sapma belirlenmekte ve bu sapmanın değerlemesi ele alınmaktadır. Ayrıca, kayıtlara aktarılmadan açıktan yapılan üretim ve satış sorumluluğu konu edilmektedir.

Beşinci bölümde, vergi güvenliğini sağlayıcı denetimlerde miktar olarak bilgilerin kullanım biçimleri, vergi kanunları hükümleri, muhasebe tekniği ve inceleme yöntemleri açısından değerlendirilmektedir.

Altıncı bölümde ise, bu çalışma ile varılan sonuçlar ve uygulamaya yönelik önerilerimiz yer almaktadır.

## İ. MALİYET TANIMLARI

### 10. MALİYET KAVRAMI

Maliyet konusunun değinilmediği bir ekonomik birim düşünmek oldukça zordur. Kişide maliyet kavramı, gereksinim duyulan aracın, gerecin veya malın edinilmesinde elindeki paranın yeterli olup olmadığını ya da ne kadar tutarda para hazırlaması gerektiğini bilmesi için gereklidir. Ve bunların kaç mal olacağını hesaplamasını içermektedir.

İşletmeler, edinmeden dağıtıma kadar temel işlevlerinin yerine getirilmesinde daima bir maliyet sorunu ile karşı karşıyadır. Bu sorunlar ticaret işletmelerinde daha kolay çözülebilmesine karşın, endüstri işletmelerinde çözüm daha karmaşık yapıdadır. Ekonomik birimlerden ticaret işletmeleri; belirli malların alınıp satılması ve bu işlemler için yapılan giderlerin dağıtılması ile maliyet sorunlarını çözümlerler. Üretim ediminde bulunan endüstri işletmeleri ise; satın aldıkları maddeyi üretim araçları kullanarak ve enerji kaynaklarından yararlanarak fiziksel veya kimyasal değişikliğe uğratırlar. Bu işletmelerde maliyet sorunlarının çözümü oldukça zor ve karmaşık yapı göstermektedir.

Ticaret işletmelerinde bir malın maliyetini; fatura değeri, satın alma, teslim alma, nakliye, depolama maliyetleri, alışla ilgili zorunlu ödemeler ve satın alınan malların elde edilmesi ile ilgili tüm maliyetler oluşturmaktadır. Mal alım-satımı ve hizmet sunusu ile ilgilenen işletmeler, işlemleri sonucunda işletmeye gelecek (ödenecek) paralarla, işletmeden çıkacak paraları (parasal girdi-parasal çıktıyı) hesaplayarak durumun olumlu olmasını, ana paranın çoğalmasını sağlamaya çalışırlar. Bunun için alış fiyatının üstünde bir satış fiyatı saptanır ve işletmenin katlanmak zorunda olduğu

değişmez maliyetleri karşılayacak satış hacmine ulaşılmaya çalışılır. Yani işletmede değişken maliyetleri aşacak bir satış fiyatı ve değişmez maliyetleri karşılayacak satış hacmi sağlanmalıdır.

Endüstri işletmelerinde ham ve yarı mamul maddelerle işçilik ve üretim araçları bir araya getirilerek üretilen malların, işletmeye mal oluş değerinin saptanması önemli bir konudur. Mal ve hizmet üretebilmek için katlanılan fedakârlıklar değer olarak ölçülebildiği gibi miktar olarak da ölçülebilir. Üretilen bir kapı için 0,3 m<sup>3</sup> kereste, 5 işçilik saati, 0,4 m<sup>2</sup> cam ve 0,5 kg tutkal v.s. kullanıldığında söz konusu kapının miktar olarak maliyeti oluşturulur. Ya da kaybı üretmek için kullanılan miktarlar değerlendirilerek maliyetler saptanır.

Bu işletmelerde maliyet değerinin satış tutarlarından çıkarılarak olumlu sonuçlara ulaşılması daha zordur. Çünkü, genellikle endüstri işletmelerinde amaç olarak ortaya çıkan üretilen mamulün maliyeti, yukarıda anlatılanlardan daha karmaşık bir hesaplamayı gerektirecek biçimde işletmenin karşısına çıkmaktadır. Bu hesaplama, mal ve hizmet üretiminde tüketilen diğer mal ve hizmetlerden de pay verilmesinden başka, üretim sırasındaki bozulma ve kayıpların sonuçlara olan etkisi de saptanmalıdır. Bu nedenle endüstri işletmelerinde öncelikle maliyeti tam ve doğru olarak hesaplama zorunluluğu vardır. Maliyetini tam ve doğru olarak hesaplayamayan bir endüstri işletmesi büyük bir olasılıkla sonuçta zararlı çıkacaktır(1).

---

(1) Öcal, F.: Maliyet Muhasebesi Temel Bilgiler, Üçüncü Baskı, B.İ.T.İ.Y.O. Yayın ve Yardım Bürosu Yayını, No: 1, İstanbul, 1972, s.11.

## 100. Maliyetin Çeşitli Tanımları

Maliyet kavramı için yayınlarda değişik tanımlamalar yapılmıştır. Bu tanımlamaların en önemlilerini şöyle sıralayabiliriz. Maliyet en geniş anlamı ile ele alındığında "belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların bir ölçüsüdür(2)" şeklinde tanımlanmıştır. Diğer bir tanımıyla maliyet, "belirli bir amaç (mal ya da hizmete sahip olabilmek) için kaynakların tüketilmesi veya fedakarlıkta bulunulmasıdır(3)". Bu tanımlarda her fedakarlığı miktar ve değer olarak ölçme olanağı olmamasına rağmen sözü edilen fedakarlıklar iki şekilde anlaşılabilir. Bunlardan birincisi, bir malı satın almak için elden çıkartılan nakit veya herhangi bir ekonomik varlığın değeri veya mamul üretiliyor ise bu üretimde tüketilen varlık ve hizmetlerin parasal değeridir. Ölçülebilir fedakarlıkların ikinci şekli ise bir mal ya da hizmeti edinebilmek için elden çıkartılan ya da kullanılıp tüketilen ekonomik varlıklar ile edinilebilecek diğer mal ve hizmetlerin piyasa değeridir. Maliyetin tanımı: "Belirli bir amaca ulaşmak için kullanılan kaynaklar toplamının parasal ölçüsüdür(4)", şeklinde yapıldığında ne kadar kaynak kullanıldığı, kullanılan kaynağın parasal değeri ve ulaşılabilecek amacın, maliyet ölçümü ile daima bağıntılı olduğu vurgulanmaktadır.

Muhasebe açısından maliyet: "Genellikle yasal olarak veya sözleşmelere göre ortaya çıkar ve bir değer fedakarlığı-

- (2) Bannock, G., Baxter, R.E., Rees, R.: The Penguin Dictionary of Economics, Penguin Book Ltd., 1972, s.88.
- (3) Anthony, R.N., Reece, J.S.: Management Accounting, Text and Cases, Fifth Edition, R.D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois 1975, s.435-436; Hatipoğlu, Z., Gürsoy, C.T.: Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Aktif Büro Basım Organizasyon Yayını, No: 9, İstanbul, 1979, s.9.
- (4) Horngren, C.T.: Introduction to Management Accounting, Fourth Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1978, s.54-55.

nı ifade eder. Elde edilen bir mamul ya da hizmetin maliyeti, karşılığında verilen para veya malın değeri olabileceği gibi yüklenilen borcun tutarı da olabilir(5)". Bu tanımda da maliyetin bir değer fedakarlığını ifade ettiği belirtilmektedir.

Bir başka açıdan maliyet, işletmenin kâr sağlama yeteneğini arttıracak bazı ekonomik yararlarla sahip olmak amacıyla elden çıkarttığı değerler olarak tanımlanmaktadır(6).

Maliyet için Eric, L. Kohler'in tanımı da şöyledir: Üretim etmenlerine, mamul ve hizmet sunucularına; mamul, hizmet ve üretim etmeni satın alınması karşılığında yapılan bir para harcamasının, gayrimenkul transferinin, hizmetin ya da doğan borcun parasal terimlerle ölçülen miktarıdır(7).

Son olarak da maliyetin, "elde edilen ya da elde edilecek mamul veya hizmetler karşılığında ödenen naktin veya transfer edilen diğer bir varlığın, çıkarılan pay belgelerinin, sunulan hizmetlerin veya katlanılan borcun para cinsinden ölçülmüş tutarıdır" şeklinde yapılan tanımı verilebilir(8).

#### 101. Gider Tanımları

Maliyet ile gider kavramları yayınlarda sık sık aynı anlamda kullanılmaktadır. Bu karışıklığı önlemek için gider

- 
- (5) Backer, M., Jacobsen, L.E.: Cost Accounting A Managerial Approach, Mc Graw-Hill Book Company, New York, 1964, s.3.
  - (6) Richard, M.L.: Accounting for Management: Planning and Control, Mc Graw Hill Book Company, New York, 1967, s.8.
  - (7) Kohler, E.L.: A Dictionary For Accountants, Fourth Edition, Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1970, s.126.
  - (8) AICPA "Accounting Terminology Bulletin No: 4", APB Accounting Principles, Chicago, Illinois, Commerce Clearing House, Inc., 1972, prg.2.

kavramına ait birkaç tanım aşağıda verilmiştir. Gider, maliyetin ya da bir varlığın bir edimi sürdürmekte tüketilerek yok olmasıdır(9). Bir diğer gider tanımı da şöyledir: Belirli bir dönem hasılatının sağlanmasında kullanılmış bulunan maliyetlerdir(10).

İşletmelerin varlıkları işleme, kullanma, zaman aşımı ve teknolojik yıpranma sonucu gider haline dönüşür. Bu dört nedeni şöyle açıklayabiliriz: İşleme sonucu gidere dönüşmede; varlık şekil değiştirir, diğer üretim araçları ile birleşir fakat fiziki olarak yok olmaz. Varlık halinde depolanmış kömür veya akaryakıt, enerji elde etmek için kullanıldığında gider haline dönüşür. Kullanma sonucu gider haline dönüşümde; varlık fiziki şeklini kaybeder. Hizmetler bir zaman süresi içinde satın alındıklarından zaman aşımı ile gider haline dönüşür. Elimizde bulunan bir makinanın daha gelişmiş tipi yapıldığında elimizdeki makina değerini kaybeder. Bu değer kaybetme de giderdir(11). Gider üretim ile ilgili mal teslimi veya hizmet verilmesinde varlıkların azalması veya borçların artması tutarlarıyla ölçülür.

Dönemsellik ilkesine dayanılarak, gider "bekleme süresi dolmuş giderler" ve "bekleme süresi dolmamış giderler" olarak iki gruba ayrılır. Bekleme süresi dolmuş giderler üretim için tüketilen, ya da doğrudan zarar oluşturan ve gelecek üretime katkısı olmayan giderlerdir. Bunlar artık bir varlığı temsil etmediklerinden gelecekteki gelirlere uygulanamayacak olan ve dolayısıyla cari dönem gelirine bir çıkarma olarak uygulanan ve dağıtılmamış kârlara yüklenen tutarlardır. Satılan

---

(9) Kohler, E.L.: a.g.e., s.182.

(10) Backer, M., Jacobsen, L.E.: a.g.e., s.4; Bierman, Jr., H., Drebin, A.R.: Managerial Accounting. An Introduction, The Macmillan Publishing Co., Inc. New York, 1972, s.9.

(11) Ertuna, Ö.: Maliyet Muhasebesi, Araştırma Eğitim, Ekin Yayını, İstanbul, 1982, s.16-17.

mamullerin veya diğ er varlıkların maliyeti, araştırma-geliştirme ediminin maliyeti bekleme süresi dolmuş gider örnekleridir(12).

Gelir tablolarında bekleme süresi dolmuş giderlerin çeşitli şekilleri için maliyet, gider ve zarar gibi başlıklar kullanılır. Satılan mamullerin veya hizmetin maliyeti, dağıtım ve yönetim giderleri ve aktif satışından zarar, bu başlıklara sırasıyla birer örnektir(13).

Bekleme süresi dolmamış giderler ise, işletmenin gelecekte gelir yaratmasında yararlı olması beklenen varlıklardır diye tanımlanabilir. Bu maliyetlerin çoğu gelecekte işletmenin gelirine uygulanarak tükenenlerdir. Bekleme süresi dolmamış giderlere örnek olarak stoklar, peşin ödenmiş giderler ve sabit varlıklar gösterilebilir(14).

#### 102. Harcama Tanımı

Maliyet elde edilen veya elde edilecek bir mal veya hizmet karşılığında yapılan harcamaların (ödemeler) toplamıdır. Burada harcama, işletme tarafından ödenen paranın, transfer edilen varlığın, katlanılan borcun, önl enen zararın veya sunulan hizmetlerin para cinsinden ölçülmüş tutarıdır(15).

#### 103. Üretim Maliyeti ve Gider Bağıntısı

Maliyet, bir mal veya hizmetin elde edilmesi için ya-

(12) AICPA "Accounting Terminology Bulletin No: 4", prg.2.

(13) Matz,A., Usry,M.F.: Cost Accounting, Planning and Control, Sixth Edition, South-Western Publishing Co. Cincinnati, 1976, s.42.

(14) Sevgener,A.S.: Maliyet Çözümlemeleri, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, No: 367-600, İstanbul, 1982, s.11.

(15) Kohler,E.L.: a.g.e., s.208.

pılan ödemeler tutaradır. Bir maliyetin doğuşu öz varlığı etkilememektedir. Bir dönemin hasılatına uygulanan maliyetler ise giderleri oluşturur. Giderler ise öz varlığı azaltır. Maliyet olarak kaydedilmiş tutarlar, belli bir muhasebe döneminde ay-  
nen korunur veya gidere dönüştürülür. Satış yolu ile tükenip o dönemin sonuç hesabına devredilen maliyetler, giderlerin en önemli bölümüdür. Üretim maliyetine katılmayıp dönem gideri sayılan maliyetler de vardır. Maliyetler gidere dönüştürülürler, fakat giderlerin maliyet haline gelmesi sözkonusu değildir(16).

Maliyet, bir varlık veya hizmet sağlamaktadır. Bu varlık veya hizmetten hemen veya gelecekte bir hasılat beklenir. Gerçekleşen hasılatla uygulanabilir olan maliyetin kullanılmış veya tükenmiş kısımları hasılatattan düşülmelidir. Böylece dönemin hasılatıyla ilgili tüm giderler ölçülebildikleri ve muhasebe dönemlerine uygun bir şekilde dağıtılabildikleri ölçüde dönemin gelir tablosunda yer alırlar(17).

İşletmenin tüm ömrü dikkate alındığında tüm maliyetlerin gider haline dönüştüğü görülür. Muhasebe, işletme edimlerinin belirli bir zaman içindeki sonuçlarıyla ilgilendiğinden maliyet ve gider kavramları farklılık göstermektedir, maliyet üretim; gider ise gelir için yapılan fedakarlık olmaktadır. İşletmenin tüm ömrü içinde üretim ve gelir elde etmek için yapılan fedakarlıklar aynı şey olmaktadır.

#### 104. Gider ve Harcama Bağıntısı

Gider belirli bir amacı gerçekleştirmek için gerekli-

---

(16) Ercan, Y.: Maliyet ve Gider Kavramları, İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Kasım 1977, s.14.

(17) T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı: Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Milli Eğitim Basımevi, İstanbul, 1970, s.42-43.



dir. Harcama (ödeme) ise nakit veya nakite bağlı varlık çıkışını gerektiren bir olaydır. Ödemeyi gerektirmeyen giderler (işletmenin kendi ürettiği yarı veya ara mamulü kullanması) olabileceği gibi, bazı ödemeler de (bağış ve yardımlar) gider niteliğinde değildir. Kullanım ile ödemenin (peşin ödenen giderlerde olduğu gibi) ayrı zamanlarda olması ödemeye bağlı giderlerde her iki işlemde zaman farkını yansıtır. Gider ile ödeme, değerlendirme yönünden de ayrılabilir. Ödemeye esas, edinme bedelidir. Gider ise rayiç, ortalama veya transfer bedeli ile hesaplanabilmektedir.

#### 105. Vergi Kanunları Yönünden Maliyet Tanımı

Vergi uygulaması yönünden maliyet kavramı ile bağıntısı olan Kanunlar, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunudur.

Vergi kanunlarındaki maliyet ile ilgili hükümlerin kuramsal maliyet ile ortak ve farklı yanları vardır. Bu durumun en önemli nedeni, maliyetin vergi kanunlarında vergi matrahlarının saptanması ile ilgili bir konuyu içermesinden ileri gelmektedir.

#### 1050. Vergi Usul Kanunu'ndaki Hükümler

Vergi kanunlarımızda maliyet esas itibariyle 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "değerleme"den bahseden üçüncü kitabında yer almıştır. Kanunda satın alınan mal ve üretilen mal ya da hizmetin bedelleri ayrı ayrı tanımlanmıştır. Maliyet tanımı: "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin tüm giderlerin toplamını ifade eder" şeklindedir.

Tanım, alış maliyetinin unsurlarını belirlemektedir. Edinilen değerlere, edinme nedeni ile yapılan tüm giderler eklenerek maliyet saptanacaktır.

Böylece dahilde edinilen değerlerin maliyeti;

- a) Faturalarda yazılı alış bedelini,
- b) Malın işyerine veya mağazaya nakli dolayısıyla yapılan nakliye giderlerini,
- c) Alış komisyonlarını,
- d) Alışta ve depolamada ödenen sigorta primlerini,
- e) Ambalaj giderlerini,
- f) Edinme ilgili finansman giderlerini içermektedir.

Dışalım ile sağlanan değerlerde maliyet ise;

- a) Mal bedelini,
- b) Gümrük vergilerini,
- c) Nakliye ve komisyon giderlerini,
- d) Dışalım yönetmeliğinin 25.maddesinin 11.bendine göre, dışalım süresinin uzatılması dolayısı ile irat kaydedilen teminatları,
- e) Dışalım teminatları için ödenen faiz ve komisyonları,
- f) Akreditif ile ilgili tüm giderleri içerir(18).

Endüstri işletmelerinde üretilen mamul, yarı mamul ve hizmetlerin maliyetine girecek unsurlar V.U.Kanunu'nun 275'nci maddesinde şöyle belirtilmiştir.

---

(18) Kızılot,Ş.: Gelir Vergisinde Vergi Güvenlik Önlemleri, Olguş Matbaası, Ankara, 1981, s.55.

a) Mamulün üretilmesinde kullanılan hammaddelerin bedeli.

Vergi hukuku genelde gerçek durum ve objektiflik kistasını esas aldığından, üretimde gerçek kullanılan maddelerin maliyet bedelini dikkate almaktadır. Üretimde kullanılan maddelerin türleri ve maliyet bedelleri belli ise üretilen mamulün maliyetine bu bedel üzerinden giriş kaydedilmelidir. Tür olarak ayırdedilemeyen maddelerin maliyeti ortalama maliyet bedeli üzerinden olmalıdır.

Hammaddenin kredili alımında ortaya çıkan vade farkları, vergi idaresince maliyet unsuru olarak dikkate alınmaktadır. Hammaddenin üretimde kullanılması durumunda; üretime giriş tarihine kadar tahakkuk eden vade farkları da değerlemede dikkate alınmaktadır.

Hammadde alımları için kullanılan krediler ve yapılan harcamalar yani finansman giderleri, hammaddenin maliyet bedeline dahil edileceğinden, üretilen mamulün maliyetine de aktarılmalıdır(19).

b) Mamulün üretilmesinde çalışan işçilerin ücretleri: İşçi ücretleri, esas ücretle birlikte, fazla mesai, ikramiye, prim, yemek parası, ücretli izin, genel tatil ve hafta tatili ücretleri, çocuk zammı vb. gibi tüm ödemeleri içine alır.

c) Genel üretim giderlerinden mamule düşen pay: İşverene düşen işçi sigorta primi payları, üretimde kullanılan yardımcı malzemelerin bedelleri, üretimde kullanılan makina,

---

(19) Can,A.: Sınai İşletmelerde Kapasite Randıman ve Üretim İlişkilerinin Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları, Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Yayını, Sayı: 4, 1982, s.80-81.

alet, demirbaşlar ve benzerlerinin amortismanları, üretim ünitelerine ait enerji ve yakıt giderleri, işletmedeki aydınlatma, su giderleri, bakım-onarım giderleri vb. gibi tüm ödemeleri içine alır .

d) Genel yönetim giderlerinden mamule düşen pay (Bu payın mamulün maliyetine katılması isteğe bağlıdır). Ancak 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 15'nci maddesinde 482 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle dahili kullanımlarda vergi matrahının saptanmasında (emsal satış bedelinin saptanmasında) genel yönetim giderlerinden mamule düşen payın saptanması zorunludur denilmektedir.

e) Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi gerekli olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, ürettikleri mamul veya hizmetin maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları içermesi koşuluyla diledikleri yöntem ile saptayabilirler.

#### 1051. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Hükümler

Net kazancın saptanmasında, doğal olarak yapılan tüm giderlerin elde edilen hasılatтан indirilmesi gerekir. Ancak, tüm giderlerin indirilmesine kanun izin vermemektedir. Kanun, genel bir ölçü olarak şu kuralı gözönünde tutmaktadır. Gider, ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi için yapılmış ise, hasılatтан indirilebilir; böyle değilse indirilemez. Bu kurala ayrıca yapılan giderin kanıtlanması koşulu eklenmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, ticari kazancın saptanmasında hangi giderlerin hasılatтан indirileceğini 40'nci maddesinde sayarak belirtmiştir.

Aşağıda sayılan giderlerin hasılatattan indirilmesi olanaklıdır.

a) Ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi için yapılan genel giderler.

b) Mükellefin işinde çalışan hizmetli ve işçiler için mükellef tarafından ödenen sigorta primleri ve emekli aidatları.

c) Mükellefin işinde çalışan hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin eklentilerindeki yiyecek, barınma, tedavi ve ilaç giderleri.

d) Mükellefin işinde çalışan hizmetli ve işçilere, işin gereği olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası giderleri.

e) Mükellef tarafından eğitime gönderilen hizmetli ve işçiler için yapılan giyim giderleri.

f) İş ile ilgili olmak koşuluyla yazılı bir sözleşmeye, ilâma veya kanun emrine dayanılarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

g) İş ile ilgili yapılan işin hacmi ve önemi ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri.

h) İşletmeye dahil olup, sadece işte kullanılan taşıtların amortismanlarıyla, giderlerinin tamamı.

ı) İşletme ile ilgili olmak koşuluyla; bina, arazi, gider, istihlâk vergileri, damga ve belediye resimleri, harçlar, kaydiyeler gibi aynî vergi, resim ve harçlar.

j) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar.

k) Değeri beşbin lirayı aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri beşbin lirayı aşmayan alet ve demirbaşlar, amortisman tabii tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'nci maddesi uyarınca aşağıda yazılı ödemeler gider kabul edilemez ve hasılattan indirilemez.

a) Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddesine göre I ve III sayılı tarifelerinde yeralan taşıtlardan alınan vergiler hiçbir şekilde gider kaydedilemez.

b) Teşebbüs sahibi, eşi ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar ve aynı değerler.

c) Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine ve 18 yaşından küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar.

d) Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,

e) Teşebbüs sahibinin, eşinin ve 18 yaşından küçük çocuklarının işletmeden olan alacakları için yürütülecek faizler.

f) Hertürlü para cezaları, vergi cezaları, gecikme zamları ve faizleri, teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar ile Gelir Vergisi gibi şahsi vergileri. Ancak ticari bir sözleşmeye cezai koşul konmuş ise bu çeşit tazminat

gider yazılır(20).

1052. Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki Hükümler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'ncü maddesi, safi kurum kazancının saptanmasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 40.madde-sindekielerin dışında ayrıca indirilecek giderleri belirlemiştir. Bu giderler, genel üretim giderleri içinde maliyetlere aktarılabilir. K.V.Kanunu'nun 14'ncü mad-desine göre indirilecek giderler aşağıdaki gibidir.

- a) Hisse senedi ve tahvil ihraç giderleri,
- b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderlerle birleşme, fesih ve tasfiye giderleri,
- d) Sigorta teknik ihtiyatları,
- e) Hisseli komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı,
- f) Bağış ve yardımlar: Bir takvim yılında kurum kazan-cının % 2 sini, her halde 20.000.- TL.yi aşmamalı. Aşan kısım hasılatтан indirilemez. Yalnız, Bakanlar Kurulu'nda vergi muafiyeti tanınan vakıflara kurum kazancının % 5'ine kadar bağış ve yardım yapılabil-  
dir.
- g) Geçmiş yıllar zararları: Üç yıldan fazla aktarılmamak koşuluyla hasılatтан indirilebilir.
- h) Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları,
- ı) Kurum çalışanlarına ödenen kâr payı ikramiyeleri,
- j) Bankaların Tasfiye Fonu'na yatırdıkları % 05'ler.

---

(20) Maliye Hesap Uzmanları Derneği: Gelir ve Kurumlar Vergi-si Açıklamaları ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu, İstan-bul, 1982, s.32-36.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'nci maddesi kurum kazançının saptanmasında indirilemeyecek giderleri de şöyle belirlemiştir.

- a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- c) Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar,
- d) Her ne şekilde ve adla ayrılmış olursa olsun ihtiyat akçeleri,
- e) Dar mükellefiyete tabi kurumların, alım satımlardan dolayı ana merkez veya Türkiye dışındaki şubelere verecekleri faiz ve komisyonlar. Ana merkez veya Türkiye dışındaki şubelerin giderlerine veya zararlarına iştirak etmek üzere ayrılan hisseler,
- f) Kurumlar vergisi ile para ve vergi cezaları gecikme zamları, faizler,
- g) Kurumlar Vergisi'nden istisna edilmiş menkul kıymetlerin kâr payı, faiz ve ikramiyelerine isabet eden giderler,
- h) Yurtdışı inşaat, onarım ve montaj işlerinden sağlanan kazançlara isabet eden giderler,
- ı) Yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kâr payları(21).

1053. Gider Vergileri Kanunu'ndaki Hükümler

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 14'ncü maddesine göre Dahilde Alınan İstihsal Vergisi'nin matrahı malların

---

(21) Açıklamalı-Uygulamalı Gelir-Kurumlar Vergileri ve Örnekleriyle Beyanname Düzenleme, Vergi Yayını, Ankara, 1981, s.393-405.



satış bedelidir. Satış bedeli, bir mükellefin teslim ettiği vergiye tabi bir madde karşılığında müşterisinden aldığı paradır. Satış bedeline, mal bedeli, kâr, masraf, faiz, komisyon, vergi vb. gibi adlarla müşteriden alınan paralar dahil edilebilir.

Kanununun 14'ncü maddesinin (h) fıkrasına göre satış bedeli veya satış bedeli bulunmayan teslimlerde vergi matrahı emsal bedelidir. Vergi Usul Kanunu'nun 267'inci maddesinde emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya yahut doğru olarak saptanamayan bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer şeklinde tanımlanmış olup bu saptamada sırasıyla ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir esasları kullanılacaktır. İlk iki yöntemin işletmelerce, takdir esasının hem işletme ve diğer ilgililerce uygulanabileceği belirtilmiştir.

Bir malın emsal bedeli ortalama fiyata göre saptanamaz ise maliyet bedeli esasları yöntemi uygulanır. Mükellefler maliyet bedeline toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ekleyerek emsal bedeli saptarlar(22).

---

(22) Maliye Hesap Uzmanları Derneği: Gider Vergileri Kanunu ve Açıklamaları, Defter ve Beyanname Düzenleme Esasları, İstanbul, 1977, s.169.

## 2. RANDIMAN TANIMI

### 20. RANDIMANLA İLGİLİ TANIMLAR

Randıman, birbirleriyle doğruca bir neden-sonuç bağıntısı bulunan iki unsurun, yine birbirlerine göre değerlendirilmesini içeren bir kavramdır(1). Örneğin, pamuk ile iplik arasındaki bağıntıda olduğu gibi. 100 kg. pamuktan 85 kg. iplik elde ettiğimizde pamuğun randımanı % 85'tir, denir. Burada, pamuk ile iplik arasında doğruca neden-sonuç bağıntısı vardır. Aynı şekilde şeker pancarının randımanı, elde edilen şeker cinsinden, ham selülozun randımanı ise elde edilen viskoz cinsinden tanımlanır. Öte yandan, bir motorun randımanı % 95'tir denilince bundan motorun aldığı enerjinin % 95'ini devitken olarak verdiği anlaşılmaktadır.

Bir diğer tanımda, randımanın kelime anlamı "çıktı", verim olarak belirlenmiştir(2). Randıman (verim), elde etme ya da yararlanma oranıdır(3). Ölçü olarak kullanıldığında randıman, kullandığımız üretim aracının verimi anlamına gelmektedir. Bu tanıma göre bir motorun, bir işgörenin, hammaddenin veriminden söz edilebilmektedir.

Daha açık şekliyle randıman, çıktı açısından ölçü olarak kullanılmaktadır. Kullandığımız veya çalıştırdığımız üretim etmenlerinin belirlenen çalışma süresi sonundaki randımanı söz konusudur. Genellikle kullanacağımız üretim etmeninin

- 
- (1) Milli Prodüktivite Merkezi: Endüstride Prodüktivite Ölçme Metodları (Firma Düzeyinde Uygulamalı Çalışmalar), M.P.M. Endüstri Şubesi, M.P.M.Yayını, No: 38, Ankara, 1969, s.16.
  - (2) Gülmez, İ.: Endüstride Prodüktivite Semineri, M.P.M.Yayını, No: 26, Ankara, 1968, s.18.
  - (3) Yazıcı, M.: İşletmelerde Maloluşu Hesaplama Yöntemleri, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, No: 277, İstanbul, 1977, s.159.

belirli süredeki randımanı önceden saptanmıştır. Üretim etmeninin gerçek miktarı ile önceden saptanmış randıman ölçütleri (standart) karşılaştırılarak randıman kontrolü gerçekleştirilmektedir.

## 21. FİYAT DÜZEYİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER VE RANDIMAN KONTROLÜ

Genel fiyat düzeyi ile paranın satın alma gücünde meydana gelen değişmelerin randıman kontrolü bakımından bir zorluk yaratmadığı görülür. Çünkü, sistemin temeli fiziki değerleri esas aldığından parafiskal değişimlerden etkilenmemektedir. Üretim etmenlerine ait kullanım miktarları sabit fiyatlarla gösterilerek kullanımın ekonomik olmayan kısımlarının saptanmasına gidilmekte ve işletme içi nedenlerden ileri gelen sapmaların hesaplanma olanağı elde edilmektedir. Bu konuda kuramsal açıdan bir güçlük yoktur. Uygulama alanındaki güçlükler ise ya standart maliyet sistemi ile ya da kullanım miktarlarını, sabit tutulan birim fiyatlarla değerlemek suretiyle giderilir. Bu uygulamalarda, miktarlarda ortaya çıkan olumlu veya olumsuz sapmaların ise randıman kontrolüne yardımcı olduğu görülür. Sonuçta muhasebe tekniği, randıman kontrolünde önemli bir araç olmaktadır. Randıman kontrolüne yönelmiş böyle bir muhasebe organizasyonu çevresinde sağlanan veriler, hem aynı işletmenin farklı faaliyet dönemleri arasında, hem de benzeri işletmelerle karşılaştırma yapma olanaklarını sağlayabilmektedir.

## 22. RANDIMAN VE PRODÜKTİVİTE AYIRIMI

Prodüktivite, üretimden elde edilen çıktıların fiziksel miktarlarının, üretimde kullanılan girdilerin fiziksel

miktarlarına oranı olarak tanımlanabilir(4). Randıman ise, çıktı açısından ölçü olarak kullanılmakta ve prodüktivite ölçümlmelerine göre daha kısa bir zaman süresini temel olarak ele almaktadır(5).

Randıman, genellikle tek tek çalışan veya sınırlı bir ekip çalışmasındaki işgören ve işletmeye özünden bağımlı araç ve gereçlerin çalışma olanaklarının hesaplanmasıdır. Prodüktivite ise, işletmedeki daha geniş veya tüm ekip çalışmalarının çeşitli etmenlerle beraber etkisinin gözönüne alınmasıdır. Randıman bir finansman kavramı olup, belirli bir üretim sonucuna ulaşmada kullanılan etmenlerin miktarlarını ve bağılı olarak bu etmenlerin maliyetlerini de gözönüne almaktadır(6).

### 23. VERGİ KANUNLARINDA RANDIMAN KAVRAMI

Önceki kesimlerde incelendiği üzere ne Gelir Vergisi, ne Vergi Usul Kanunu'nda ne de Kurumlar Vergisi Kanunu'nda randıman konusunda tanımlayıcı ve düzenleyici nitelikte bir hüküm bulunmaktadır. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinin 1'nci fıkrasında "Hertürlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır" denilerek Vergi Usul Kanunu'nun 275'nci maddesindeki endüstri kuruluşlarının üretim edimlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olacağı vurgulanmaktadır. Randıman dolayısıyla çıkan vergi

- 
- (4) Karalar, R.: Endüstri İşletmelerinde Etkinliğin Anlamı ve Ölçülmesi, E.İ.T.İ.A.Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 2, 1974, s.23; Pekiner, K.: İşletme Denetimi (İşletme Analizleri), İ.Ü.İşletme Fakültesi Yayını, No: 70, İstanbul, 1977, s. 306.
- (5) Koçer, M.: Fabrika Organizasyonu ve Dizaynı, Güven Kitabevi, İstanbul, 1974, s.13.
- (6) Küçükberksun, S.: İşletmelerde Prodüktivite Denetimi ve Türkiye Demir-Çelik İşletmelerinden Uygulamalı Örnekler (Doktora Tezi), İstanbul, 1975, s.31.

uyuşmazlıklarında Mali Yargı Organları genellikle olayı Gelir Vergisi Kanunu'nun yukarıda anılan 37'inci maddesinin 1'nci fıkrasındaki sınaî faaliyet hükmüne dayanarak çözümlenmektedir.

Bu konuda, doğrudan yasal düzenleme sadece "İstihsal Vergisi" konusuna giren mamulleri üreten işletmeler, başka bir deyişle İstihsal Vergisi mükellefleri için, Gider Vergileri Kanunu'nda yapılmıştır(7).

Gider Vergileri Kanunu'nun 63'ncü maddede gerekli görülen endüstri kolları için, Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlıkları ve Türkiye Ticaret ve Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğince ortaklaşa randıman oranlarının saptanacağı ve ilan edileceği, mükelleflerin gösterdikleri üretim miktarlarının bu standartlarla denetleneceği belirtilmiştir.

Üretim ile ilgili bir kontrol aracı olan ve gider kontrolünde kullanılan randımanın, vergi denetimlerinde de kullanılması eskiden beri Mali Yargı Organlarınca benimsenmiştir. Vergi kanunlarında randıman ölçütleri yani standartlar (pamuk ipliği dışında) belirlenmediği için denetim, inceleme elemanlarının ele aldıkları işletme hakkında kendi bulgularına dayanan randıman ölçütlerine (standartlara) göre yapılmaktadır.

### 230. Gelir Vergileri Yönünden Randıman

Türk Vergi Kanunları'nda delile bağlı ölçümleme esasına geniş ölçüde yer verilmiştir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'ncü maddesinin, 2365 Sayılı Kanunun 1'nci maddesiyle değişik şekli b fıkrasında "Vergiye doğuran olay ve bu olaya

(7) Altuğ, O.: Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, Metter Matbaası, İstanbul, 1982, s.250.

ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti yemin hariç hertürlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgili, doğal ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. Ekonomik, ticari ve teknik gereklerle uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve alışılageleşmiş olmayan bir durumun iddia olunması halinde kanıtlama külfeti bunu iddia eden tarafa aittir" şeklindedir. Bu nedenle vergi mükellefinin kayıt ve beyanlarının doğruluğunun yalnız kendi defter ve belgelerine bağlı kalınarak denetlenmesi gerekmez. Vergi ile ilgili işlemler hakkında işletme ile ilgili üçüncü kişilerden bilgi alınabilir, işletmeler arası kontroller yapılabilir(8).

Diğer yandan da aynı Kanununun 134'ncü maddesinde kontrolün amacı değiştirilerek şöyle tanımlanmıştır: "Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamaktır". 30'ncü maddenin 6'ncı fıkrasında ise, defter veya beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığının herhangi bir delil ile kanıtlanabileceği açıkça belirtilerek serbest delil kavramına burada da yer verilmiştir.

Randıman kontrolü sonunda saptanan üretim miktarı ile beyan edilen üretim miktarı arasındaki farklar, defterlerin vergi kanunlarının öngördüğü amaca uygun tutulmadığının ölçüsü olarak denetim raporlarınınca kabul edilmektedir.

Vergi kanunlarında yapılan son değişiklikler ile getirilen yenilikler, esasta iki temayı işlemektedir. Birincisi; Vergi Usul Kanunu'nun 29 ve 30'ncü maddelerinde yer alan "Maddi delil" deyiminin kaldırılması, ikincisi ise; vergi kaçırma olayı karşısında inceleme elemanlarının kanıtlama olanaklarını genişleten serbest delil sisteminin getirilmesidir. Bu

---

(8) Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu: Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi, Birinci Kitap, 1967, s.122.

maddelerde "maddi delil" yerine "defter, kayıt ve belgeler" deyiminin konulması ikmalen salınacak vergilerde matrah farkının saptanması olayının mükellefin defter, kayıt ve belgeleri ile sınırlandırılması ve matematiksel bir anlam kazanmasıdır. Madde hükmü ile bir verginin ikmalen salınabilmesi için dayandığı matrah farkının mükellefin defter kayıtları ile belgelerinin veya bu kayıtlarla yasal ölçülerin karşılaştırılması suretiyle saptanmış olması koşulu getirilmiştir(9). 30'ncu maddenin 4'ncü fıkrasının değişik şeklinde "Vergi matrahınının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya yasal ölçülere dayanılarak saptanmasına olanak bulunmayan hallerde, Takdir Komisyonları'nca saptanan matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh edilmesidir". Bu fıkraya dayanan kararlarda randıman kontrolüne ait birçok re'sen takdir nedeni vardır. Takdir Komisyonları'nın kararlarına esas olan veriler ise inceleme elemanlarının randıman kontrollerinde saptadıkları bulgular olmaktadır. Bu konudaki uyumsuzluklar, son aşamada Danıştay tarafından hükme bağlanmaktadır.

Randıman kontrollerinde ikmalen vergi salınmasını gerektiren durumlarda matrah farkı, mükellefin defter kayıt ve belgeleri ile sınırlandırılmıştır. Re'sen vergi salınmasını gerektiren durumlarda ise, hertürlü delil ile kanıtlanabileceği ilkesine kanun metninde yer verilmiştir.

Özellikle üretim işletmelerinde yapılan girdi-çıkıtı kontrollerinde, işletmenin saptanmış randımanı (standart) ile gerçek randımanının uyum göstermesi istenir. İctihatlar, ilgili ve yetkili organlardan alınan randıman ölçütleri uygulanarak bulunan matrah beyandan fazla ise re'sen takdir yoluna gidilebileceği (Danıştay 4.Dairesi Esas 1974/1155, Karar 1975/1385) şeklindedir(10). Ancak, Danıştay 4.Dairesinin verdiği

(9) Taşdemir, T.: Delil Sistemindeki Gelişmeler, Vergi Dünyası Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı: 2, Ekim 1981, s.70.

(10) Gören, Ö.: Vergi Hukukunda Vergi Anlaşmazlıkları ve Delil Düzeni, İ.İ.T.İ.A. Muhasebe Enstitüsü Lisans Üstü Öğretim Programı Ders Notları, İstanbul, 1977, s.7.

diğer iki kararda ise (Esas 1971/5673, Karar 1972/3403 ve Esas 1977/367, Karar 1977/750) "Matrah farkının randıman kontrollerinden çıkarılması halinde kaçakçılık cezası uygulanmaz, kusur cezası uygulanır" demekle randıman kontrolüne dayanan vergi sorumluluğunun yükünü hafifletmektedir.

Vergi inceleme raporlarında, randıman kontrolünün esasları ve bu esaslara göre hesaplanan gerçek üretim miktarı ile vergiye tabi kazanç tutarı gösterilir. Ancak bu hesaplamalar matrahın saptanması değildir. Takdir Komisyonları tarafından harici karinelere göre saptanacak olan matrahın ne olması gerektiği konusunda, Takdir Komisyonu'na fikir vermek amacını taşır.

#### 231. Gider Vergileri Yönünden Randıman

Randıman kontrolü, İstihsal Vergisi mükellefleri için 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun, 62'nci maddesinde "randıman kontrolü" ve 63'ncü maddesinde "normal randıman oranları (ölçütleri) başlıkları altında düzenlenmiştir.

62'nci maddeye göre inceleme elemanları tarafından, İstihsal Vergisi'ne tabi mükelleflerin kayıtlarındaki üretim miktarları göz önünde bulundurularak saptanan randıman, randıman ölçütleri (standart) ile karşılaştırılarak incelenir. Bu arada kayıtlarda yer alan üretim miktarlarının doğruluğu, hammadde, gerekirse elektrik kullanımına göre bulunacak randıman ölçütü ile karşılaştırılabilir.

Yapılan incelemeler sonunda kayıtlara göre saptanan randıman oranları, normal randıman oranlarından (randıman ölçütlerinden) ayrılmalar gösterir ve fark mükellef tarafından haklı ve maddi nedenlerle açıklanamaz ise, randıman ölçütlerine göre bulunacak üretim miktarı ile mükellefin gösterdiği üretim miktarı arasındaki noksanlık emsal değeri üzerinden



vergilendirilir(11).

Haklı ve maddi nedenler, hammadde kalite düşüklüğü, işçilerin henüz kalifiye duruma gelmemesi, teknik özellikler, ve arızalar gibi konulardır. Mükellefler bu nedenlerle randıman farklarını açıklayabileceği için, önemli randıman farkları bulunduğu ve mükelleflerce yeterince açıklanamadığı durumlarda olayın Takdir Komisyonu ile ilişkisi bulunduğu kabul edilmektedir.

Normal randıman oranlarını düzenleyen 63'ncü madde ise şöyledir:

62'nci madde yazılı randıman kontrollerine esas olacak normal randıman oranları gerekli görülen endüstri kolları için kullanılan hammaddelerin cinsleri, tesisler ve üretim araçlarının özellikleri, işletmelerin teknik organizasyonu gibi konular gözönünde tutularak örnek işletmelerde yapılacak incelemelere dayanılarak, Maliye, Sanayi, Ticaret, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlıkları ile Türkiye Ticaret ve Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğince ortak olarak saptanır ve ilan olunur.

Maliye, Sanayi, Ticaret ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlıklarınca gerektiğinde veya ilgililerin müracaatı üzerine normal randıman oranları tekrar gözden geçirilerek yeni oranlar saptanabilir.

---

(11) Maliye Hesap Uzmanları Derneği: Gider Vergileri Kanunu ve Açıklamaları Defter ve Beyanname Düzenleme Esasları, s.231.

İstihsal Vergisine tabi endüstri mamullerinden sadece pamuk ipliklerine ait normal randıman oranları saptanmış olup 20.3.1969 gününde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren bu konudaki Tebliğ aşağıdaki gibidir:

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 62 ve 63'ncü maddeleri gereğince İstihsal Vergisi'ne tabi endüstri mamullerinden gerekli görüleceklerin normal randıman oranları saptanmak üzere Maliye, Sanayi, Ticaret, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlıkları ve Türkiye Ticaret ve Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğince ortaklaşa yapılan incelemeler sonunda, sözü edilen mamuller arasında yer alan pamuk ipliklerine ait normal randıman oranları konusunda aşağıdaki sonuçlara varılmıştır.

1- Gerek karde, gerek penye pamuk ipliklerine ait normal randıman oranları, bu ipliklerin üretiminde kullanılan pamukların standartlarıyla, bunlar için kabul edilmiş bulunan kanuna uygun oranlar arasında, vermeleri gereken oranları ile her işletmede hammadde durumuna göre ayrı ayrı saptanmış olunması gereken oranların, diğer bir deyişle pamuktan yararlanma derecelerinin esas alınarak hesaplanması en olumlu randıman hesaplama şeklidir.

2- Bu esaslar çerçevesinde örnek işletme olarak alınan fabrikalarda üretim hareketlerinin değerlendirilmesinde Sümerbank Standartları da gözönünde tutularak, İstihsal Vergisi uygulamaları bakımından, karde ve penye pamuk ipliklerine ait normal randıman oranlarının hesaplanmasında esas pamuktan yararlanma derecelerinin, pamuk standartlarının,

Dahil Olduğu Grup No	Pamuk Standardı	Karde İpliği İçin %	Penye İpliği İçin %
I	Ege Ext. Ege St.I, Çuk.Ext.	88.5	69.7
II	Ege St.II, Çuk.St.I	87.7	68.7
III	Ege St.III, Çuk.St.II	86.4	67.6
IV	Çuk.St.III, St.III den daha düşük Ege ve Çuk. tipleri	85.1	66.3

şeklinde olması gerekmektedir.

Tebliğde ayrıca bu oranların uygulanacağı pamukların gruplandırılması sırasında uyulması gereken bazı teknik bilgilere de yer verilmektedir.

Randıman kontroluna dayanan vergi denetimleri, vergi kanunlarının gereken açıklıkta olmaması ve Daniştay'ın her olayı kendi içinde değerlemesi nedeni ile genel kabul görmüş ilkelere dayanmamaktadır. Bunun başlıca nedenlerinden biri Gider Vergileri Kanunu'ndaki normal randıman oranlarının - hiç olmazsa İstihsal Vergisine tabi endüstri işletmeleri için - 1.1.1957 tarihinden beri (pamuk ipliği) dışında saptanamamış olmasındandır.

Bir başka uygulama sonucu da denetim elemanlarının vergi hukuku ve muhasebe tekniklerini bilen uzmanlar olmalarına karşın işletme edimlerinin öngördüğü karmaşık teknoloji karşısında yetersiz kalmalarıdır. Bir diğer karışıklık da Daniştay'ın randıman oranları ile ilgili kararlarında, miktar dengesi kavramına kimi yerde oransal olarak, kimi yerde ise miktar olarak değişik biçimde yaklaşmasıdır(12).

(12) Altuğ, O.: a.g.e., s.326.

## 24. RANDIMAN KONTROLU

Kesim 230'da değindiğimiz Vergi Usul Kanunu'nun delile ilişkin maddesine dayanılarak, üretime giren her etmenin randımanı incelemeye esas alınabilir sonucuna ulaşabiliriz. Üretim etmenlerinden hammadde kullanımları ele alındığında, üretilen mamul için kullanılması gereken hammadde standardı hesaplanır. Standart hammadde kullanımı ile gerçek hammadde kullanımı karşılaştırılarak randıman kontrolü yapılır. Anormal farklar var ise üzerinde durulur. Ele alınan işletmede üretimi dolaysız işçilik kullanımları daha iyi tanımlıyorsa o zaman da işçilik kullanımlarının standardı ile gerçek işçilik kullanımları karşılaştırılarak randıman kontrolü yapılır. Genel üretim giderlerinden herhangi biri örneğin elektrik kullanımı ile veya hammaddesinin saptanması zor olan mamul üretimlerinde dolaylı madde kullanımları yardımı ile randıman kontrolleri yapılabilir.

### 240. Randıman Kontroluna Esas Alınacak Üretim Etmenini Seçerken Dikkat Edilecek Konular

Randıman kontroluna esas alınacak üretim etmeni seçilirken aşağıda belirtilen noktalara dikkat edilmelidir.

a) Seçilen etmenin, üretimde kullanılan kesin miktarının saptanabilmesi gereklidir.

b) Seçilen etmenin, üretim miktarı ile doğruca bir bağıntısının bulunması gereklidir. Kullanılan etmen miktarı artınca üretim miktarı artmalı, kullanılan etmen miktarı azalınca üretim miktarı da azalmalıdır. Diğer bir deyişle, aralarındaki işlevsel ilişki doğrusal olmalıdır.

c) Etmen miktarının, üretim miktarına etkisinin devamlı ve belirli olması gereklidir.

d) İşletmede kullanılan makinelerin durumuna, işletmede uygulanan teknolojiye, işletmenin örgüt yapısı ve işgören-

lerin özelliklerine göre hareket edilmelidir.

e) İşletmenin yönetim biçimi dikkate alınmalıdır. Yukarıdaki gibi çok çeşitli değişkenler randıman kontroluna esas alınacak üretim etmeni seçimine etki eder. Bu nedenle de belirli sektörlerdeki tüm işletmelerin vergi denetiminde geçerli olacak randıman ölçütlerinin saptanması oldukça güçtür(13).

#### 241. Randıman Kontroluna Esas Alınan Başlıca Üretim Etmenleri

Uygulamada, randıman kontroluna esas alınan başlıca üretim etmenleri şunlardır:

- a) Hammadde kullanımları,
- b) Yardımcı madde kullanımları,
- c) Ambalaj maddesi kullanımları,
- d) Enerji kullanımları,
- e) İşçilik saati,
- f) Makine saati,
- g) Kapasite düzeyleri.

#### 242. Randıman Ölçütlerini (Standartları) Saptama Kaynakları

Randıman kontroluna esas alınacak üretim etmeni belirlendikten sonra, sıra bu etmenin standardının saptanmasına gelir. Üretim etmeninin standardı aşağıdaki kaynaklardan sağlanan bilgilere göre saptanabilir.

- a) Üretim etmeninin randımanı hakkında işletme sahibi-

---

(13) Ankara Muhasebe ve Vergi Dergisi: Fire ve Randıman Oranlarında Danıştay Kararları, Cilt: 9, Sayı: 1, Ankara, Ocak 1980, s.6.

nin verdiği bilgiler,

b) Araştırmacının işletmede üretim ile ilgili saptamaları,

c) İşletmenin geçmişteki deneyimlerine dayanılarak saptanan kullanım miktarları bir çeşit standart olarak alınabilir(14).

d) İşletmenin araştırma ve geliştirme bölümünce normal kullanım olarak saptanan miktarlar standart şeklinde kullanılabilir.

e) Aynı işkolundaki meslek kuruluşlarında alınan bilgiler. Bu kuruluşlar Ticaret ve Sanayi Odaları ile Birlik ve Kooperatiflerdir.

f) Aynı işkolunda faaliyet gösteren Belediyeler gibi kamu kuruluşlarından alınan bilgiler.

g) Aynı işkolu ile ilgili bilimsel araştırma kurumlarından (enstitüler, araştırma kurumları, teknik öğretim yapan eğitim kurumlarından) alınan bilgiler.

h) Aynı işkolundaki diğer firmalardan alınan randıman ölçütleri bilgileri.

#### 243. Özel ve Genel Randıman Ölçütlerinin Saptanması

Randıman ölçütleri özel ve genel randıman ölçütleri olarak ikiye ayrılır. Özel randıman ölçütü, işletmenin kendisine özgü olan randıman ölçütüdür. Genel randıman ölçütü ise,

(14) Hiçşaşmaz, M.: İşletmelerin Yönetiminde "Profitabilite" Kavramı, M.P.M.Konferansları, 1968-1969, M.P.M.Yayınları No: 67, Ankara, 1969, s.168.

belli iş kollarına ait normal ve alışlagelmiş olan randıman ölçütüdür.

#### 2430. Özel Randıman Ölçütleri

Özel randıman ölçütünü çıkarabilmek için, kullanılan madde miktarı ile üretilen mamul miktarı karşılaştırılır. Elde edilen sonuçlardan özel randıman ölçütleri basit ve karmaşık yapıları olarak ikiye ayrılır(15).

##### A. Basit Yapılı

Basit yapıları randıman ölçütlerinde; randıman hesabına esas alınacak olan hammaddelerle mamuller arasında ticari ölçü bakımından birlik ve benzerlik vardır. Kullanılan hammaddelerle bunlardan üretilen mamul çeşitleri azdır ve üretim evreleri sınırlıdır. Örneğin, buğdaya karşılık un ve kepek, zeytine karşılık zeytinyağı ve prına elde edilmesinde durum böyledir.

##### B. Karmaşık Yapılı

Karmaşık yapıları olan randıman ölçütlerinde ise; girdi-lerle çıktılar arasındaki dönüşüm ölçüleri farklıdır. Çeşit ve üretim aşamaları fazladır. Örneğin, kilo üzerinden satın alınan ham deriye karşılık desimetrekare üzerinden satılan vidalada, kilo ve çile hesabı ile satın alınan ipliklere karşılık metre ile satılan kumaşta, durum böyledir.

#### 2431. Genel Randıman Ölçütleri

Genel randıman ölçütlerinin saptanması, geniş araştırma ve çalışmaları gerektiren bir konudur. Genel randıman ölçütleri

---

(15) Hiçşaşmaz, M.: İşletme Hesaplarının İncelenmesi, İkinci Baskı, Tisa Matbaacılık Sanayi, Ankara, 1974, s.89-90.

çütleri şu şekilde saptanır;

Üretim edimleri teknik açıdan normal bulunan ve işlemlerinin doğruluğu bilinen aynı işkolunda birçok işletmede randıman kontrolü yapılır ve bu işletmelerin ayrı ayrı özel randıman ölçütleri bulunur. Bu özel randıman ölçütleri toplanır ve bunların aritmetik ortalaması alınarak genel randıman ölçütüne ulaşılır.

#### 244. Randıman Ölçütleri ve Standart Maliyetler

Günümüz rekabet koşullarında gider kontrolü ve ona paralel olarak gider indirimi çalışmalarının etkinliği, işletmenin sürekliliğinin önemli nedenleridir. Gider kontrolünün yapılabilmesi için standartların saptanması ve sapma raporlarının hazırlanması gerekir. Yalnız sürekli gider kontrolünün işletmenin etkinliği için yeterli olmayacağı açıktır. Gider indirim çalışmaları ile desteklenen gider kontrol işlevinin etkinliği ileri düzeydedir. Gider indirim çalışmalarında amaç gelecekteki standartların en etkin ve gider tasarrufu sağlayacak düzeyini saptamaktır(16).

Diğer yönden standartların (randıman ölçütlerinin) sıhhatli saptanması, işletmelerde randıman kontrolünde yararlı olacaktır. Randıman kontrolleri ile maliyet unsurlarındaki verimsizlik ve savurganlık ortaya çıkarılacaktır. Yöneticilerin de verimsizlik ve savurganlıklardan haberdar olmalarını sağlayacak araçlara gereksinimleri vardır. Bu gereği karşılamak amacıyla geliştirilen araçlar arasında en etkilisi standart maliyetlerdir(17). Standart maliyetlere ait ana kavramların tanımları aşağıda verilmiştir.

---

(16) Sevgener, A.S.: a.g.e., s.141.

(17) Büyükmirza, K.: Yönetim Muhasebesi, Ankara, 1982, s.344.



#### 2440. Standart Tanımı

Standartlar, olması gereken veya elde edilmesi arzu edilen bir amacı belirleyen ölçme ve karşılaştırma esaslarıdır(18). Diğer bir tanımıyla standartlar, miktar, değer, kalite, kapasite ve benzeri özelliklerle ilgilidir. Bu özelliklerle ilgili olarak elde edilmesi gereken ölçülebilen miktar ve tutarlardır. Standartlar temel ölçü, karşılaştırma ve denetleme aracı olarak çeşitli alanlar için hazırlanabilir ve kullanılabilir(19). Standartlar deneyimlere dayanılarak, öngörü ve takdir yolu ile veya bilimsel yöntemlerle saptanır. Bu yöntemlerle saptanan standartlar denetimde kullanılacağı gibi, kontrol işini kolaylaştıracağından amaçlara en az emek ve fedakarlıkla varılmayı da sağlayacaktır. Bu nedenle standartlar devamlı ve erişilebilir düzeyde olmalıdır.

#### 2441. Maliyet Standartları

Bir edimin veya bir mamulün bilimsel esaslara göre önceden saptanmış maliyetlerine maliyet standartları denir(20). Kontrol ve raporlama için bir esas olarak saptanan maliyet standartları, gerçek edimlerin değerlendirilmesinde bir istatistiksel ölçü olarak hizmet görürler.

#### 2442. Standart Maliyetler

Belli bir üretim düzeyinde ve belli koşullar altında bir mamul veya hizmetin maliyetini oluşturan hammadde, işçilik ve genel üretim giderlerinin bilimsel esaslara göre önce-

---

(18) Kohler, E.L.: a.g.e., s.456.

(19) Moore, C.L., Jaedicke, R.K.: Managerial Accounting, Fourth Edition, South-Western Publishing Co., Cincinnati, 1976, s.331.

(20) Kohler, E.L.: a.g.e., s.150.

den saptanmasına standart maliyetler denir(21). Diğer bir tanıma göre de; planlanan üretim amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak verimli üretim edimi için, gerekli gider türlerinin miktar ve değerlerinin önceden saptanmış düzeyleri standart maliyetlerdir(22).

Varolacağı beklenen koşullar altında gelecekteki maliyetin ne olması gerektiği ile bağıntılı, dikkatle formüle edilmiş bir öngörü olan standart maliyetler sayısal olarak ölçülebilen bir çıktının bulunduğu ve bu çıktı ile, çıktının elde edilmesi için kullanılan girdiler arasındaki bağıntının standartlaştırılabildiği her durum için söz konusu olabilmektedir.

#### 2443. Sapmalar

Standart maliyet muhasebesinde, mamul, hizmet, gider yeri veya üretim unsurlarında ait gerçek maliyetlerin standart maliyetlerden fazla veya az olan kısmına sapma denir(23). Standart maliyetlerin, gerçek maliyetlerden fazla olması durumunda sapma olumlu, tersi durumunda sapma olumsuzdur.

- 
- (21) Kohler, E.L.: a.g.e., s.456; Welsch, G.A.: Budgeting: Profit Planning and Control, Fourth Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1976, s.541.
- (22) Blocker, J.G., Weltmer, W.K.: Cost Accounting, Third Edition, Mc Graw Hill Book Co., New York, 1954, s.301.
- (23) Kohler, E.L.: a.g.e., s.459.

### 3. İŞLETMELERDE MİKTAR DENGESİ

Çalışmamızda ele alınan işletmelerde randıman kontrolü madde üzerinde yapılacaktır. Diğer bir deyişle, madde miktar dengesi kontrolü için önce mamulün miktar dengesi sonra da hammaddenin miktar dengesi ele alınacaktır.

Bu durumda miktar dengesi kontrolü, esasta endüstri işletmeleri için söz konusu olmasına rağmen; ticaret işletmelerinde de, ticareti yapılan malın stoklanması ve satışı söz konusu olduğundan, ticaret işletmelerinde de miktar dengesi kontrolü üzerinde durulacaktır.

#### 30. MİKTAR DENGESİ VE RANDIMAN KONTROLÜ

##### 300. Madde Miktar Dengesi

Üretimde randıman kontrolü yapabilmek için, işletmenin ve üretimin teknik özellikleri hakkında kesinlikle bilgi sahibi olmak gerekir. Randıman kontrolü sırasında önce mamullerin miktar hareketleri, kayıtlardan yararlanılarak izlenmelidir.

Randıman kontrolü yapılan dönemde, işletmenin dönem sonu mamul stoku miktarına, dönem içerisinde satılan mamuller miktarı eklenerek toplam satılabilir mamul stoku elde edilir. Satılabilir mamul stokundan, dönem başı mamul stoku miktarı çıkarılarak dönem içerisinde üretilen mamul miktarına ulaşırlır,

Randıman kontrolünde izlenmesi gereken diğer unsur da mamulün miktar dengesine bağlı olarak hammadde miktar dengesidir. İşletmelerde üretimde kullanılan hammadde miktarı şöy-

le saptanabilir.

Dönem Başı Hammadde Stoku	+ ...
Dönem İçinde Hammadde Alımları	+ ...
Toplam	= ...
Hammadde Alımından İadeler	- ...
Kullanılabilir Hammadde Miktarı	= ...
Üretimden İade Edilen Hammadde	+ ...
Toplam	= ...
Dönem Sonu Hammadde Stoku	- ...
Kullanılan Hammadde Miktarı	= ...
Kullanılan Miktar Üzerinden Fire	+ ...
Gerçek Hammadde Kullanımı	...

Üretilen mamul için kullanılması gereken hammadde miktarı standart olarak önceden saptanmıştır. Bu işlem belli miktar hammaddeye randıman ölçütü uygulanarak ne miktar hammaddeden ne miktarda mamul elde edileceği şeklinde, standartlaştırılmıştır. Randıman kontrolunda standart hammadde miktarı ile gerçek hammadde kullanım miktarı karşılaştırılarak randıman farkı olup olmadığı araştırılır.

### 31. HAMMADDE MİKTAR DENGESİNDE STANDARTLARIN ÖNEMİ

Üretimde, miktar ve değer yönünden tasarruf; yapılacak işlerin önceden araştırılarak belli standartlara bağlanmasına, bu standartlardan sapmaların saptanmasına ve düzeltmelerine bağlıdır. Hammadde miktar dengesinde, standartlar hem fiziki ölçüler ile, hem de değer olarak hammadde miktar dengesinin kontrolunu kolaylaştıran bir araç olmuştur(1).

(1) Hiçşaşmaz, M.: Randıman Kontrolü ve Standart Maliyet Muhasabesi, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 5, 1979, s.218.

İşletmelerin çalışma koşulları sürekli bir değişme içerisinde bulunduğundan, standartlar, karşılaştırma olanakları hazırlayarak üretim giderlerinin ve dolayısıyla hammadde miktar dengesinin kontroluna etkin şekilde öncülük yapmaktadırlar.

Üretim giderlerinin standartlarının saptanması, standart maliyet uygulamasının ilk aşaması olmaktadır. Standartlardan sapmaların meydana gelmesi ise hammadde miktar dengesinin kontroluna bir başlangıcı oluşturmaktadır.

Gerçekte standartlar sadece üretim edimine özgü olmayıp, kullanılan girdilerle elde edilen çıktılar arasındaki bağıntıların standartlaştırılabildiği her türlü çalışma için söz konusudur. Hammadde miktar dengesinde, hammadde miktar standardının rolü büyük olacağından alt kesimlerde bunun üzerinde durulacaktır.

### 310. Standartların Saptanması

Standartların saptanmasında başarı, standartların hazırlanmasında tüm etmenlerin göz önünde bulundurulmasına bağlıdır. Bazı durumlarda, standartların saptanmasında geçmiş dönemlerin muhasebe kayıtlarından alınan ortalama maliyet rakamlarından da yararlanılmaktadır. En etkin standartlar, üretim ediminin ve mamullerin teknik elemanlar tarafından ekonomik koşullar da ayrıca göz önünde bulundurularak dikkatle incelenmesi sonucu saptananlardır. Standartların saptanmasında zaman etüdü de önemli bir konudur. Bu etüdün teknik elemanlarla, çalışma sürelerini inceleyen bölüm tarafından birlikte yapılması gerekmektedir.

Standartlar bir kez saptandıktan sonra öylece kendi haline bırakılmaz. Zaman zaman, ekonominin ya da işletmenin değişen koşullarına göre düzeltilmeleri gerekir. Eğer bu dü-

zeltme yapılmazsa, standartlar artık olması gerekeni göstermeyeceğinden, anlamlarını ve gerçekçi olmayan sonuçlar verecek kontrole yardımcı olma özelliklerini de yitireceklerdir. Ancak, standartların sürekli olarak değişime tabi tutulması da, edimlerin çok esnek bir ölçüte göre değerlendirilmesi sonucunu getireceğinden, yine etkin bir kontrol aracı olma niteliğini yitirir. Bu nedenle standartlar saptanırken bunların gerçekçi ve erişilebilir standartlar olmasına özen gösterilmeli, gözden geçirilecekleri zamanlar yerinde seçilmelidir(2).

Standart maliyetlerin, işletmedeki mevcut donanımın, yöntemlerin ve üretim etmenlerinin en etkin şekilde kullanım aracı olabilmesi için, çalışanlar üzerinde tinsel bir baskı yaratmaması, kendilerince kabullenilmeleri gerekir. Bunun için standartların saptanması evresinde tüm çalışanlarla işbirliği sağlanmalıdır.

Çalışanların standartların saptanması süresince yardımcı olmaları, erişilebilir standartlara ulaşılmasında yararlıdır.

Standartlar, yürürlükte olan (cari) ve temel standartlar olarak ikiye ayrılır(3).

Yürürlükte olan standartlar, kullanıldıkları dönem içinde faaliyetin ne olması gerektiğini gösteren standartlardır. Bu standartlar muhasebede kayıtlanır, finansal tablolar da gösterilir ve koşullar değiştikçe gerçek farkları gösterebilmek için değiştirilirler. Uygulanacağı dönemin koşulları, fiyat düzeyleri ve işletmenin yönetim politikaları esas alınır.

---

(2) Orhon, F.: Standart Maliyet Sisteminde Standartların Saptanması, İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı: 16, Mayıs 1979, s.36.

(3) Lang, T. (Editor): Cost Accountant's Handbook, The Ronald Press, Co., New York, 1945, s.270.

narak saptandıklarından en çok uygulanan standartlardır.

Temel Standartlar, değişmeyen standartlardır ve yıllar boyu gerçek maliyetleri aynı standartlarla karşılaştırma olanağını verir. Herhangi bir yıl baz kabul edilip de, o yıla ait öngörülen koşullar esas alınarak saptanan standartlara temel standartlar denir. Baz yılına ait fiyat standartları, fiyat endeksleri gibi kullanılır. Temel standartlar gerçek maliyetlerle karşılaştırılmadan önce cari dönemle arasındaki bağıntıya göre düzeltilirler. Temel standartların değiştirilmesi için, kullanılan hammadde, işçilikte ve üretim yöntemlerinde önemli değişikliklerin meydana gelmesi gerekir. Bu nedenle temel standartlar seyrek kullanılır.

Standart maliyetlerin hesaplanmasında standartlar aşağıdaki üç düzeyden biri ile saptanırlar(4).

- a) Beklenen gerçek maliyet düzeyinde standartlar,
- b) Normal düzeyde standartlar,
- c) İdeal düzeyde standartlar.

Beklenen gerçek maliyet düzeyinde standartlar, hammadde, işçilik ve genel üretim giderleri için beklenen fiyat düzeylerinde ödeme yapıldığı ve edimlerde kullanılan girdilerin, planlanmış üretim düzeyi için gerekli görülen miktarlarla bağdaştığı takdirde işletmenin beklediği maliyeti tanımlar. Bu standart düzey işletmedeki ve üretimdeki tüm aksaklıkları giderecek özellikte değildir. İşletme yönetiminin ortadan kaldırmayı uygulanabilir bulmadığı verimsizliklere, hata ve kayıplara yer verir. Bu standartlar kullanılırsa, gerçek ve standart maliyetler arasında doğacak bir fark;

- a) Üretim etmenlerinin kullanılmasında beklenen verim derecesindeki,

---

(4) Lang, T. (Editor): a.g.e., s.271.

- b) Madde ve hizmetlerin alış fiyatlarındaki,
- c) Beklenen üretim düzeyindeki sapmaları içerir.

İkinci standart düzey normal diye adlandırılmaktadır. Mevsim ya da konjonktür dalgalanmalarını ve düzensiz dalgalanmaları düzelteren ya da dalgalanmaları ortadan kaldıran istatistik yöntemlerle saptanmış standartlardır. Aynı zamanda normal standartlar, uzunca bir zaman devresi içinde gerçekleşmesi beklenen konuların ortalaması olarak da tanımlanabilir. Bu standartların saptanmasında karşılaşılan güçlük bir konjonktürün etkileri ile devamının öngörülmesidir. Normal standartlar kullanıldığında, gerçekleşen ile standartlar arasındaki herhangi bir sapma, normal verimde veya normal harcamalardaki sapmayı içerir.

Üçüncü standart düzey ideal standartlardır. Bunlar olanaklı olan en iyi edimi belirtir. Gerçekte bu standartlara düzenli olarak ulaşılamaz. Bunlar, daha çok verimin arttırılması için yapılan uğraşlarla ulaşılmaması istenen ideallerdir. Böyle bir düzeyde doğacak sapmalar her zaman olumsuzdur ve ideal verim seviyesine ulaşamama şeklinde yorumlanmalıdır. Bu sapmaların hepsinden çalışanları sorumlu tutmak uygun değildir. Çünkü bunlardan bir bölümü idealden sapan çalışma koşullarının, diğer bölümü de işgörenlerin kusurları sonucu olacaktır.

### 311. Standartları Saptama Sorumluluğu

Hammadde ve işçilik giderleri ile mamul arasında açık fiziki bir bağıntı vardır. Ancak genel üretim giderinde, bağıntı bu denli açık değildir. İkinci tür maliyetlere ilişkin standartların saptanmasında, çalışanların deneyimlerine daha fazla başvurulması hem değerli bir yardımdır, hem de bu, kendilerini erişilebilir standartlarla çalıştıktıklarına inandırır.



Standartların saptanması, işletme içindeki tüm edimlerin baştan sona incelenmesini gerektirir. Bunun için tüm ana ve yardımcı hizmet bölümlerinin işbirliği yapmaları ve bilgi üretmeleri gerekir. Böyle bir grup çalışması sonucu gerçekçi standartlar saptanabilir. Bilgi toplama süreci içerisinde sözü edilen tüm bölümlerin görüşleri alınabilirse de başlıca ana bilgi kaynakları aşağıdaki gibi gösterilebilir(5).

<u>Saptanacak Standart</u>	<u>Bilgi Kaynağı</u>
Hammadde Fiyatı	Muhasebe ve Satınalma Bölümleri
Hammadde Kullanımı	Muhasebe Bölümü, Endüstri Mühendisleri ve Ustabaşılar
İşçilik Ücretleri	Muhasebe ve Personel Bölümü
İşçilik Zamanı	Muhasebe ve Personel Bölümü ile Endüstri Mühendisleri ve Ustabaşılar
Genel Üretim Gideri	Yukarıdaki Kaynakların tümü ile

### 312. Hammadde Standartlarının Saptanması

Hammadde, üretilen mamulün bünyesine girerek ana etmeni oluşturur. Hammaddelerin üretim işlemiyle doğrudan bağıntısı vardır. Üretilen mamulün bünyesine girmeyen, üretimde dolaylı bağıntısı olan maddelerin standartlarının saptanması genel üretim giderinde incelenmelidir. Genellikle, birçok endüstri işletmesinde en önemli maliyet etmeni hammadde maliyetleridir. Mamul birimi başına hammaddenin standart maliyeti, hammadde miktar ve fiyat standartlarının bir işlevidir. Bu nedenle hammadde standartları hammadde fiyat ve miktar standartları olarak ikiye ayrılır(6).

(5) Orhon, F.: a.g.m., s.37.

(6) Fremgen, J.M.: Accounting for Managerial Analysis, Richard D.Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1973, s.126. Neuner, J. J.W.; Deakin III, E.B.: Cost Accounting, Principles and Practice, Ninth Edition, Richard D.Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1977, s.282.

### 3120. Hammadde Fiyat Standardı

Hammadde fiyat standartları belli özellikteki hammadde-  
delerin yürürlükte olan fiyat düzeyleri ve en uygun fiyatlar  
esas alınarak saptanır. Hammadde fiyat standartları saptanır-  
ken, uzun süreli sözleşme fiyatlarından, istatistiksel veri-  
lerden, son zamanlarda yapılan sipariş fiyatına ait ortalama-  
lardan, yöneticilerin bilgi ve deneyimlerinden yararlanılır.  
Hammadde fiyat standartlarının doğruluğu satınalma bölümünün  
verimliliğinin bir ölçüsüdür. Standart fiyatların saptanma-  
sında, ideal veya beklenen düzeylerden hangisinin kullanıl-  
acağı konusunda verilecek karar etkin rol oynayacaktır. Örne-  
ğin, ideal düzeyde karar verildiğinde, standart fiyatlar, sa-  
tınalma ve depolama hizmetlerinin en etkin olarak yürütülme-  
si, satın almanın çok büyük partiler halinde yapılarak büyük  
iskontoların sağlanması gibi ideal koşullardaki fiyatlar ola-  
rak alınacaktır. Beklenen standartların seçilmesinde ise ve-  
rimlilik ve olanaklar uygun ölçülerde değerlendirilmelidir. Bu  
standartlar, yürürlükte olan fiyat düzeylerine dayandırıldık-  
larından her yıl değişen koşullara göre düzeltilmelidir(7).

Uygulamada, hammadde fiyat standartlarının saptanması  
aşağıdaki yöntemlere göre yapılır:

a) Uzun süreli sözleşme fiyatları, ilgili hammaddenin  
standart fiyatı olarak saptanır.

b) İşletme içinde veya dışında, yer alan çeşitli grup-  
lar tarafından geliştirilen öngörüler, hammadde standart fi-  
yatlarına esas alınır.

c) En son tarihlerde yapılan siparişlerin ağırlıklı  
ortalaması ilgili hammaddenin standart fiyatı olarak kabul  
edilir.

---

(7) Neuner, J.J.W.; Deakin III, E.B.: a.g.e., s.285.

d) Son zamanlarda yapılan siparişlerin basit aritmetik ortalaması hammaddenin standart fiyatı olarak kabul edilir.

e) İşletmede sorumlu kimselerin bilgi ve deneyimlerine dayanarak yaptıkları öngörüler hammadde fiyat standartları olarak alınır(8).

Bu şekildeki saptamalar için aşağıdaki kaynaklardan sağlanacak bilgilerden yararlanılabilir.

- a) Ticaret ve Sanayi Odaları ile resmi organların yayınları,
- b) Satıcı kurumların yayınladıkları özel fiyat sirküleri,
- c) Ulaştırma tarifeleri,
- d) Meslek kuruluşlarının, konferansların, seminerlerin ve benzeri toplantıların raporları,
- e) Ticaretle uğraşan uzmanların görüşleri(9).

Hammaddenin fiyat standardı, taşıma, yükleme ve boşaltma, kontrol ve teslim alma, sigorta ve depolama giderlerini de içermelidir. Ayrıca, hammadde stoktayken buharlaşma, kuruma, sızıntı ve benzeri gibi nedenlerle kaybedilecek kısımlarla orantılı olarak fiyat standardı arttırılabilir. Miktar iskontoları da saptanacak fiyattan düşülmelidir(10).

### 3121. Hammadde Miktar Standardı

Hammadde miktar standartları, işletmede mevcut üretim

---

(8) Neuner, J.J.W.; Deakin III, E.B.: a.g.e., s.286-287.

(9) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: Cost Accounting for Management, Holt, Rinehart and Winston, Inc., New York, 1965, s.405.

(10) Shillinglaw, G.: Cost Accounting: Analysis and Control, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1961, s.159.

yöntemlerine uygun olarak hazırlanarak uygulandıkları her mamul için standart koşullar altında hammadde kullanımının tutarlı ve yeknesak bir ölçüsü olmalıdır. Bunların saptanmasındaki amaç, kullanımda tasarruf sağlamaktır. Uygun kalitelerin saptanması ile bir yandan müşteriye umduğu verilirken öte yandan da hammadde maliyetleri en az düzeye indirilmeye çalışılır. Hammadde miktar standartlarının saptanmasında mamul, hammaddenin çeşidi ve kalitesi, hammadde saptama yöntemleri, olağan fireler dikkate alınmalıdır(11).

Hammadde miktar standartları, mamul şartnamesine uygun olarak saptanır. Bu şartnameden, hammadde ile ilgili ölçüler, şekil, görünüş, kalite gibi bilgiler sağlanır. Mamul şartnamesine dayanılarak hesaplanan hammadde miktar standartları ile hammadde özelliklerini içeren belgeye hammadde senedi denir. Hammadde miktar standartlarının saptanmasında hammaddenin cinsi ve kalitesi önemlidir. Hammadde ile ilgili bu konular, fiziki ve kimyevi özellikler gözönünde bulundurularak, miktar standartlarının saptanmasından önce mühendisler veya araştırma-geliştirme laboratuvarınca saptanır. Hammaddenin cins ve kalite açısından çeşitli seçenekleri var ise, bunlar arasında en ekonomik olan seçilmelidir. Hammadde senetleri, hammaddelerle ilgili standart hammadde gereksinimlerini, sadece miktar bakımından gösterirler.

Geçmiş dönem bilgilerine dayanılarak hammadde miktar standartları saptanırken üç ayrı yöntemden biri uygulanır(12).

- a) Bir veya üç ay gibi belli bir dönemin hammadde kullanımlarının ortalaması,
- b) Standartların uygulanacağı dönemden bir önceki dönemin en iyi ve en kötü hammadde kullanımlarının ortalaması,

---

(11) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: a.g.e., s.401.

(12) Neuner, J.J.W.; Deakin III, E.B.: a.g.e., s.283.

- c) Standartların uygulanacağı dönemden bir önceki dönemin en iyi hammadde kullanım miktarı, hammadde miktar standardı olabilir.

Hammadde miktar standardının ilgili olduğu mamul işletmede ilk olarak üretiliyor ise veya geçmiş dönemlere ait bilgiler güvenilir değilse, hammadde miktar standartları mühendislik yöntemleri veya mühendislerce bilimsel yöntemlere dayanılarak hesaplanır. Bu durumda kalite, cins, şekil ve ölçülerle ilgili olarak mamul ve hammaddelere ait analizleri yapan mühendisler, hammadde miktar standartlarını saptarken, endüstri işletmelerinin üç grupta toplandığını göz önünde bulundururlar(13).

- 1- Formüsel mamul işletmeleri
- 2- Montajsız mamul işletmeleri
- 3- Montaja dönük mamul işletmeleri

Bu işletmelere ait hammadde miktar standartlarının saptanmasında aşağıdaki iki yöntemden biri kullanılır.

- 1- Deneme yöntemi,
- 2- Matematik ve teknolojik yöntem(14).

Deneme yönteminden yararlanılarak montaja dönük ve montajsız mamul işletmelerde hammadde miktarına ait standartlar saptanabilir. Montaja dönük mamul işletmeler üretilen veya satın alınan parçaların birleştirilmesiyle mamul üretilir. Montajsız mamul işletmeler, üretim işlemlerinden yararlanarak, hammaddede bir değişiklik yapmadan mamule dönüştü-

---

(13) Fiske, W.P.; Beckett, J.A.: Industrial Accountant's Handbook, Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, New Jersey, 1964, s.10. Fiske, W.P.; Beckett, J.A.: a.g.e., s.278; Koç, Y.: Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler, Servinç Matbaası, Ankara, 1974, s.71.

(14) Neuner, J.J.W.; Deakin III, E.B.: a.g.e., s.283. Fiske, W.P., Beckett, J.A.: a.g.e., s.278.

rürler. Kontrollü üretim ile elde edilen hammadde kullanımına ait miktarlar üzerinden gerekli düzeltmeler yapılarak hammadde miktar standartları saptanır.

Matematik ve teknolojik yöntem, formüsel mamul işletmeler tarafından hammadde miktar standartları saptanırken kullanılır. Bu işletmelerde hammadde miktar standartları üretim bölümü veya araştırma-geliştirme bölümü tarafından saptanan formüle göre hesaplanır.

Hammadde miktar standartları kuramsal hesaplamalara dayandırılacağı gibi edimli olarak testlerin yapılması esasına da dayandırılmaktadır(15). Örneğin, mamul şartnamelerinde kullanılacak hammaddesinin alüminyum olarak gösterildiği kapaklara ne kadar alüminyum kullanılacağı masa başında hesaplanabilir. 50 cm x 50 cm x 1 cm boyutlarındaki kapakların hacmi  $2.500 \text{ cm}^3$ , alüminyumun özgül ağırlığı  $2,7 \text{ gr/cm}^3$  ile çarpılırsa, 6.750 kg ağırlığında alüminyum gerektiği hesaplanabilir. Formüle dayalı kimyevi mamul üretiminde ise kullanılacak hammadde miktarları da belirlidir. Örneğin, ilaç endüstrisindeki bileşimlerde olduğu gibi.

Yukarıdaki yöntemlerle hammadde gereksinimleri saptanırken her zaman, sonuca uygun bir sürede ve en az emekle varılmayabilir. Bu durumda yapılacak şey, edimli olarak uygulanacak testlerle mamulün bünyesine ne kadar hammaddenin girdiğini saptamaktır. Söz konusu mamulün yapısında birden çok hammadde var ise; bu durumda geçmiş dönemlere ait gerçek hammadde kullanımlarının ortalamasının standart olarak kabulü en uygun çözüm olabilir.

Hammadde miktar standartları belirlenirken üretim edimiyle ilgili olarak meydana gelen fire, bozuk ürün, kusurlu

---

(15) Orhon, F.: a.g.m., s.37.

Üretim ve artıklarla ilgili normal bekleyişler de dikkate alınmalıdır(16). Daha sonra standartların içinde yer alacak normal bekleyişlerden sapmalar analize tabi tutulurlar.

Fire, bozuk ürün, kusurlu üretim ve artıkların, standartların saptanmasında ele alınış Şekilleri sırasıyla aşağıda incelenmiştir.

Hammadde ile ilgili miktar standartları içerisinde dikkate alınması gereken normal firelerdir. Bunları aşan tutarlar hammadde miktar sapmaları içinde yorumlanacaktır. Hammadde miktar standartları hazırlanırken dikkate alınan fire miktarlarının ayrıca gösterilmesi bunların denetim altında tutulmaları için gereklidir.

Firelerin hammadde miktar standartlarının hazırlanması sırasında belirtilmelerinde oranlar kullanılabilir. Örneğin, 1 Ton sağlam mamul elde etmek için gerekli hammadde 1.250 kg ise; fire, hammadde girdisinin % 20'si, sağlam mamul olarak çıktı miktarının ise % 25'idir gibi.

Standartların saptanmasında bozuk ürün veya kusurlu üretimin, belli bir girdi miktarından elde edilecek çıktı olarak belirlendiği görülmektedir. Standart bozuk ürün veya kusurlu üretimin belirtilmesinde toplam üretim miktarının bir oranı veya sağlam ürünlerin bir oranı kullanılmaktadır. Bu konuda genellikle izlenen yol bunların sağlam ürünlerin bir oranı olarak belirtilmesidir. Çünkü, toplam üretim normal bozuk ürün veya kusurlu üretim yanında anormal olanları da kapsayacaktır. Örneğin; 1.000 birim üretimin 950 biriminin sağlam olacağı beklenmektedir. Buna göre toplam üretimin % 5'i kadar normal bozuk ürün veya kusurlu üretim beklenmektedir.

---

(16) Anthony, R.N.; Welsch, G.A.: Fundamentals of Management Accounting, Revised Edition, Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois, 1977, s.547.

Bozuk ürün veya kusurlu üretimin sağlam birimler açısından oranlaması  $50/950 = \% 5,26$ 'dır.

Artıkların da, firelerde olduğu gibi, hammadde miktar standartlarının saptanması sırasında dikkate alınmaları gerekmektedir. Bunun yanında, artıkların belli bir ekonomik değere sahip olabilmeleri ve satılabilmeleri hammadde standartlarının saptanmasını etkileyecek bir diğer etken olmaktadır. Böylece, artıkların hammadde girdisinin standart miktarını arttırıcı etkileri yanında, öngörülecek satış değerlerinin de standart hammadde maliyetini azaltıcı etkisi olabilecektir(17). Örneğin, preslenerek belli bir şeklin metal levhalardan çıkarıldığı bir üretim işinde düzenlenen maliyet kartı bilgileri şöyledir(18).

Preslenmiş metal levhanın ağırlığı	200 kg
Standart artık % 10	+ 20 kg
Brüt ağırlık	= 220 kg
Kg fiyatı	x 75.-
Brüt maliyet	= 16.500.-
Artık satış geliri (20 kg x 30.-)	- 600.-
Metal levhanın net standart maliyeti	= 15.900.-

Preslenme nedeni ile oluşan % 10'luk artık, standart levha ağırlığını 220 kg'a çıkarmasına karşın 20 kg'lık artıkların satış geliri standart metal levhanın kilogram maliyetini 75.- TL'dan  $15.900.-/220 \text{ kg} = 72.28 \text{ TL}$ 'ya indirmektedir.

Hammadde artıklarıyla ilgili oluşmalar miktar sapması-

- 
- (17) Albayrak, İ.H.: Bozuk Ürün, Fire ve Artıklarla İlgili Maliyet ve Kontrol Sorunları, (Yayınlanmamış Kolloyum Tebliği), İstanbul, 1982, s.39.
- (18) Gillespie, C.: Standart and Direct Costing, Prentice-Hall of India, New Delhi, 1965, s.64.



nın bir parçası olarak yorumlanırken, artıkların satışından doğacak farklılıkların ise fiyat sapması içerisinde yorumlanması gerekecektir.

Aşağıda ele alınan örnekte ise, üretim aşamasında fire, bozuk ürün ve artık olması durumu incelenmiştir:

Bakırdan yapılmış bir eşya için 40 adet 25 cm uzunluğunda bakır borulara gereksinim vardır. Her parçanın ağırlığı 300 gr'dır. Parçaların kesildiği çubuklardan işe yaramayan artık parçaların ortalama 1,5 cm uzunluğunda 20 adet olduğu saptanmıştır. Bunların artık olarak satılacağı varsayılmaktadır. 40 parçadan 4 tanesinin kesim sırasında bozulduğu için tekrar kullanılamayacağı bilinmektedir. Üretim tekniği gereği kesilen ve makinelerde parlatılan parçalar ortalama 295 grama düşmektedir. Bu 5 gramlık talaş ve parlatmadan doğan firenin satılma olanağı yoktur. Bu kuramsal örnekteki bir parçanın standart hammadde gereksinmesi şöyle hesaplanabilir.

Birim mamul için hammadde gereksinimi:

Bir parçanın ağırlığı	300.0 gr
Her sağlam parçaya düşen artık payı (1,5 cmx20 adetx12 gr/cm)/36 sağlam parça	10.0 gr
Her sağlam parçaya düşen bozuk parça payı (4 adetx300 gr)/36 sağlam parça	<u>33.33 "</u>
TOPLAM	<u>343.33 "</u>

Birim mamule düşen fire, bozuk ürün, artık miktarı:

Kaba talaş	5.0 gr
Her sağlam parçaya düşen artık payı	10.0 gr
Her sağlam parçaya düşen bozuk parça payı	<u>33.33 "</u>
	<u>48.33 "</u>

48.33 gram, toplam hammadde gereksinimi olan 343.33 gr'dan mamul ağırlığı olan 295 gr'ın çıkarılması ile de hesaplanabilir.

Özellikle gıda endüstrisinde çalışan firmalarda miktar standartları saptanırken unutulmaması gereken bir pay daha vardır ki, bu da karşılıksız olarak dağıtılan mamule düşen kısımdır. Bakliyat ve konserve gibi ambalajlanarak pazarlanan ve kilo ile satılan gıda maddelerinde doldurma işlemi hassas bir tartım ile yapılamaz. Tartılan maddeye kilo başına belli bir gram da "mamul dağıtma payı"nın eklenmesi yerinde olmaktadır(19).

### 313. Hammadde Sapmaları

Üretimde kullanılan hammaddenin standart maliyeti; kullanılması gereken standart miktar ile birim standart fiyatın çarpımıyla saptanır. Gerçek hammadde maliyeti ise; gerçek kullanım miktarı ile gerçek birim fiyatın çarpımıyla hesaplanır. Hammadde sapması, standart hammadde maliyeti ile gerçek hammadde maliyeti arasındaki farktır(20).

Standart ve gerçek hammadde maliyetleri arasındaki farklar:

- a) Hammaddenin gerçek fiyatının, standart fiyatın altında veya üstünde olmasından,
- b) Üretilen mamul için kullanılması gereken standart fiyattan fazla veya eksik hammadde kullanılmasından oluşur(21).

---

(19) Orhon, F.: a.g.m., s.39.

(20) Anthony, R.N.; Welsch, G.A.: a.g.e., s.584.

(21) Tüfekçioğlu, T.: Standart Maliyetler ve Türkiye'de Uygulanması, E.İ.T.İ.A. Yayını, No: 101/57, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972, s.50.

Yukarıdaki nedenlerden oluşan sapmalar, hammadde fiyat ve hammadde miktar sapmaları olarak ayrılmaktadır(22).

Hammadde sapmaları üçlü olarak da incelenebilir. Burada fiyat sapması satınalma ediminin etkinliğini, miktar sapması ise üretim ediminin etkinliğini değerlendirmektedir. Fiyat ve miktar sapmalarının ortak etkisi ile oluşan kısım ise bileşik sapma olarak adlandırılmaktadır(23).

### 3130. Hammadde Fiyat Sapması

Satınalınan hammaddenin birim fiyatı ile, saptanan birim standart fiyat arasındaki farka hammadde fiyat sapması denir. Bu sapmanın satınalınan hammadde miktarı ile çarpımıyla da toplam hammadde fiyat sapması bulunur(24). Bu sapma hammadde satın alındığı zaman hesaplanabileceği gibi, hammaddenin üretime verildiği zamanda da saptanabilir(25).

Satınalma anında hammadde fiyat sapması; (Satınalınan Hammadde Miktarı x Birim Standart Fiyat) - (Satınalınan Hammadde Miktarı x Birim Gerçek Fiyat) = Satın Alınan Hammadde Fiyat Sapması.

Üretime verildiği anda hammadde fiyat sapması; (Gerçek Hammadde Kullanımı x Birim Standart Fiyat) - (Gerçek Hammadde Kullanımı x Birim Gerçek Fiyat) = Hammadde Fiyat Sapması.

Hammadde fiyat sapmaları, standart olarak saptanan fi-

---

(22) Gordon, M.J.; Shillinglaw, G.: Accounting, A Management Approach, Fifth Edition, Richard D. Irwin, Inc., 1974, s.650.

(23) Horngren, C.T.: Cost Accounting, A Managerial Emphasis, Third Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1972, s.192.

(24) Fremgen, J.M.: a.g.e., s.242.

(25) Horngren, C.T.: Cost Accounting, a.g.e., s.198-202.  
Neuner, J.J.W.; Deakin III, E.B.: a.g.e., s.287.

yattan aşağı veya yukarı fiyata hammadde satın alınmasından doğar. Sapma nedenleri şöyle sıralanabilir(26):

- a) Olumlu, olumsuz satınalma anlaşmaları ve vadeleri,
- b) Pazar fiyatlarında beklenmedik değişmeler,
- c) Beklenenden yüksek veya alçak teslim maliyetleri,
- d) Beklenen alış iskontoları tutarlarında yanlış hesaplamalar,
- e) Uygun veya uygun olmayan satınalma zamanları,
- f) Satınalınan hammaddenin öngörülenden farklı kalite ve türde olması,
- g) Öngörülenden farklı miktarlarda hammadde alımı,
- h) Nakit iskontolarından yararlanılmaması.

Hammadde fiyat sapmasının diğer nedenleri ise; satınalma bölümünün dikkatsizliği, pazarlık gücünün yetersizliği, en ekonomik taşıma yolunun seçilmemesi, piyasada yeterli bir fiyat araştırmasının yapılmaması, açılan ihaleye çok az sayıda satıcının katılması ya da kişisel nedenlerle belirli satıcıların gözetilmesi sonucu en uygun fiyatlı satıcının seçilmemiş olması şeklinde sıralanabilir(27).

### 3131. Hammadde Miktar Sapması

Hammadde miktar (kullanım) sapması, saptanan standart hammadde miktarından fazla veya az hammadde kullanımından doğar. Hammadde miktar (kullanım) sapması verim sapmasıdır ve fabrika yöneticisi veya üretim bölümünün sorumluluğunda-

---

(26) Neuner, J.J.W.; Deakin III, E.B.: a.g.e., s.287; Fremgen, J.M.: a.g.e., s.124.

(27) Büyükmirza, H.K.: Maliyet Muhasebesinde Standart Maliyet Sapmaları ve Yönetim Açısından Analizi, A.İ.T.İ.A. Yayını, No:87, Ankara, 1974, s.109.

dır(28). Hammadde miktar sapması = (Hammadde Standart Miktarı \* Hammadde Gerçek Miktarı) x Birim Standart Fiyat şeklindedir.

Standartlarla gerçek rakamlar arasındaki sapmaların önemli olup olmadıkları, düzeltici kontrole gereksinme duyulup duyulmaması konusu için sapmaların nedenleri ile çözüm yollarının saptanması gereklidir(29).

Hammadde miktar sapması aşağıda belirtilen nedenlerden oluşur(30).

- a) Farklı kalitede veya ikame hammadde kullanılmasından,
- b) Fire ve döküntülerin kontrol eksikliğinden veya iyi kontrol edilmemesinden,
- c) Tesislerde bozuklukların bulunmasından,
- d) İşgörenlerin verimsiz çalışmalarından,
- e) Hammadde verimindeki değişmelerden,
- f) Satıcının alım şartnamesine uymayan madde göndermesinden.

Hammadde miktar sapmasının diğer nedenleri ise; atölyelerde henüz işlenmemiş hammaddelerin bulunması, üretim yöntemlerinde ya da mamulde yapılan değişiklikler, yolsuzluklar ve standartların varolan koşullara uygun olmamasıdır(31).

---

(28) Dearden, J.: Cost Accounting and Financial Control Systems, Addison-Wesley, Publishing Co., Menlo Park, Ca., 1973, s.91.

(29) Kızıl, A.: Standart Maliyet Farkları ve Yönetim Açısından Analizi, İşletme Yönetimi ve Muhasebe Enstitüsü Yayını, No: 2, İstanbul Matbaası, İstanbul, 1979, s.25.

(30) Neuner, J.J.W.; Deakin III, E.B.: a.g.e., s.287.

(31) Büyükmirza, H.K.: a.g.e., s.130.

### 3132. Hammadde Bileşik Sapması

Hammadde ile ilgili olarak miktar ve fiyat sapması olmak üzere ikili sapma yöntemi uygulandığı zaman fiyat sapması olduğundan fazla gösterilir. Fiyat ve miktarla ilgili etkeler altında oluşan bileşik sapma, fiyat ve miktarla bağıntılı kısımları kesinlikle saptanamadığından bu ortak sapmanın tamamı fiyat sapmasına eklenir. Bunu sağlamak için de fiyat sapması formüllerinde hammaddenin standart miktarı yerine gerçek miktarı esas alınır. Hammaddeye ait fiyat ve miktar sapmaları ile birlikte bileşik sapma da hesaplanır(32).

Bileşik sapma aşağıdaki şekilde saptanabilir:

$(\text{Standart Miktar} - \text{Gerçek Miktar}) \times (\text{Standart Fiyat} - \text{Gerçek Fiyat}) = \text{Bileşik Sapmadır.}$

Standartlara oranla daha düşük kaliteli ve daha ucuz bir hammadde, olumlu bir fiyat sapması yaratırken, düşük kalite nedeniyle olumsuz miktar sapmasına yol açabilir. Fiyat ile miktar arasındaki işlevsel bağıntı bilindiği takdirde, bileşik sapmanın bu işlevsel bağıntı ile ilgili kısmının fiyat ve miktar sapmaları arasında paylaştırılması olanaklıdır. Ancak, bileşik sapma, böyle işlevsel bir bağıntının söz konusu olmadığı, kullanılan hammaddenin standart özelliklere uygun olduğu bir durumda da ortaya çıkabilir. Bu durumda, bileşik sapmanın fiyat ve miktar sapmaları arasında dağıtılması gerekir.

Üçlü sapma yönteminde maliyet etmenlerinin çeşitli bileşimleri sapmanın olumlu ya da olumsuz yorumlanmasını güçleştirir. Bu güçlüğü gidermek için fiyat ve miktar sapmaları

---

(32) Arkun, O.F.; Öcal, F.; Gürsoy, C.T.: Yönetim Muhasebesi Ders Notları, B.İ.T.İ.Y.O. Yayın ve Yardım Derneği Yayını, No: 84, İstanbul, 1979, s.130.

ile bileşik sapma arasındaki bağıntılar şöyledir(33).

- a) Gerçek Maliyet  $>$  Standart Maliyet ise, bileşik sapma olumsuzdur.
- b) Gerçek Maliyet  $<$  Standart Maliyet ise, bileşik sapma olumsuzdur.
- c) Gerçek Fiyat = Standart Fiyat ve Miktar Sapmasının olumlu veya olumsuz olmasında, bileşik sapma 0'dır.
- d) Gerçek Miktar = Standart miktar ve Fiyat Sapmasının olumlu veya olumsuz olmasında, bileşik sapma 0'dır.
- e) Gerçek Fiyat  $>$  Standart Fiyat ve Gerçek Miktar  $>$  Standart Miktar ise, bileşik sapma olumsuzdur.
- f) Gerçek Fiyat  $<$  Standart Fiyat ve Gerçek Miktar  $<$  Standart Miktar ise, bileşik sapma olumsuzdur.
- g) Gerçek Fiyat  $>$  Standart Fiyat ve Gerçek Miktar  $<$  Standart Miktar ise, bileşik sapma olumludur.
- h) Gerçek Fiyat  $<$  Standart Fiyat ve Gerçek Miktar  $>$  Standart Miktar ise, bileşik sapma olumludur.

### 3133. Hammadde Sapmaları Uygulaması

Önceki kesimlerde belirlediğimiz hammadde sapmalarını aşağıdaki örnek daha iyi açıklayacaktır. A mamulüne ait standart hammadde gereksinimi 400 kg ve hammaddenin standart fiyatı 60.- TL olarak saptanmıştır. İşletme üretime başlamadan önce 65.- TL'sından 500 kg hammadde satın alınmıştır. Üretimde kullanılan hammadde miktarı ise 420 kg'dır. Sırasıyla,, hammadde toplam, hammadde fiyat, hammadde miktar ve bileşik sapmaları şöyle hesaplanabilir. Hammadde toplam sapması;

---

(33) Ercan, Y.: Bileşik Fark, İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı: 5, Ağustos 1976, s.29.

(Hammadde Standart Miktarı x Birim Standart Fiyat) - (Hammadde Gerçek Miktarı x Birim Gerçek Fiyat) = Hammadde Toplam Sapması;

$$400 \text{ kg} \times 60.- \text{ TL} = 24.000.-$$

$$420 \text{ kg} \times 65.- \text{ TL} = \underline{27.300.-}$$

$$3.300.- \text{ TL (Olumsuz)}$$

Satınalma anında hammadde fiyat sapmasının saptanması;

(Birim Standart Fiyat - Birim Gerçek Fiyat) x (Satın Alınan Hammadde Miktarı) = Satın Alınan Hammadde Fiyat Sapması (60.- - 65.-) x 500 kg = 2.500.- TL (Olumsuz).

Üretime gönderilmesi anında hammadde fiyat sapmasının saptanması;

(Birim Standart Fiyat - Birim Gerçek Fiyat) x Hammadde Gerçek Miktarı = Hammadde Fiyat Sapması (60.- - 65.-) x 420 kg = 2.100.- TL (Olumsuz).

Hammadde miktar sapması;

(Hammadde Standart Miktarı - Hammadde Gerçek Miktarı) x Birim Standart Fiyat = Hammadde Miktar Sapması (400 kg - 420 kg) x 60.- = 1.200.- TL (Olumsuz).

Hammadde bileşik sapması;

(Hammadde Standart Miktarı - Hammadde Gerçek Miktarı) x (Birim Standart Fiyat - Birim Gerçek Fiyat) = Bileşik Sapma (400 kg - 420 kg) (60.- - 65.-) = 100.- TL (Olumsuz).



Toplam hammadde sapmasının sağlaması;

(Standart Fiyat - Gerçek Fiyat) x Standart Miktar =	
Hammadde Fiyat Sapması = (60.- - 65.-) x 400 kg =	(2.000.-)
(Standart Miktar - Gerçek Miktar) x Standart Fiyat =	
Hammadde Miktar Sapması = (400 kg - 420 kg) x 60.- =	(1.200.-)
(Standart Miktar - Gerçek Miktar) x (Standart Fiyat - Gerçek Fiyat) = Bileşik Sapma (400 kg - 420 kg) x (60.- - 65.-)	= (100.-)
TOPLAM HAMMADDE SAPMASI	<u>(3.300.-)</u>

### 32. TİCARET İŞLETMELERİNDE MADDE MİKTAR DENGESİ

#### 320. Madde Miktar Dengesinin Anlamı

Ticaret işletmeleri, genellikle mal alım satımı ile uğraşırlar. Bu işletmeler mal alış ve satışlarını fatura ve belgelere dayanarak, tutar üzerinden kayıtlara geçirirler. Dönem sonunda yapacakları sayım sonucu saptayacakları stok miktarını maliyet bedeli ile değerleyerek brüt satış kârını bulup, buna dayanarak finansal durum tablolarını düzenlediklerinde, sağlıklı bir biçimde sonuca varmış olmayabilirler. Bu işletmeler, ticaretini yaptıkları her cins mal için ayrı ayrı aşağıdaki madde miktar dengesini (kg, mt, düzine v.b. ölçülere göre) sağlamak zorundadırlar(34).

+ Dönem Başı Mal Stoku Miktarı	
+ <u>Dönem İçi Mal Alış Miktarı</u>	
= Toplam Mal Stoku Miktarı	
- <u>Mal Alışından İadeler</u>	
= Satılabilir Mal Stoku Miktarı	
- Dönem Sonu Mal Stoku Miktarı	
+ <u>Satıştan İadeler</u>	
= <u>Dönem İçi Mal Satış Miktarı</u>	

321. Ticaret İşletmeleri Madde Miktar Dengesinde Fire Kavramı

Yukarıdaki dengeyi bozacak tek unsur, alım satımda ya da depoda kalma süresi nedeni ile oluşabilecek firedir. Geniş tanımıyla fire; madde ve gereç stoklarında, özelliklerine uygun olarak miktar yönünden azalmadır(35). Bu azalmanın fire olarak benimsenebilmesi için o mal türünde, özellikleri nedeniyle miktar azalmasının söz konusu olması gerekir. Miktar azalması; kırılma, akma, kesilme, sızma, çürüme, kuruma, çekme, uçma ve benzeri nedenlerle oluşmaktadır. Örneğin fındık ve sabun özellikleri nedeniyle ağırlıklarından kaybederek fire verir. Bazı mallarda (özellikle dayanıklı tüketim mallarında) malların özellikleri nedeniyle fire söz konusu değildir.

Ticaret işletmelerinde firenin oranını saptayacak kurum yapılageliş olarak, işletmenin bağlı olduğu Ticaret Odasında oluşturulan "Meslek Komiteleri" dir. Ticaret işletmesi konusunda, alıfta, satıfta veya depoda hangi aşamada olursa olsun bağlı olduğu Ticaret Odasına başvurup fire oranının saptanmasını isteyebilir. Miktar dengesini sağlamada kesinlikle bu orana ya da bu oranın altında bir orana uyması, doğması olanaklı vergi uyumsuzluklarını lehine çözmeye vazgeçilmez bir unsur olmaktadır.

Ticaret işletmeleri için miktar dengesini, normal fire oranını da dikkate alarak şöyle düzenleyebiliriz:

---

(35) Durmuş, A.H.: Envanterde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, No: 314-546, Met-er Matbaacılık, İstanbul, 1979, s.144.

$$\begin{aligned} &+ \text{Dönem Başı Mal Stoku Miktarı} \\ &+ \text{Dönem İçi Mal Alış Miktarı} \\ &= \text{Toplam Mal Stoku Miktarı} \\ &- \text{Mal Alışından İadeler} \\ &= \text{Satılabilir Mal Stoku Miktarı} \\ &- \text{Dönem Sonu Mal Stoku Miktarı} \\ &+ \text{Satıştan İadeler} \\ &- \text{Dönemde Normal Fire Miktarı} \\ &= \text{Dönem İçi Mal Satış Miktarı} \end{aligned}$$

Genellikle dönemde normal fire miktarı: "Dönem içi mal satış miktarı x Normal fire oranı" olarak hesaplanır.

### 322. Vergi Kanunları Yönünden Fire Kavramı

Türk Vergi Kanunlarında, fire konusunda özel bir düzenleme ve tanım yapılmamıştır. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun envanter çıkarma, değerlendirme ve bilanço konularına ilişkin düzenlemelere dayanarak fire kavramını aşağıdaki şekilde açıklamak olanaklıdır.

Ticaret ve endüstri edimleri sırasında sık sık karşılaşılan fire olayı maddelerin fiziki miktarlarında oluşan eksilmelerdir. Eksilen miktar ortadan yok olacağı gibi, hiç bir değer taşımayan maddeler şeklinde de ortaya çıkabilir. Çeşitli şekillerde ortaya çıkan değer taşımayan maddelerin satılma veya işletmede kullanılma olanakları var ise, bunlar fire kapsamı dışında kalır. Çünkü, söz konusu maddeler işletme stoklarının bir bölümünü oluştururlar.

Vergi uygulaması bakımından fireler, normal ve anormal olarak ikiye ayrılır. Normal fireler, işin gereği olarak ortaya çıkan, önceden miktarı öngörülebilene, bilinen ve beklenen firelerdir. Çoğu zaman bu fireleri tamamen önlemek olanaksızdır. Ancak, en aşağı düzeye indirmek için çalışılır.

Örneğin, Fayans toptan satışlarında fire oranı % 0,2; perakende satışlarında ise % 3'dür(36).

Anormal fireler ise, işin normal gereklerinden olmayan, önceden öngörülemeyen ve beklenmeyen olayların oluşturduğu firelerdir. Bunların kontrol edilebilmeleri olanaklıdır. Yangın, su basması ve deprem gibi doğal afetler nedeniyle oluşan fireler bu gruba örnek verilebilir.

### 323. Vergi Kanunları Yönünden Firenin Saptanması

Fire, maddelerin fiziki yapısıyla ilgilidir. Bu nedenle, gerçekleşen fire miktarını saptayabilmek için stokların fiziki sayımını yapmak ve sayım sonuçlarını defter kayıtlarıyla karşılaştırmak gerekir. Depodaki sayım sonunda saptanan stok miktarı, defterde kayıtlı stok miktarından az ise fire den söz edilebilir. Ancak, bu farkın hesap hatası gibi başka nedenlerden meydana gelme olasılığına karşın gerekli araştırmanın yapılması ve farkın nedeninin saptanması gerekir. Görüldüğü üzere gerçekleşen fire miktarını doğruca defter kayıtları üzerinden saptamaya olanak yoktur. Çünkü, yasal defterlere, işletmeye giren ve çıkan mallar kaydedilir. Giren ve çıkan mal miktarı arasındaki fark, depoda bulunması gereken mal miktarını gösterir. Ancak, defterlerde kayıtlı malın depoda bulunup bulunmadığı, fiziki sayım yapılmak suretiyle saptanır.

Gerçekleşen fire miktarının saptanmasını sağlayan fiziki sayım konusundaki yasal düzenlemeler de "stoklarda envanter" olarak aşağıda gösterilmiştir.

---

(36) Fire ve Zayıat Nispetleri: İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul, 1977, s.30.

### 3230. Stoklarda Envanter

Vergi Usul Kanunu'nun 186'ncı maddesine göre işletmeler, işe başlama tarihinde ve her hesap döneminin sonunda envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutlarını, alacaklarını ve borçlarını saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve detaylı olarak saptamak zorundadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 190'ncı maddesine göre, çeşitli mal üzerine geniş ölçüde ve perakende iş yapan büyük mağazalar ve eczaneler mal mevcutlarının envanterini üç yılda bir çıkarabilirler. Bu takdirde envanter çıkarılmayan yıllarda hesaben mevcut ekonomik değerleri envanter defterlerine kayıt ederler. Maliye Bakanlığı büyük endüstri işletmelerinde de gerekirse iki veya üç yılda bir envanter çıkarılmasına izin verebilir. Bu işletmelerde de hesaben ekonomik değerler envanter defterine işlenir.

Bu durum, işletmelerin her hesap dönemi sonunda, gerçek stokları ile defter kayıtlarını karşılaştırmalarını arada fark varsa bunların nedenlerinin araştırılmasını ve dönem içinde gerçekleşen fire miktarlarının saptanmasını sağlamaktadır. İki veya üç yılda bir envanter çıkaracak mükelleflerin hesap dönemi sonundaki stoklarının kayıtlarda görünmesi gerekmektedir(37). Bu işletmeler stoklarda oluşan kesin fire miktarlarını da üç yılda bir saptarlar.

Ticaret işletmelerinde satın alınan malların işyerine nakli sırasında ortaya çıkan fireler, depoya teslim edilen malların maliyetine eklenerek hesaba katılmalıdır.

Satılacak mal stoklarındaki fireler ise, satışlar için katlanılan fedakarlığı oluşturur. Bunların dönem gideri ola-

---

(37) Özbalcı, Y.: Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975, s.288.

rak alınıp kâr ve zarar hesabına aktarılması yerinde olur.

### 324. Firelerin Kanıtlanması ve Kontrolü

Vergi Kanunlarında, işkollarına göre normal firelerin ne olması gerektiği konusunda bir standart belirlenmediği gibi, gerçekleşen firelerin ne şekilde kanıtlanacağı konusu da düzenlenmemiştir.

Uygulamada, işkolu açısından normal kabul edilen firelerin belgelendirilmeden (Takdir Komisyonu'na emsal bedel saptaması yaptırılmadan) gider yazılması kabul edilmiştir. Normal (olağan) fire oranlarının üzerinde bir fire ile karşılaşıldığı zaman olağanüstü bir durum söz konusudur. Bu durumlarda fire miktarının Takdir Komisyonu tarafından saptanmasını sağlamak ve ondan sonra gider yazmak gerekir(38).

Normal firelerin kontrolünde amaç, işletmenin gerçekte düşük fire ile çalıştığı halde, defterlerinde yüksek fire göstererek bir kısım satış hasılatlarını gizlemesini önlemektir. Fire miktarının yüksek gösterilmesi hammadde miktar dengesini bozmadan bir kısım satışların kayıt dışı bırakılmasına olanak tanımaktadır.

Dönem başı ve dönem sonunda stok bulunmaması ve dönem içerisinde satın alınan malların tamamının satılması durumunda, bir işletmenin madde miktar dengesi şöyledir;

	Alış Miktarı = Satış Miktarı + Fire
Defter kayıtları	10.000 kg = 9.600 kg + 400 kg
Gerçek durum	10.000 kg = 9.800 kg + 200 kg

İşletme gerçekte % 2 fire ile çalıştığı halde, defter-

---

(38) Özbalcı, Y.: a.g.e., s.388.

lerinde yüksek fire gösterdiğini kanıtlamak güç olmakla birlikte olanaksız değildir. Aşağıdaki kaynaklardan elde edilecek bilgilerle bu durum kanıtlanabilir.

- a) İşletme sahibinin iş ile ilgili özel notları veya yardımcı defter kayıtları,
- b) İşletme sahibinin gerçekleşen fireler konusunda verdiği bilgiler,
- c) Eşdeğer işletmelerin fire oranları,
- d) İşletmenin fireyi azaltmaya yönelik aldığı önlemler.

Yukarıdaki kaynaklardan elde edilen bilgilerle durum kanıtlanırsa, mükellefin vergiye matrah olacak kazancı söz konusu delillere göre Takdir Komisyonu tarafından belirlenir.

Konuyu anormal fireler yönünden ele alırsak, Vergi Kanunları bunları dönem gideri olarak kabul etmiştir. Ancak, mükellefler Vergi Usul Kanunu'nun 227 ve 228'inci maddelerine göre, gider kayıtlarını belgelerle kanıtlamak zorundadırlar. Bu zorunluluk, fire miktarını olay anında belgelendirme sorununun ortaya çıkarmaktadır. Uygulamada, anormal firelerin gider yazılabilmesi için bunların miktar ve değerinin Takdir Komisyonu tarafından saptanması gerekmektedir.

Anormal firelerin, itfaiye raporu veya sigorta ve benzeri kuruluşların yaptığı saptamalara dayanılarak gider yazılmasını Vergi İdaresi kabul etmeme eğilimindedir. Bu nedenle, olaydan hemen sonra, Takdir Komisyonu'ndan emsal bedel saptamasını istemek en uygun yoldur.

Anormal firelere ilişkin incelemeler de bu konudaki gider kayıtlarının doğruluğunu araştırmak şeklindedir. Kayıtların doğruluğunu sağlayan en uygun araç ise Takdir Komisyo-

nu'nun yaptığı saptama ve değerlemedir.

### 33. ENDÜSTRİ İŞLETMELERİNDE MADDE MİKTAR DENGESİ

#### 330. Endüstri İşletmelerinde Miktar Dengesinin Kapsamı

Endüstri işletmelerinin edimlerini üç aşamada gerçekleştirdiği söylenebilir. İlk aşama, hammadde, yardımcı madde ve işletme malzemesinin satın alınmasıdır. İkinci aşama, işgücü ve makineler yardımı ile bu maddelerin işlenerek üretimde bulunulmasıdır. Son aşamada üretilen mamul, yarı mamul ve artıkların satışa sunulmasıdır. Bu üç aşama arasında bir girdi çıktı bağıntısının bulunduğu ortadadır. Bu girdi çıktı dengesi ancak üretim aşamasında meydana gelen kayıplarla bozulabilmektedir.

Endüstri işletmelerindeki girdi çıktı bağıntısı miktar dengesi kavramıdır. Endüstri işletmelerinde miktar dengesi Vergi Usul Kanunu'nun 197, 198, 199, 200, 201, 202 ve 203'üncü maddelerinde yer alan hükümlerle düzenlenmiştir. Kanunun herbir maddesi endüstri işletmelerinde miktar dengesi ile bağıntılı ayrı bir konuyu içerdiğinden üretimdeki kayıplardan sonra gelecek alt başlıklar bu kanun maddelerine göre düzenlenmiştir.

#### 331. Fire, Bozuk Ürün, Kusurlu Üretim ve Artıklar

İşletmelerde, fire, bozuk ürün, kusurlu üretim, artıklar şeklinde ortaya çıkan kayıplar maliyet hesaplarında dikkate alınması gereken konulardır(39). Gerçekte toplam maliyetler içinde hammadde payının ağırlık taşıdığı üretim kollarında, konu, üretim maliyeti, hammadde miktar dengesi ve ka-

---

(39) Horngren, C.T.: Cost Accounting, s.620-621.



lite kontrolü bakımından önem taşımaktadır.

Yukarıdaki kavramları sırasıyla inceleyecek olursak;

### 3310. Fireler

Bir mamulü üretmek için bir veya daha fazla üretim evresinde çeşitli hammaddeler kullanılabilir. Bu mamulün içinde bulunan net hammadde miktarı ile üretim aşamasında kullanılan brüt hammadde miktarı arasındaki fark fire (waste) olarak ele alınır(40). Kullanılan hammadde miktarı ile mamuldeki hammadde miktarı arasında kalan fark tamamen kaybolmakta ise tam fire söz konusudur. Örneğin, kimya endüstrisinde buharlaşma şeklinde ortaya çıkan kayıplar. Üretim aşamasında kullanılan hammaddelerin tamamının ürünlerin bünyesine girmemesi ve artan kısımların normal kullanım olanağını kaybetmesi halinde kısmi fire söz konusudur. Burada firenin ana nedeni, işlenen hammadde birimi ile üretilen mamul birimi arasında tam bir uyum sağlanamamasıdır. Bu tür fireye daha çok belirli parçalar halinde hammadde kullanılan endüstri kollarında örneğin, madeni eşya işkolunda rastlanır.

Vergi uygulamasında olduğu gibi, maliyetlerle bağıntısı açısından da fireler normal ve anormal olarak ikiye ayrılır(41). Kabul edilebilir sınırlar içinde kalan ve belli bir üretim sürecinde olması beklenen firelere normal fire denir. Kabul edilen sınırlar içinde kalmayan ve beklenmeyen bir şekilde ortaya çıkan fireler ise, anormal fireleri oluşturur. Bunlar bir üretim aşamasında olması gerekenden daha fazla

---

(40) Bursal, N.: Maliyet Hesaplarında Fire ve Iskarta Ürünler Sorunu, İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı: 9, Ağustos 1977, s.2.

(41) Uslu, S.: Maliyet Muhasebesi, A.İ.T.İ.A. Yayını, No: 27, Kalite Matbaası, Ankara, 1980, s.246-247.

olarak ortaya çıkan firelerdir. Bu fireler önceden bilinemez ve geçici olarak ortaya çıkar. Anormal firelerin, üretim maliyetinden çok, dönem sonuçlarına aktarılmaları uygundur. Durum böyle olunca anormal fire maliyetleri, kâr ve zarar hesabına aktarılarak, dönem sonuçlarını etkileyecektir.

Firenin taşıdığı maliyet, kaybedilen hammaddenin girdi olarak maliyeti olmaktadır. Bu maliyete, söz konusu fireyi elden çıkarmak için katlanılacak maliyetlerin de katılması gerekebilir.

### 3311. Bozuk Ürün

Bozuk ürünler, üretim aşamasının belli bir noktasında ortaya çıkabilen veya üretim sürecini tamamlamakla birlikte beklenen kaliteyi sağlayamayan bozuk veya ıskarta durumdaki ürünlerdir. Bozuk ürünlerin atılmaları veya taşıdıkları maliyetin çok altında satılmaları olasıdır. Bozuk ürünler ekonomik sayılamayacak harcamalarla istenen kalitedeki mamullere dönüştürülebilir.

Bozuk ürünler üretim aşamasından geçmiş birimler olduklarından, taşıdıkları maliyet içinde, üretim maliyeti unsurları olan hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri de yer alacaktır. Diğer yandan, bozuk ürünün satılması durumunda taşıyacağı net maliyet üretim maliyetlerinden ıskarta satış değerinin çıkartılması ile ulaşılan değer olacaktır(42).

Bozuk ürün (spoilage) elde edilmesinin nedenleri arasında makine arızaları, işgücü hataları ve hammadde kalitesinin dereceleri sayılabilir. Bu nedenlerle normal üretim koşullarında doğması beklenen bozuk ürünlerin maliyetinin sağ-

---

(42) Albayrak, İ.H.: a.g.t., s.3.

lam ürünlere yüklenmesi gerekir. Beklenmeyen düzeydeki bozuk ürün maliyetleri, sağlam birim maliyetlerini etkilememeli, dönem gideri olarak kâr ve zarar hesabında gösterilmelidir(43).

### 3312. Kusurlu Üretim

Üretimin çeşitli aşamalarında gerekli teknik standartlara uymayan ürünler kusurlu üretim (defective units) olarak kabul edilir. Kusurlu üretimin ekonomik sayılabilecek ek hammadde, işçilik ve genel üretim giderine katlanması ile istenen düzeydeki mamullere dönüştürülmesi olanaklıdır(44). Kusurlu üretim için üç değişik yol önerilebilir(45).

1. Kusurlu mamul olarak satılabilir.
2. Düzeltilmek üzere yeniden işlem görebilir.
3. Üretimin ilk evresinde hammadde olarak kullanılabilir.

Kusurlu üretimin neden olduğu değer kaybı maliyetlerle iki şekilde bağıntılıdır. Bunlardan birincisi, bu maliyetlerin doğrudan doğruya belirli bir üretim partisinin maliyetine yüklenmesi, ikincisi ise, bunların önce genel üretim giderlerine aktarılıp, sonra oradan tüm üretime dağıtılmasıdır(46).

### 3313. Artıklar

Üretim aşamaları sonucunda artan ve satılması olanaklı

---

(43) Matz,A., Ursy,M.F.: Cost Accounting, Planning and Control, Sixth Edition, South-Western Publishing Co. Cincinnati, 1976, s.348.

(44) Matz,A., Ursy,M.F.: a.g.e., s.351.

(45) Bursal,N.: a.g.m., s.4.

(46) Bursal,N.: Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulama,İ.F. Muhasebe Enstitüsü Yayını, No: 36, Sermet Matbaası, Vi-ze, 1980, s.127.

kalıntı ve parçalara artık denir(47).

Artıklar, maddesel içeriği para eden, yani satılabilen parçalardır. Artığın satılabileceği fiyat, işletmenin bu maddeyi satın alırken ödediği fiyatın oldukça altındadır. Artıklar, kesme, presleme, delme, oyma ve benzeri işlemler sonucu ortaya çıkarlar. Üretim aşamalarında yapılan teknik hatalar ve dikkatsizlikler de artık miktarının çoğalmasına neden olur(48).

Artıkların satılması ile elde edilen değer, hammadde maliyetinden veya artığın hangi parti ile ilgili olduğu bilinmiyorsa o partinin maliyetinden düşülmesi yoluna gidilebilir. Diğer bir yol olarak da artıklara ait satış tutarlarının çeşitli gelirler hesabında toplanması olabilir.

### 332. Fire, Bozuk Ürün, Kusurlu Üretim ve Artıkların Kontrolü

Fire, bozuk ürün, kusurlu üretim ve artıklar şeklindeki fiziki kayıpların, değerlendirildiğinde işletme kârlılığını azalttığı görülmektedir. Bu nedenle bu tür kayıpların kontrol edilerek en düşük düzeyde tutulmaları gerekir.

Fire, bozuk ürün, kusurlu üretim ve artıklar dört aşamada kontrol edilebilir.

a) Üretim edimi sırasında bunların oluşma noktalarının saptanması,

---

(47) T.C.Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı: Terimler ve Açıklamalar, Milli Eğitim Basımevi, İstanbul, 1970, s.10.

(48) Hatiboğlu,Z., Gürsoy,C.T.: Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Aktif Büro Basım Organizasyon Yayını, No: 9, İstanbul, 1979, s.147.

b) Oluşma noktalarında, bunlara ait standartların hesaplanmasında kullanılacak doğru oranlar veya diğer ölçütlerin saptanması,

c) Bunların analiz edilmeleri ve depolanmaları,

d) Ekonomik değeri olanların satılmaları, ekonomik sayılacak harcamalarla tekrar işlenebilecek duruma gelenlerin işlenmesi veya elden çıkartılmalarıdır.

Formüsel mamul ve montajsız mamul işletmelerde fire, bozuk ürün, kusurlu üretim ve artıklar hem oluşma noktalarındaki standart oranlar olarak hem de mamul gruplarına göre miktarlar olarak saptanabilmektedir. Montaja dönük mamul işletmelerde ise bunların kontrolü; bir parçayı üretmek için üretime verilen hammadde miktarı ile tamamlanan parçada ölçülebilen hammadde miktarı arasındaki fark olarak veya üretim aşamalarında bozulan parçaların sayımı şeklinde yapılır(49).

Fire, bozuk ürün, kusurlu üretim ve artıkların kontrolü için kurulacak bir sistemin içeriği şöyle olabilir(50):

a) Fire, bozuk ürün, kusurlu üretim ve artıklar için kontrol edilemeyen normal düzeyler ile kontrol edilebilir anormal düzeyler saptanmalıdır.

b) Yukarıdaki kayıplar için etkin bir ölçüm ve raporlama sisteminin geliştirilmesi gerekir.

c) Başarı ölçümlemesini sağlayacak standartların geliştirilmesi ve sorumluluk alanlarının saptanması gerekir.

---

(49) Koç, Yüksel: a.g.e., s.73.

(50) Terrill, W.A., Patrick, A.W.: a.g.e., s.107.

Saptanacak standartlar normal kayıpları içerecektir. Ortaya çıkabilecek anormal kayıplar ise standartlardan sapmalardır ve bunların üzerinde durularak, kontrol olanakları araştırılmalıdır.

Bu tür kayıpların saptanmasına yönelik veri toplanmasında, detay ve sürat önemli unsurlardır. Raporlama daha sonra gerekli olacak düzeltici işlemin yapılmasına ışık tutmuş olacaktır. Raporlama sistemi yardımıyla kayıpların yeri, nedeni ve sorumluları belirlenebilecektir.

Kayıplarla ilgili işlemlerde standartlardan sapmalar, bunlarla ilgili sorumluların başarılarının değerlendirilmesinde ışık tutucu olacaktır. Başarılı bir kontrol sisteminin, mutlaka sorumluluk noktalarının izlenmesini de içermesi gerekecektir.

### 333. İmalat Defteri

Vergi Usul Kanunu'nun 197'nci maddesi hükmüne göre; birinci sınıf tüccarlardan sürekli olarak üretim ile uğraşanlar, yasal olarak tutulması gereken defterlerin yanısıra bir de imalat defteri tutarlar. İkinci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre defter tutanlardan sürekli olarak üretim ile uğraşanların imalat defteri tutmalarına gerek yoktur. Gider Vergileri Kanunu açısından İstihsal Vergisi mükelleflerinin imalat defteri tutmaları zorunludur.

İmalat defterinin tutulmasından amaç, işletmeye üretimde kullanılmak üzere ne kadar hammadde ve yardımcı madde girdiği, bunların hangi miktarının üretimde kullanıldığı ve bunlara karşılık ne kadar mamul elde edildiğinin saptanmasına yöneliktir(51). Kısacası hammadde miktar dengesinin sağlanma-

---

(51) Kanat, Z.: Defter Tutma, Vergi Yayınları, Ankara, 1982, s.168.

sına yöneliktir.

Vergi Usul Kanunu'nun 197'inci maddesinde, birinci sınıf tüccarlardan sürekli olarak üretim ile uğraşanlar imalat defteri tutarlar şeklinde yer alan hüküm oldukça geneldir. Üretim; bir maddenin şeklini, özelliğini ve içeriğini değiştirerek o maddeye yeni bir özellik kazandırmak demek olduğuna göre, birinci sınıf tüccarlardan üretimle uğraşanların tümünün imalat defteri tutması gerekmektedir. Oysa uygulama böyle değildir. Örneğin, matbaacılar, terziler, mobilyacılar, fırıncılar, dondurmacılar, konfeksiyoncular, ayakkabıcılar, inşaatçılar ve benzeri sayısız işletmeler sürekli olarak üretimle uğraşmalarına rağmen imalat defteri onaylattırmamakta ve tutmamaktadırlar. İmalat defterinin kimler tarafından tutulacağı konusunda uygulamada kesin bir saptamada yapılmamıştır.

Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın muktezalari ve Danıştay'ın kararları ile çeşitli işkollarına göre imalat defteri tutup tutmayacakları ortaya çıkmaktadır.

### 3330. İmalat Defterinin Tutulması

İmalat defteri, endüstri işletmelerine giren ham ve yardımcı maddelerle, bunlardan aynen satılan ve üretime gönderilenleri ve bunlardan üretilen mamulleri gösteren bir çeşit ambar defteri niteliğindedir(52). İmalat defterinde en az nelerin bulunacağı Vergi Usul Kanunu'nun 197'nci maddesinde belirtilmiş bulunmaktadır.

İmalat defterine aşağıda yazılı maddelerin giriş ve çıkış hareketleri maddelerin cins ve miktarına göre tarih sırasıyla yazılır.

---

(52) Maliye Hesap Uzmanları Derneği: Gider Vergileri Kanunu ve Açıklamaları Defter ve Beyanname Düzenleme Esasları, s.235.

a) Satın alınan ve müşteri tarafından üretim yapılmak üzere gönderilen hammadde ve yardımcı maddeler (doğrudan doğruya üretim ile ilgili yakıtlar gibi).

b) Yukarıda yazılı maddelerden üretimde kullanılanlar veya aynen satılanlar,

c) Üretilen mamuller,

d) Teslim edilen mamuller.

Teslimden amaç, üretilen mamullerin mülkiyetinin diğer bir gerçek veya tüzel kişiye intikalini ve malın bu kişiye veya gösterdiği bir yere bırakılması veya gönderilmesidir. Yarı mamuller teslim edildiği takdirde bunlar tam mamul hükmüne girer. Üretim artıkları vb. ile yan mamuller de imalat defterine kaydedilir. Ancak bunlardan üretim sırasında miktarlarının saptanmasına olanak ve gerek olmayanlar sadece teslim sırasında kayıtlarda görülür.

İmalat defteri karşılıklı iki sayfa üzerinde beş tablodan meydana gelmiştir. Defterdeki tablolara kayıtlar şu şekilde yapılmaktadır.

#### (1) Numaralı Giriş Tablosu

Bu tabloya, işletmede üretilmek üzere dışarıdan satın alınan ve yine bu amaçla işletme tarafından üretilen veya müşteri tarafından üretim yapılmak üzere getirilen her cins ilk maddeler, işletmeye veya depolarına giriş gününe göre yazılır. İlk maddeden amaç gerek tamamıyla ham olsun, gerekse mamul olsun endüstri işletmelerinde tekrar bir üretime alınacak maddelerdir. Mamul maddelerin üretiminde kullanılan yardımcı maddeler de giriş tablosuna yazılır. Giriş tablosuna maddelerin endüstri işletmesine veya depolarına giriş gününe



göre sırasıyla kaydı gerektiğinden, satın alınmış olmakla beraber henüz işletmeye girmemiş bulunan maddeler giriş tablosuna kaydedilmez. Diğer yandan, fabrikaya girmiş olan maddelerin alışlarına ait süzleşmenin tamamlanıp, tamamlanmaması veya yükümlülüğün işletme sahibine ait olup, olmadığı'nin araştırılmasına gerek kalmayıp, fabrikaya giren maddelerin Vergi Usul Kanunu'nun kayıt kurallarına ait hükümlerine göre giriş tablosuna geçirilmesi gerekir.

İmalat defterinin sol sayfasında bulunan 1 numaralı tablonun örneği Ek 1'de verilmiştir.

Tablonun 1-13 numaralı sütunları girişlerin kaydına ait açıklamaların yazılmasına yarar. 1 numaralı sütunda, işletmeye giren mallar yıl başında 1'den başlayarak yıl sonuna kadar birbirini izlemek üzere bir giriş sıra numarası alır. 2 numaralı sütunda da maddenin işletmeye giriş günü yazılır. 3 ve 4. sütunlar ücretle olan üretimde, 5. sütun ise mükellef ilk maddesini kendi ürettiğinde boş bırakılacaktır. 3 numaralı sütuna, hammaddenin veya başlıca yardımcı maddelerin alınmasına ait faturanın günü yazılır. 4 numaralı sütuna ise, alış faturasının numarası yazılır. 5 numaralı sütuna, üretim yapılmak üzere hammadde getiren müşterinin adı, soyadı ve adresi yazılır. 6 numaralı sütuna, işletmenin ürettiği ilk maddelerin üretildiği gün yazılır. 7-13 numaralı sütunlar işletmeye giren ilk maddelerin cins ve türlerine göre miktarlarının yazılmasına yarar.

İşletmeye giren ilk maddelerden her bir çeşidi ayrı bir sütunda belirtilir. Her madde ayrı bir sütuna işleneceğinden sütun başlığına da ilk maddenin cins ve türü yazılır. Her ayrı cinsten girişler, miktarına göre ait olduğu sütuna işlenir. Ayrıca, ilk maddenin alışına ve üretimine esas olan miktara ait birim ölçüsü de sütun başlığına işaret edilir.

İşletmeye giren ilk maddelerin cinsinden amaç değişik kalitelerin tamamının aldığı isimdir. Örneğin, iplik üretiminde kullanılan ilk maddelerde, hayvani veya nebati lifli maddelerle, suni veya sentetik elyaf ve benzeri cinsler belirtilir. Türü ise, aynı cinste olan maddelerin çeşitli kalitelerini belirtir. Örneğin, hayvani lifli maddelerde adi yün, tiftik, merinos, keçi kılı gibi; nebati lifli maddelerde pamuk, keten, kendir gibi. Madde miktarı, satışın yapıldığı ölçü birimine göre yazılır. Metre, adet, ton, kilo, metreküp gibi. Ancak, özellikle üretim maddelerinin gerek imalat gerekse İstihsal Vergisi defterine aynı ölçü üzerinden işlenmesi gerekir.

İşletme ile aynı sınır içinde bulunmayan ilk madde depoları için ayrı bir imalat defteri tutulur ve depoya giren maddeler bu deftere yazılır.

## (2) Numaralı Çıkış Tablosu

Bu tabloya işletmeye veya depolarına giren ilk maddelerden aynen satılarak işletmeden çıkanlarla geri çevrilen veya işletmede İstihsal Vergisi'nden istisna maddelerin üretimine kullanılan ilk maddeler yazılır.

İmalat defterinin sol sayfasında bulunan 2 numaralı tablonun örneği Ek 2'de verilmiştir.

Bu tablonun düzen şekli 1 numaralı tabloya benzemektedir. İşletmeden veya depodan aynen çıkarılan ilk maddelerin çıkış günü 1 numaralı sütuna, bu maddelerin satışına ait faturanın gün ve sayısı 2 ve 3 numaralı sütunlara, maddelerin cins ve türlerine göre miktarları da birinci tablonun (7-13) üçüncü sütunlarına yazılacak kayıtlar konusunda verilen açıklamalara göre tablonun (4-5) inci sütunlarına işlenir.

(3) Numaralı Üretime Gönderilenlerin Tablosu

Bu tablo, işletmede üretime gönderilen ilk maddelerin yazılmasına yarar. Üretime gönderilen maddeler, fabrika içinde buldukları yerden veya fabrika dışındaki depolardan çıkarılarak üretilmek üzere makine ve aletler gibi üretim araçlarının bulunduğu fabrika bölümüne veya atelyelere gönderildiği tarih sırası ile bu tabloya yazılır.

İmalat defterinin sağ sayfasında bulunan 3 numaralı tablonun örneği Ek 3'te verilmiştir.

Tablonun 1 numaralı sütununa ilk maddelerin üretime gönderildiği tarih yazılır. (2-8) numaralı sütunlara üretime gönderilen maddelerin cins ve türlerine göre miktarları yukarıda 1 numaralı tablonun (7-13) numaralı sütunlarına yapılacak kayıtlar konusunda verilen açıklamalara göre kaydedilir.

İmalat defterinin 1-3 numaralı tabloları, işletmenin ilk madde ambar defteri gibidir. Herhangi bir tarihte 1 numaralı tabloda yazılı ilk madde miktarı toplamından 2 ve 3 numaralı tablolarda yazılı ilk maddeler miktarları toplamının indirilmesi, o anda çıkarılmamış ve üretime gönderilmemiş olarak işletmede bulunması gereken ilk maddeler stoku miktarını gösterir.

(4) Numaralı Üretilen Mamuller Tablosu

Bu tablo, üretime gönderilmiş olan maddelerden üretimi bitenlerin yazılmasına yarar. Üretilen mamuller üretimden çıkış gününe göre bu tabloya işlenir.

İmalat defterinin sağ sayfasında bulunan 4 numaralı tablonun örneği Ek 4'te verilmiştir.

1 numaralı sütuna mamulün üretimden çıkış günü yazılır. (2-7) numaralı sütunlara da mamullerin cinsine ve türüne göre miktarları yazılır. Üretilen mamullerin cinslerine ve türlerine göre yazılmasında cins ve tür konusunda 1 numaralı tabloda verilen açıklamalar gözönünde tutulmakla beraber, her birinin birim ölçüleri sütun başlıklarına işaret edilerek işlenir. Mamullerin cinslerine göre yazılmasında, örneğin, mamul iplikler için iplik cinsi (pamuk ipliği, yn ipliği, sun' i ipek ve karışık iplik); türüne göre yazılmasında ise, yn ipliği (Strayhgarn ve Kamgarn), pamuk iplikleri (numara esasına göre veya dikiş ve nakış ipliği gibi) türlerine göre işlenir.

#### (5) Numaralı Teslim Tablosu

Bu tabloya, işletmede üretildikten sonra teslim edilen mamuller yazılır. Burada söz konusu edilen teslimlerden amaç, Gider Vergileri Kanunu'ndaki tanımlamalara göre teslim özelliğinde olanlarla, teslim sayılan işlemlerdir.

İmalat defterinin sağ sayfasında bulunan 5 numaralı tablonun rneği Ek 5'te verilmiştir.

Tablonun 1 numaralı sütununa, mamulün teslim edildiği gün ve 2 numaralı sütuna mamullerin satışına ait faturaların numarası yazılır. (3-7) numaralı sütunlara da teslim edilen mamullerin cinsine ve türüne göre miktarları, cins ve türlerine göre her birinin birim ölçüleri sütun başlıklarında gösterilerek yazılır.

İmalat defterinin 4 ve 5 numaralı tabloları beraberce işletmenin mamul maddeler ambar defteri özelliğindedir. 4 numaralı tablo üretilen mamul maddeleri, 5 numaralı tablo ise teslim olunan mamulleri gösterir. Bu nedenle, herhangi bir tarihte 4 numaralı tabloda yazılı mamullerin toplamından 5

numaralı tabloda yazılı mamuller toplamı indirilir ise, o tür mamulden işletmede bulunması gereken miktar saptanmış olur(53).

### 3331. Özellik Taşıyan Durumlar

İmalat defteri uygulamasının, başkaları hesabına üretim yapan işletmelerde ve hem kendi hesabına hem de başkaları hesabına üretim yapan işletmelerde imalat defteri olmak üzere iki özellik arzeden durumu vardır(54).

#### A. Başkaları Hesabına Üretim Yapan İşletmelerde İmalat Defteri

Kendi hesabına hiç bir üretim yapmayarak, başkaları tarafından getirilen ilk maddeleri işlemek suretiyle mamulleri oluşturan ve sahiplerine teslim eden işletmelerde tutulacak imalat defteri de yukarıda açıklanan imalat defterinin aynısıdır.

Ancak, belli bir kaç kişiye ait ilk maddeleri devamlı olarak işlemekte bulunan işletmeler isterlerse imalat defterinde bu kişilerin her biri adına ayrı bölümler açmak suretiyle de tutabilirler.

#### B. Hem Kendi Hesabına, Hem de Başkaları Hesabına Üretim Yapan İşletmelerde İmalat Defteri

Hem kendi hesabına üretim yapan, hem de başkaları tarafından getirilen ilk maddeleri işleyerek mamul oluşturan işletmelerde, her iki kısım üretim için bir diğerinden ayrı olmak üzere iki imalat defteri tutulacak veya imalat defteri

---

(53) Maliye Hesap Uzmanları Derneği: Gider Vergileri Kanunu ve Açıklamaları, Defter ve Beyanname Düzenleme Esasları, s.240.

(54) Kanat,Z.: a.g.e., s.175.

ikiye ayrılacaktır. Bu işletmeler devamlı olarak birkaç kişiye ait ilk maddeleri işlemekte iseler, imalat defterinde her bir kişi adına ayrı bir bölüm açabilirler.

### 334. Kombine Üretim ve Kombine Üretimde İmalat Defteri

Genel olarak imalat defterini, bir başka yaklaşım şekline göre endüstri işletmelerinde madde miktar dengesini düzenleyen maddeyi izleyen 198'nci madde kombine üretimi tanımlar. 199'uncu madde kombine üretimde imalat defterini bir başka yaklaşımla bu işletmelerde madde miktar dengesini düzenlemektedir.

#### 3340. Kombine Üretim

Bir işletmede hammaddeden mamul oluşturuluncaya kadar geçen bağımsız üretim aşamalarında ayrı ayrı mamul özelliği arz eden maddeler elde edildiğinde (iplik-dokuma, yağ-sabun, kereste-mobilya, un-makarna bağıntılarında olduğu gibi) ve bu üretim işleri birbirine bağlanarak aynı işletmede yapıldığında kombine üretim yapılmış olur(55). Örneğin, tekstil endüstrisinde alınan yün, yapağı ve pamuk gibi maddelerden iplik üretildiği ve bu ipliklerden işletmede dokunarak kumaş üretildiğinde kombine üretim yapılmış olur. Aynı şekilde maden cevherinden üretilen ham demirden aynı işletmede demir ray, travers, çubuk demirler ve diğer mamuller üretilmesi de kombine üretimdir. Diğer yandan, pamuk veya yün satın alıp bunlardan yalnız pamuk veya yün ipliği üretilerek bu ipliklerin aynı işletmede boya, kasarlama, apre, cilalama gibi bitim işleri yapıldıktan sonra teslim edilmesi kombine üretim değildir.

---

(55) Genç, S., Tanrıvermiş, E.: Vergi Kanunları Yönünden Örneklerle Genel Muhasebe ve Beyanname Düzenleme, İstanbul, 1981, s.26.

### 3341. Kombine Üretimde İmalat Defteri

Kombine üretimde, imalat defterinin iki şekilde tutulması olanaklıdır. Bunlardan birincisi; her bağımsız üretim işinin imalat defterinin ayrı ayrı bölümlerinde gösterilmesidir. Burada tek bir defterin varlığı söz konusudur. Ancak, bu defterin her bağımsız üretim evresi için ayrı ayrı bölümlere ayrılması gerekmektedir. Burada bir evrenin mamulü, takip eden evreye teslim gösterilerek bu evrenin ilk maddesi oluşturulur. Örneğin, pamuktan iplik ve iplikten dokuma yapan işletme, iplik ve dokuma üretimini imalat defterinin ayrı bölümlerinde gösterebilir. İplik mamulünün ilk maddesi pamuk, dokumanın ilk maddesi ise ipliktir. Dokuma için kullanılan ipliğin dokuma bölümüne giriş kaydı yapılır.

İkinci şekilde, her bağımsız üretim evresi için ayrı bir imalat defteri tutulmasıdır. Her iki şekilde de bir evrenin mamulü diğer evreye teslim gösterilerek, bir sonraki evrenin ilk maddesi oluşturulmaktadır. Yukarıdaki örneğimize göre iplik üretimi için ayrı, dokuma üretimi için ayrı bir defter tutulabilir.

### 335. Bitim İşleri Defteri

Vergi Usul Kanunu'nun 200'ncü maddesi hükmüne göre; birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarılama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar imalat defteri yerine bitim işleri defteri tutmak zorundadırlar.

Bitim işi de bir üretimdir. İşletmeci bitim işlerini mamul elde etmek amacı ile kendi adına yapıyor ise imalat defteri, başkası hesabına bir ücret karşılığı yapıyor ise bitim işleri defteri tutmak zorundadır. Bitim işleri defterinin tutulmasında esas, üretimin ücret karşılığı başkası hesa-

bına yapılmasıdır.

Gider Vergileri Kanunu'nun 18'nci maddesine göre (3. maddenin d fıkrasının parantez içindeki hükmü saklı olmak üzere) başkaları hesabına yapılan bitim işlerinde vergi matrahı bu işler karşılığında alınan ücrettir(56).

Bitim işleri defterine müşteriden alınan ve işlendikten sonra geri verilen maddenin cinsi ve miktarı tarih sırasına göre yazılmaktadır(57).

Bitim işleri defteri tutacaklar 1. ve 2. sınıf tüccarlardır. Bunların deftere geçirecekleri konular sınırlandırılarak sayılmamıştır. Örneklerden sonra "gibi" denilmek sureti ile kapsamı genişletilmiştir(58).

Vergi Usul Kanunu'nun 203'üncü maddesi uyarınca, isteyen işletmeler bitim işleri defteri tutmayarak, bu deftere yazılması gereken bilgileri imalat defterinin ayrı bir yerine kayıt edebilirler.

Bitim işleri defteri örneği Ek 6'da verilmiştir.

### 336. İstihsal Vergisi Defteri

İstihsal Vergisi defteri, birinci sınıf tüccar durumunda olan ve Gider Vergileri Kanunu hükümleri gereğince Dahilde Alınan İstihsal Vergisi mükellefi durumunda bulunan işletmelerin, Vergi Usul Kanunu'nun 201'nci maddesine göre tu-

---

(56) Maliye Hesap Uzmanlar Derneği: Gider Vergileri Kanunu ve Açıklamaları Defter ve Beyanname Düzenleme Esasları, s.242.

(57) Özer, Y., Genç, O., İyibil, A.: Vergi Rehberi, Fon Matbaası, Ankara, 1981, s.124.

(58) Ulusoy, Y.: Ticari Defterler ve Belgeler, Ankara, 1981, s.97.



tacakları bir defterdir. İstihsal Vergisi defterine, Gider Vergileri Kanunu'na göre teslim sayılan işlemler yazılır.

İstihsal Vergisi defterine yazılacak teslimleri aşağıdaki bölümlere ayırmak olurludur:

a) Kesin satış değeri üzerinden yapılan peşin satışlara ait teslimler.

b) Kesin satış değeri üzerinden müşterilere yapılan kredili satışlara ait teslimler.

c) İlk madde olarak kullanılmaya dışında yapılan tüketim ve diğer şekildeki yararlanmalar.

d) Vergiye tabi olmayan maddelerin üretimindeki kullanım.

e) Vergiye tabi olan maddelerin üretimindeki kullanım.

f) Filyal, şube, satış mağazası veya komisyonculara veya konsinyasyon sureti ile iş yapanlara gönderilen maddeler.

g) Başkalarına ücretle üretilen maddelerin teslimi.

h) Yabancı memleketlere ihraç edilen maddeler.

ı) İşletme dışındaki depolara gönderilen maddeler.

İşletmeler, İstihsal Vergisi defterinde, yukarıdaki teslimlerle bağıntılı bölümlerden her birisinin yazılmasına yetecek sayfaları ayırırlar veya işleri çok olanlar, her bir bölüme ayrı bir defter ayırabilirler.

Vergi Usul Kanunu'nun 201'nci maddesine göre İstihsal Vergisi defterinde en az şu bilgilerin bulunması gerekir.

- a) Maddenin teslim günü,
- b) Maddenin kime teslim edildiği,
- c) Faturanın gün ve sayısı,
- d) Maddenin cinsi,
- e) Maddenin bedeli (satış halinde satış bedeli, diğer durumlarda emsal bedeli) veya yapılan işin ücreti.

Gider Vergileri Kanunu'na göre, bu deftere kayıtlar şu belgelerden yazılacaktır.

a) Vergiye tabi maddelerin başkalarının teslimlerinde düzenlenen fatura.

b) Vergiye tabi maddelerin aynı işletmede yapılan diğer maddelerin üretimine kullanılmasında kesilen dahili kullanım belgesi.

c) Bu durumların dışındaki diğer teslimlerde düzenlenen özel teslim belgesi.

Vergi Usul Kanunu'nun 203'ncü maddesi uyarınca, isteyen tüccarlar İstihsal Vergisi defteri tutmayarak bunlara ait kayıtları büyük defterde açacakları özel bir hesapta veya satışlarını kaydettikleri hesabın ayrı bir sütununda gösterebilirler(59).

### 3360. İstihsal Vergisi Defterinin Tutulması

İstihsal Vergisi defterinin sayfaları bağımsız olup, her bir sayfasında iki tablo bulunmaktadır. I ve II nolu tab-

---

(59) Kanat,Z.: a.g.e., s.181.

lolar olarak adlandırılan bu tablolara kayıtlar yapılır. İstihsal vergisi defterinin bir örneği Ek 7'de verilmiştir.

(1) Numaralı Tablo

1 numaralı sütunda, işletmeden teslim edilen maddeler 1'den başlayarak yıl sonuna kadar birbirini izlemek üzere bir teslim numarası alır. 2 numaralı sütuna teslim edilen maddelerin teslim edildiği gün yazılır. Teslimler fatura ile yapılmışsa faturanın günü 2 numaralı sütuna, numarası da 3 numaralı sütuna yazılır. Malları teslim alanın adı ve soyadı 4 numaralı sütuna, adresi de 5 numaralı sütuna yazılır.

Teslimler, diğer teslim durumlarına göre yapılmış olup da dahili kullanım belgesi düzenlenmiş ise, belgenin gün ve numarası 6 ve 7 nolu sütunlara; şayet, teslimler için özel teslim belgesi düzenlenmiş ise bu belgenin gün ve numarası 8 ve 9 numaralı sütunlara yazılır.

(2) Numaralı Tablo

Bu tablo teslim edilen ve gönderilen maddelerin cinsine ve türüne göre miktarlarının, birim satış fiyatlarının ve teslim bedellerinin gösterilmesine yarar. Bu tabloya kayıt yapılırken teslim edilen maddeler Gider Vergileri Kanunu'na bağlı I, II ve III numaralı tablolardan hangisine ve hangi pozisyona girmekte ise ilk önce sütun başlığı kısmında alt alta dört satır halinde bulunan boş yerlere sırası ile maddenin tablo ve pozisyon numaraları, ilk madde indirim pozisyon numarası, cins ve türleri ayrı ayrı yazılır. Bundan sonra 10 numaralı sütuna teslim edilen maddenin birim ölçüsünü gösteren (adet, kilo, ton, düzine, çöp adedi, net ağırlık ... gibi) terimleri (miktarı) yerinin altına yazılır ve altındaki satıra da rakamla miktarı yazılır. 11 numaralı sütuna birim fiyatı ve 12 numaralı sütuna da teslim edilen maddelerin tutarı işlenir.

İstihsal Vergisi defterinin, işletme dışındaki depolara gönderilen üretim maddelerine ait bölümlerinde bu malların birim satış fiyatı ile bedellerinin gösterilmesine gerek yoktur.

Kendi hesabına üretim yapan işletmelerde;

a) Satılmak üzere filyal, şube, satış mağazası, komisyonculara veya konsinyasyon sureti ile iş yapanlara gönderilen,

b) Gerçek teslim dışındaki şekillerde kullanılan ve tüketilen maddelere ait teslimlerin birim satış fiyatları bulunmadığından ve bu maddelerin emsal bedellerinin Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinde yazılı sıralara göre saptanması ancak ay sonlarında olacağından, İstihsal Vergisi defterinde bu teslimlere ait partilerde her bir teslimin karşısına ortalama satış fiyatının veya emsal satış bedelinin yazılması zorunlu olmayıp bu bilgiler ay sonunda deftere yazılır.

### 337. Basit İstihsal Vergisi Defteri

Vergi Usul Kanunu'nun 202'nci maddesine göre, birinci sınıf tüccarlar dışında kalan ve ikinci sınıf tüccar durumunda bulunan İstihsal Vergisi mükellefleri, işletmelerine mamul madde üretilmek üzere giren ilk maddelerle bu maddelerden üretilen mamul maddeler teslimlerini göstermek üzere basit istihsal vergisi defteri tutarlar.

Defterin karşılıklı iki sayfası bir sayfa hükmünde olup; sol sayfası I ve II no.lu tabloları, sağ sayfası da III no.lu mamul maddeler teslimleri tablosunu içermektedir.

3370. Basit İstihsal Vergisi Defterinin Tutulması

Defterin I numaralı giriş tablosuna satın alınan, üretilmek veya bitim işleri yapılmak üzere müşteri tarafından gönderilen veya işletmenin üretiminde kullanılmak üzere oluşturulan ilk maddeler giriş tarihlerine, cinslerine ve miktarlarına göre yazılır. Defterin II numaralı çıkış tablosuna da işletmeye giren ilk maddelerden işletmede üretime tâbi tutulmayıp aynen satılan ve geri verilen maddeler yazılır. III numaralı üretim maddeleri çıkış tablosuna da, teslim edilen ve teslim hükmünde olan kullanımlar ve gönderilen mamuller yazılır.

(I) Numaralı Giriş Tablosu

Basit istihsal defterinin sol sayfasında bulunan I numaralı tablonun örneği Ek 8'de verilmiştir.

Bu tablonun 1 numaralı sütunu işletmeye giren ilk maddelerin giriş sırasına göre birer numara verilerek yazılmaları için açılmıştır. 2 numaralı sütuna maddelerin işletmeye giriş tarihi yazılır. İşletmeye giren maddeler dışarıdan satın alınmış ise (3 ve 4) numaralı sütunlara alış faturalarının tarih ve numarası işlenir. Bu takdirde (5-7) numaralı sütunlar boş bırakılır. Giren mallar müşteri tarafından getirilmiş ise müşterinin adı ve soyadı 5 numaralı sütuna, adresi ise 6 numaralı sütuna yazılır. Bu durumda (3,4,7) numaralı sütunlar boş bırakılır. Eğer işletmeye ilk madde olarak giren maddeler aynı işletmede üretilmiş ise bu mamullerin üretim tarihi 7 numaralı sütuna işlenir. Bu durumda (3-6) numaralı sütunlar boş bırakılır. 8 numaralı sütuna işletmeye giren maddelerin cinsleri ve türleri, 9 numaralı sütuna da bu maddelerin birim ölçüsü, miktar sütununa (adet, kilo, ton, litra, net ağırlık, çöp adedi...) kalemelerinden biri yazıldıktan sonra bu sütunun altındaki satıra bu ölçülere göre miktarı gösteren rakam yazılır.

(II) Numaralı Çıkış Tablosu

Basit istihsal defterinin sol sayfasında bulunan tablonun örneği Ek 9'da verilmiştir.

Bu tablonun 1 numaralı sütununa üretime kullanılmayıp aynen satılan veya geri verilen ilk maddelerin işletmeden çıkış tarihi yazılır. 2 ve 3 numaralı sütunlara bu maddelere ait satış faturasının gün ve sayısı yazılır. 4 ve 5 numaralı sütunlara da işletmeden çıkarılan ilk maddelerin cins ve türleri ile miktara ilişkin birim ölçüsü belirtilerek alt satırlara miktarı gösteren rakam yazılır.

(III) Numaralı Mamul Maddeler Çıkış Tablosu

Basit istihsal defterinin sağ sayfasında bulunan 3 numaralı tablonun örneği Ek 10'da verilmiştir.

İşletmede üretilen maddelerden teslim edilenler, 1'den başlamak ve birbirini izlemek üzere bir sıra numarası altında bu tablonun 1 numaralı sütununa işlenir. 2 numaralı sütuna da teslim günü yazılır. 3 ve 4 numaralı sütunlara teslim edilen mamullere ait faturanın gün ve sayısı yazılır. 5 ve 6 numaralı sütunlara da teslim alanın adı ve soyadı ile adresi yazılır. Üretilen mamuller işletmede mamul üretimi için kullanılacak ise düzenlenen kullanım belgesinin günü ile sıra numarası 7 ve 8 numaralı sütunlara işlenir. Bu durumda (3-6) ve (9-10) numaralı sütunlar boş bırakılır.

Eğer üretilen mamuller yukarıdaki durumların dışında teslim edilmiş ise bu durumları göstermek üzere düzenlenen özel teslim belgelerinin gün ve sıra numarası (9-10) numaralı sütunlara işlenir. Bu durumda (3-8) numaralı sütunlar boş bırakılır. 11, 12 ve 13 numaralı sütunlara kayıt yapılırken bu

üç sütunun yukarısındaki ortak sütun başlığının 1'nci satırına teslim edilen mamul, Gider Vergileri Kanunu'na bağlı tablolardan hangisine giriyorsa, o tablo numarası ile dahil olduğu pozisyon numarası yazılır. 2'nci satırına varsa ilk madde indirim pozisyon numarası, 3'ncü satırına mamulün cinsi ve 4'üncü satırına da mamulün türü yazılır. Bundan sonra 11 numaralı miktar sütununa miktarı gösteren birim ölçüsü (adet, kilo, ton, düzine, litre, net ağırlık, çöp adedi ...) kelimelerinden biri yazılır. Alt satırına da bu ölçülere göre rakam olarak miktar işlenir. 12 numaralı sütuna mamulün birim fiyatı yazılır. 13 numaralı sütuna da mamulün teslim bedeli yazılır.

### 338. Endüstri İşletmelerinde Kayıt Serbestliği

İmalat defterini, başka bir deyişle, endüstri işletmelerinin miktar dengesini izleme, kayıt ve belgelerle kanıtlanma biçimlerini düzenleyen 197-201'nci maddelerin yanısıra Vergi Usul Kanunu'nun "Endüstri İşletmelerinde Kayıt Serbestliği" başlığını taşıyan 203'üncü maddesinde, endüstri işletmelerinde miktar dengesini sağlama yönünden bilimsel yöntemleri uygulama olanağı verilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 197'nci maddesine göre imalat defteri tutmak zorunda olanlar belli koşullara uymak kaydıyla bu zorunluluğa uymayabilir. Bu konuda Vergi Usul Kanunu'nun 203'üncü maddesinin 4. fıkrasında, "imalat defterine kaydolan bilgiyi içerecek şekilde maliyet muhasebesi tutanlar, Maliye Bakanlığı'ndan izin almak koşulu ile imalat defteri tutmazlar" denilmektedir. İmalat defteri tutmak istemeyenler Maliye Bakanlığı'na bu yönde bir başvuru yapacaklar, bu başvuruları olumlu karşılandığı takdirde imalat defteri tutma zorunluluğundan kurtulacaklardır. Uygulamada Maliye Bakanlığı bu yöndeki başvuruları bir inceleme elemanına incelettirmekte

ve inceleme elemanının olumlu görüşüne göre imalat defteri tutmama izni verilmektedir.

3380. İmalat Defterini Tutmamak İçin Gerekli Koşullar

203'üncü maddenin 4. fıkrasına göre imalat defterini tutmamanın iki koşulu vardır. Birinci koşul; imalat defterindeki bilginin maliyet muhasebesi kayıtlarında görülmesidir. İkinci koşul ise; Maliye Bakanlığı tarafından mükellefe bu konuda izin verilmesidir. İkinci koşul bir idari işlem niteliğindedir ve birinci koşulu yerine getiren mükelleflere başvuru üzerine bu izin verilmektedir. Esas olan birinci koşuldur. Birinci koşula hangi durumlarda uyulmuş olacağını inceleyelim.

A) İmalat defterinde gösterilmesi gereken bilgiler maliyet muhasebesi kayıtlarında açıkça görülmelidir. İmalat defterinde hangi bilgilerin gösterileceği ise, Vergi Usul Kanunu'nun 197'inci maddesinde belirtilmiştir. Bu maddenin konu ile ilgili bölümü şöyledir; "İmalat defterine aşağıda yazılı maddelerin giriş ve çıkış hareketleri, maddenin cinsine ve miktarına göre tarih sırasıyla yazılır. Bu maddeler şöyledir:

Satın alınan ve müşteri tarafından üretim yapılmak üzere gönderilen her tür ilk maddeler. Bu maddelerden üretimde kullanılanlar veya aynen satılanlar ile teslim edilen mal maddelerdir.

Bu kanun maddesinde, imalat defterinde hangi bilgilerin bulunması gerektiği belirtilmiştir. Bu aynı zamanda bilgilerin maliyet muhasebesi kayıtlarında nasıl görülebileceğini ortaya koyar. Burada şöyle bir kıstas ortaya koyulabilir:

İmalat defterine kaydolunması gereken bilgi, maliyet muhasebesi kayıtlarında herhangi bir işleme gereksinim bira-



kılmadan ilk bakışta görülebiliyorsa, işletmede ayrıca imalat defteri tutulmasına gerek yoktur. Örneğin, imalat defterinde bulunması gereken bilgiler, miktarına ve cinsine göre gösterilir. Muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ise genellikle tutar olarak kaydedilir. Eğer imalat defterinde gösterilmesi gereken maddelere ilişkin bilgiler, miktarına ve cinsine göre, büyük defter hesaplarında, yardımcı hesaplarda veya diğer maliyet tablolarında varsa ve kayıtlar güvenilir ise, bu durumda imalat defterinde bulunması gereken bilgiler maliyet muhasebesi kayıtlarında var demektir(60).

B) Maliyet muhasebesinin ne olduğunu belirtmek gerekecektir. Çünkü, bir işletmede maliyet muhasebesi tutulup tutulmadığı ise imalat defteri tutmama isteminin birinci koşuludur. Aşağıdaki koşullara genel olarak uyan işletmelerde maliyet muhasebesi tutuluyor demektir.

a) Maliyet muhasebesi hesaplarını içeren hesap planının varlığı.

b) Hesapların gider türlerini, gider yerlerini ve gider taşıyıcılarını ayrıntılı içermesi.

c) Devreler halinde genel üretim giderlerini toplayan ve dağıtan bir "gider dağıtım tablosu" düzenlenmesi. Ayrıca maliyet tabloları düzenlenerek maliyet fiyat ve tutarlarının çıkarılması.

d) Hem maliyet fiyatlarının güvenirliliği hem de işletme denetiminin olumlu ve bilimsel olarak yapılabilmesi için kayıtların belgelere dayandırılması.

---

(60) Çalış,H.: Vergi Hukuku Açısından Sınai İşletmelerde Maliyetleri Hesaplama Yöntemleri ve İmalat Defteri Tutmama İstemi İçin Aranılan Koşullar, Maliye Bakanlığı HUK. Rapor No: H-12/73-79, İstanbul, 1979, s.105.

e) Hammadde ve malzeme alım ve kullanımında gerekli titizliğin sağlanması için bir ambar defteri veya kartı tutulmalı, ambar giriş ve çıkışları fiş ile yapılmalı, fişler tarihli, numaralı ve imzalı olmalıdır. Fişlerde maddenin cins ve miktarı ile çıkış fişlerinde ayrıca gider yerleri bulunması.

f) İşçilik giderlerinin gider yerlerine göre saptanması ve izlenmesi için çalışma kontrol kartları ve bordrolar kullanılarak, bunlar da gider yerlerine göre ayırımı tutulmalıdır.

Uygulamada yukarıdaki bilgiler üç şekilde izlenmektedir. Ya maliyet muhasebesi, finansal muhasebe çerçevesinde izlenir. Ya ayrı bir maliyet muhasebesi düzeni finansal muhasebe ile bağıntılı izlenir. Ya da finansal muhasebeden ayrı bir maliyet muhasebesi düzeninde izlenir. Bu üç durumda da maliyet muhasebesi tutulmuş olur.

İmalat defterinde bulunması gereken bilgiler hangi belgelerde görülürse kanunun istediği koşul yerine getirilmiş olur? Örneğin, bu bilgiler aylık üretim raporlarında görülüyorsa ne olacaktır? İmalat defterinde bulunması gereken bilgiler büyük defterde ise bu defterin; yardımcı defterlerde ise yardımcı defterlerin veya imalat tablosu kartlarında görülüyorsa bu kartların da onaylanması gerekir.

Çünkü, Vergi Usul Kanunu'nun onaylanması gereken defterleri sayan 220'nci maddenin 4. fıkrasında imalat defterinin de onayı zorunludur. Ancak imalat defterinde bulunması gereken bilgilerin kaydedildiği her defter veya kart onaylanacak değildir. Maliyet muhasebesi ile ilgili olarak tutulan yardımcı defterlerden birinde istenilen bilgilerin görülmesi durumunda sadece bu defterin onaylanması yeterlidir.

3381. Bitim İşleri Defterini Tutmamak İçin Gerekli Koşullar

Bitim işleri defterini tutmayarak buraya yazılması gereken bilgileri imalat defterine veya imalat defteri tutmama izni alanlar maliyet muhasebesi kayıtlarına geçirmek koşuluyla istenirse, bitim işleri defteri tutmazlar. Bunun için izin almaya da gerek yoktur.

3382. İstihsal ve Basit İstihsal Vergisi Defterini Tutmamak İçin Gerekli Koşullar

İstihsal Vergisi defterine kaydedilmesi gereken bilgileri; büyük defterde açacakları özel bir hesapta izleyenler, İstihsal Vergisi defteri tutmayabilirler. Bunun için ayrıca izin almaya gerek yoktur. Ancak, büyük defterin onaylanmış olması gerekir.

İşletme defteri tutanlar, basit istihsal defterindeki kayıtları işletme defterinde ayrı sütunlar açmak suretiyle gösterebilirler.

339. Endüstri İşletmelerinde Madde Miktar Dengesinin İzlenmesi

Vergi Usul Kanunu'nun özellikle 197 ve 199'uncu maddeleri incelendiğinde düzenlemenin miktar esasına dayandığı ve endüstri işletmelerinde miktar dengesini sağlamaya yöneldiği görülür. Bu maddelere göre endüstri işletmeleri:

a) Tüm hammaddelerin ambar girişlerini türlerine göre ayrı ayrı, miktar üzerinden günü gününe kaydetmek zorundadırlar.

b) Üretime verilen hammaddelerin ambar çıkışlarını, türlerine göre ayrı ayrı, miktar üzerinden günü gününe kaydetmek zorundadırlar.

c) Üretimden geriye aldıkları hammaddelerin ambar girişlerini türlerine göre ayrı ayrı miktar üzerinden günü gününe kaydetmek zorundadırlar.

d) Üretimi tamamlanan mamullerin ambar girişlerini türlerine göre ayrı ayrı miktar üzerinden günü gününe kaydetmek zorundadırlar.

e) Sattıkları mamullerin ambar çıkışlarını türlerine göre ayrı ayrı miktar üzerinden günü gününe kaydetmek zorundadırlar.

Vergi Usul Kanunu, yukarıda belirtilen konularda kayıt serbestliğini getirdiğine göre, izlenmeleri koşulunu zorunlu saymakta; izlenme biçimini, izlenecek defterlerin ve belgelerin seçimini işletmelere bıraktığından önemli saymamaktadır(61).

Dönem içinde üretilip mamul ambarına gönderilen mamuller, başka bir deyişle mamulde miktar dengesi adı verilen denge şöyle sağlanır:

- + Dönem İçinde Satış Miktarı
- Satıştan İadeler Miktarı
- + Dönem Sonu Mamul Stoku Miktarı
- Dönem Başı Mamul Stoku Miktarı
- = Dönem İçinde Üretilen Mamul Miktarı

Bu mamullerin üretimde kullanılan her tür hammadde için ayrı ayrı düzenlenmesi gereken hammadde miktar dengesi şöyle sağlanır:

$$\begin{aligned} &+ \text{Dönem Başı Hammadde Stoku Miktarı} \\ &+ \text{Dönem İçinde Alınan Hammadde Miktarı} \\ &= \text{Toplam Hammadde Stoku Miktarı} \\ &- \text{Hammadde Alışından İadeler} \\ &= \text{Kullanılabilir Hammadde Stoku Miktarı} \\ &- \text{Dönem Sonu Hammadde Stoku Miktarı} \\ &+ \text{Dönem İçinde Üretimden İade Edilen Hammadde} \\ &= \text{Dönem İçinde Üretimde Kullanılan Hammadde Miktarı} \end{aligned}$$

Endüstri işletmelerinde randıman ölçütleri (standart) genellikle bağlı bulunulan Sanayi Odalarınca, iş konusunda uzmanlaşmış örneğin, tekstil mühendisi, kimya mühendisi, endüstri mühendisi ve makine mühendisi gibi kişilere yaptırılır. Randıman ölçütleri ülkede o iş kolunda çalışan işletmeler için elden geldiğince tek bir standart sağlayabilmek amacıyla kısaca Odalar Birliği olarak anılan (Türkiye Ticaret ve Sanayi Odaları ile Ticaret Borsaları Birliği) kamu kurumu niteliğindeki kuruluşun onayına tâbi "Kapasite Raporu" adlı esere göre saptanmaktadır. Vergi yönünden yapılan incelemelerde, hammadde miktar dengesi kontrollerinde bu rapora uyulmaktadır.

Hammadde miktar dengesinin kontrolünün nasıl yapıldığına ait uygulamadan bir örnek verecek olursak;

İşletmede 19 x 1 döneminde A hammaddesine ait miktar hareketleri şöyledir:

Dönem Başı Stoku	+ 1.700 kg
Dönem İçi Alımlar	+ 7.930 kg
Dönem Sonu Stoku	- <u>1.640 kg</u>
Dönemde Kullanılan	= <u>7.990 kg</u>

Üretim aşamasında, standart olarak 25 adet S mamulü için 1 mt A hammaddesinden kullanılması gerekmektedir (1 kg A hammaddesi = 134 mt A hammaddesidir).

Kullanılması gereken A hammaddesi = 7.990 kg x 134 mt  
= 1.070.660 mt

Üretilmesi gereken S mamulü = 1.070.660 mt x 25 adet  
= 26.766.500 adet S mamulü

İşletme için saptanan olağan fire oranı % 0,1 olduğuna göre;  
26.766.500 adet x 0.001 = 26.767 adet fire miktarıdır.

Olması gereken sağlam üretim miktarı = 26.766.500 - 26.767  
= 26.739.733 adet S  
mamulüdür.

Üretilen S mamulleri 24 adetlik kasalara doldurularak satıldığına göre;

26.739.734 adet/24 adet = 1.114.156 kasa S mamulü üretilmelidir. İşletmede dönem başı ve dönem sonu mamul stokları bulunmadığına göre; standart olarak üretimi yapılıp satılması gereken S mamulü 1.114.156 kasadır.

İşletmenin kayıt ve belgelerinden gerçek üretim miktarı olarak 311.191 kasa S mamulü üretilip, satıldığı saptandığına göre;

Burada kayıt dışı üretim ve satışın olduğu ortadadır. (Stan-

dart Miktar - Gerçek Miktar) yani, olması gereken miktar ile gerçek miktar farkı;

1.114.156 kasa - 311.191 kasa = 802.965 kasadır. Görüleceği üzere işletme hammadde miktar dengesini dikkate almadan hareket etmiştir. Oysa endüstri işletmelerinde dikkat edilmesi gereken noktalar içinde en önemlilerinden birisi budur. Örneğimizde, 1 kasa S mamulünün ortalama satış fiyatı 300.- TL olduğuna göre; gizlenen hasılat  $802.965 \text{ kasa} \times 300 \text{ TL/Kasa} = 24.088.950.- \text{ TL}$ 'dir.

#### 340. Karşılaştırmalı Miktar Dengesi Tabloları

Endüstri işletmeleri salt vergisel nedenlerle değil, işletme içinde üretim ve hammadde miktar kontrolünü sağlamak ve güvenilir bir biçimde yürütmek için miktar dengelerini kontrol etmek zorundadırlar. Üretimde kullanılan hammadde giriş ve kullanım durumunu kontrol amacıyla, maliyet muhasebesi konuları arasında, standart maliyet yöntemine yer verilmiştir. Bu yöntemin ülkemizde uygulama alanının gelişmesinin nedenlerinden biri madde miktar dengesinde kontrolü, işletmenin kendi olanaklarıyla uygulayabilmesidir.

Her bir mamul için ayrı ayrı düzenlenen satılan mamulün maliyeti tablolarına "Karşılaştırmalı Miktar Dengesi Tabloları" eklenerek madde miktar dengesinin kontrolü yapılabilir. Envanter ve imalat defteri kayıtlarına göre düzenlenen karşılaştırmalı miktar dengesi tabloları işletmedeki iç kontrol düzenine göre günlük, aylık, haftalık veya yıllık olarak düzenlenmek suretiyle işletmedeki madde miktar dengesinin kontrolünün sağlanması için gerekli önlemler alınabilir(62).

Karşılaştırmalı miktar dengesi tablosunun düzenlenme-

sine ait bir örnek aşağıda sunulmuştur.

Bir endüstri işletmesinde A ve B hammaddeleri ile C yardımcı maddesi kullanılarak X mamulü üretilmektedir. 1 birim X mamulü üretebilmek için normal standartlara göre 3 kg A hammaddesi, 1,5 kg B hammaddesi ve 1,2 kg C yardımcı maddesi gerekmektedir. X mamulüne ait miktar hareketleri sonucu şöyledir. Dönem başı stoku 15.000 birim, dönem içinde satılan mamul miktarı 55.000 birim, dönem sonu mamul stoku 10.000 birimdir.

İşletmenin envanter ve imalat defteri kayıtlarından saptanan, A ve B hammaddeleri ile C yardımcı maddesinin miktar hareketleri sonuçları aşağıdaki gibidir.

<u>Maddeler</u>	<u>Dönem Başı Stoku</u>	<u>Dönemde Alınacak</u>	<u>Dönem Sonu Stoku</u>	<u>Ortalama Maliyet</u>
A	30.000 kg	255.000 kg	120.000 kg	750.- TL
B	15.000 kg	120.000 kg	48.000 kg	900.- TL
C	24.000 kg	96.000 kg	52.500 kg	450.- TL

İşletmenin normal fire oranı % 6'dır. Karşılaştırmalı miktar dengesi tablosunu düzenleyerek madde miktar dengesinin kontrolünü yapalım. Miktar kontrolunda saptanacak farkı değerlendirmek suretiyle de miktar dengesindeki sıhhsizlik nedeniyle ortaya çıkan hasılat gizlemesinin tutarını hesaplayalım.

Tabloda yer alan bilgilerden miktara ait olanlar imalat defterinden, değere ilişkin bilgiler de finansal muhasebe veya maliyet muhasebesi kayıtlarından elde edilmiştir.



MAMUL MİKTAR DENGESİ TABLOSU

<u>Miktar Dengesi</u>	<u>Mamul X (Br.)</u>
+ Dönemde Satılan Mamul	55.000
- Satıştan İade Olunanlar	-
= Net Satış Miktarı	55.000
+ Dönem Sonu Mamul Stoku	10.000
Toplam	65.000
- Dönem Başı Mamul Stoku	15.000
= Üretilen Mamul Miktarı	50.000

Buna bağlı olarak düzenlenecek olan;

HAMMADDE MİKTAR DENGESİ TABLOSU

<u>Miktar Dengesi</u>	<u>Ham ve Yardımcı Maddeler</u>		
	<u>A(kg)</u>	<u>B(kg)</u>	<u>C(kg)</u>
+ Dönem Başı Hammadde Stoku	30.000	15.000	24.000
+ Dönemde Hammadde Alımı	255.000	120.000	96.000
Toplam	285.000	135.000	120.000
- Hammadde Alımından İade	-	-	-
= Kullanılabilir Hammadde	285.000	135.000	120.000
+ Üretimden İade	-	-	-
- Dönem Sonu Hammadde Stoku	120.000	48.000	52.500
= Kullanılan Hammadde Miktarı	165.000	87.000	67.500
- Standart Kullanım Miktarı	150.000	75.000	60.000
= Fark	15.000	12.000	7.500
- Normal Fire % 6	9.000	4.500	3.600
= Net Fark	6.000	7.500	3.900

İşletmenin miktar dengesindeki sıhhsizlik nedeni ile ortaya çıkan farklar A hammaddesinde 6.000 kg, B hammaddesinde 7.500 kg, C yardımcı maddesinde 3.900 kg'dır. İşletmelerde

bu fark, fazla kullanım sonucu elde edilen mamulün faturasız satıldığı izlenimini yaratır. Veya fark kadar hammadde faturasız satılmış ve bunu gizlemek içinde fazla hammadde kullanılmış gösteriliyor izlenimine de varılabilir.

Bu örnekte farkların değerlendirilmesinden:

A Hammaddesi 6.000 kg x 750.-	=	4.500.000.-
B Hammaddesi 7.500 kg x 900.-	=	6.750.000.-
C Yardımcı Mad. 3.900 kg x 450.-	=	<u>1.755.000.-</u>
		<u>13.005.000.-</u>

İşletmede 13.005.000.- TL'lık hasılatın gizlendiği izlenimine varılır. İşletmeler kendi bünyelerinde bu tabloları düzenleyerek hammadde ve mamulde miktar dengelerini kontrol etmekle, olması gereken durumları ile defter ve belgelerindeki kayıtlı durum arasında ortaya çıkacak farkların önceden önlemini alabilirler.

Diğer yandan, miktar dengelerini kontrol etmeyen işletmeler fazla kullanımlarla üretimlerini gerçekleştirdiklerinden ve gerçek maliyetlerini bilmediklerinden dolayı fiyatlandırma, rekabet ve benzeri konularda da etkin karar almaktan yoksun kalmaktadırlar.

#### 4. VERGİ VE TİCARET KANUNLARI YÖNÜNDEN MİKTAR DENGESİ KONTROLÜ

##### 40. VERGİ KANUNLARI YÖNÜNDEN MİKTAR DENGESİ

Vergi Usul Kanunu, birinci sınıf tüccar sınıfında olup bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olan endüstri işletmelerinde, ticari defterler dışında ayrıca özel bazı defterlerin tutulmasını öngörmüştür. Bu defterlerden biri de imalat defteridir. Endüstri işletmelerinde miktar dengesini izlemeye yönelik düzenlemelerin yapıldığı Vergi Usul Kanunu'nun 197'nci maddesi, uygulamada değişik yorumlara yol açmaktadır. Bu konuda iki görüş ortaya atılmıştır(1).

Bunlardan birincisi; İmalat Defteri, Gider Vergileri Yönünden Dahilde Alınan İstihsal Vergisi mükelleflerinin tutması gereken bir defterdir. Maliye Bakanlığı'nca 25.6.1957 tarihinde yayımlanan 4 seri numaralı Gider Vergileri genel tebliğinde imalat defterinin sürekli olarak üretim işleriyle uğraşan birinci sınıf tüccarlardan, Dahilde Alınan İstihsal Vergisine tabi mükellefler tarafından tutulacağı vurgulanmıştır(2).

Maliye Bakanlığı'nca 1949 yılında yayımlanan Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları kitabında imalat defteri, "Muamele Vergisi Kanunu (1.1.1957 tarihinde Gider Vergileri olarak değiştirilmiştir) hükümlerinin uygulanmasını ve Muamele Vergisi matrahının belli edilmesini sağlayacak şekilde ilk maddelerin satın alınmasından, mamul elde edilinceye kadar olan üretim evrelerini ve hareketlerini saptamak üzere tutulur. İmalat defteri tutmak ödevi sürekli olarak üretim ile

---

(1) Altuğ, O.: a.g.e., s.269.

(2) Kanat, Z.: a.g.e., s.169.

uğraşan birinci sınıf tüccarlar için koyulmuştur. Geçici olarak veya deneme şeklinde üretim yapan bir işletme Muamele Vergisine tabi olmakla beraber, denemenin devam ettiği geçici zaman için imalat defteri tutmayabilir. Bu işlemler muhasebe kayıtlarında gösterilir" denilmektedir(3).

Vergi Usul Kanunu'nun ilk uygulama yıllarında imalat defterinin sadece Muamele Vergisi'ne tabi birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulacağı esasına göre hareket edilmiştir. Mali kaza organları (Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları) ve Danıştay kendilerine gelen vergi uyuşmazlıklarında bu esasa göre karar vermişlerdir. Danıştay bir kararında, "mükellefin birinci sınıf tüccarlardan sürekli imalat ile uğraşıp Muamele Vergisi'ne tabi olup olmadığı konusu saptanmaksızın imalat defteri tutulmadığından dolayı ceza verilmesinin doğru olmayacağı" şeklinde karar vermiştir.

Dahilde Alınan İstihsal Vergisi'ne tabi olmayan endüstri işletmeleri imalat defteri tutmamışlar, miktar dengesini finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi düzeni içerisinde izlemişlerdir.

İkinci görüş; İstihsal Vergisine tabi olsun olmasın üretim ile uğraşan tüm endüstri işletmelerinde miktar dengesini izlemek amacıyla imalat defterinin tutulmasını zorunlu kılan görüştür. Maliye idaresinin ve yargı organlarının birinci görüşü benimsemelerine rağmen özellikle son yıllarda vergi inceleme elemanları tarafından imalat defterinin, birinci sınıf tüccarlardan Gider Vergisi'ne tabi olsun, olmasın sürekli olarak üretim işiyle uğraşanların tümü tarafından tutulması gerektiği şeklinde vergi inceleme raporları düzenlen-

---

(3) Turgay, R.: İşletmelerin Bazı Vergi Sorunları, İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 1, Nisan 1974, s.306.

miştir(4).

Gider Vergisi'ne tabi olmayan birinci sınıf tüccar durumundaki işletmelerin imalat defteri tutmamış olmaları halinde, Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde defterlerin yasal şekilde tutulmaması durumunu takdir nedeni sayan hükmünden yararlanarak işletmelerin beyan ettikleri Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahlarının re'sen takdir yoluyla yükseltilmesi yönünde uygulamalara geçilmiş ve Takdir Komisyonları'nda da vergi matrahları önemli miktarlarda artırılmış, beyan edilen miktarlarla takdir edilen miktarlar arasındaki fark üzerinden işletmeler adına ayrıca kaçakçılık ya da kusur cezaları uygulanmıştır.

Bu şekildeki uygulama, konu ile ilgili 197'nci madde hükmünün soyut bir şekilde ele alınması, bunu izleyen maddelerdeki hükümlerin dikkate alınmaması, bir de üretim deyiminin yanlış yorumlanmasından ileri gelmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 197'nci maddesinde imalat defterinin Dahilde Alınan İstihsal Vergisi'ne tabi birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulacağı hakkında bir açıklama yoktur. Ancak bu maddeyi izleyen diğer maddeler hükümleri bu madde hükmüyle birlikte incelendiğinde, imalat defterinin sadece Dahilde Alınan İstihsal Vergisine tabi mükellefler tarafından tutulacağı anlaşılır. Kanunda bu defterin endüstri işletmeleri tarafından tutulacağı da ayrıca belirtilmiştir. Endüstri işletmeleri, uygulamada beliren görüşlere göre, makina ve aletler aracılığı ile hammaddeye bazı madde ve malzemeler eklenmesi suretiyle yeni mamuller oluşturan ve seri halinde üretim yapan tesislerdir. Bu nedenle sürekli ve seri şekilde üretim yapmayan işletmelerin imalat defteri tutmamaları nedeniyle cezalandırılması kanuna aykırıdır. Öte yandan Vergi

---

(4) Turgay,R.: a.g.m., s.307.

Usul Kanunu'nun 197'nci maddesinde sözkonusu edilen mamulden amaç, üretildikten sonra uzun süre korunabilen, başka şehire nakli ve oralarda satılması ve hatta yurt dışına ihracı olanaklı olan mamullerdir. Bu nedenle örneğin, buz üretiminde imalat defteri tutulmasına gerek olmadığı benimsenmiştir.

Ancak, bugüne kadar Maliye Bakanlığı'nca hangi işletmelerin imalat defteri tutması gerektiği hangilerinin tutması gerektiği konusunda önceden kesin bir saptama yapılmamıştır. Bir başka deyişle hangi işlerin üretim sayılacağı tartışmalıdır.

Bu nedenle çeşitli iş kollarında üretim yapan endüstri işletmeleri, işlerinin üretim olup olmadığı ya da imalat defteri tutup tutmayacakları konusunda duraksamaya düştüklerinde, durumun Maliye Bakanlığı'nca açıklanmasını istemek durumunda kalmaktadırlar(5). Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın muktezaları ve Danıştay'ın kararları ile çeşitli işkollarına göre imalat defteri tutulup tutulmayacağı ortaya çıkmaktadır.

Aşağıda bunların bazılarına ait örnekler verilmiştir(6).

- Kiremit üretimi imalat defteri tutulmasını gerektirir (Dn.4.D.4.5.1960 gün ve E.1959/1279, K.1960/1934).
- Tabaklık üretimi imalat defteri tutulmasını gerektirir (Dn.4.D.13.1.1965 gün ve E.1963/1699, K.1965/34).
- Şeker ve şekerleme üretenler imalat defteri tutmak zorundadırlar (Dn.4.D.31.10.1967 gün ve E.1964/2036, K.1967/5079).

---

(5) Altuğ, O.: a.g.e., s.270.

(6) Kızılot, S., Avcı, Ş.: Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, Ankara, 1979, s.44.

- Cam üretiminde imalat defteri tutulur (Dn.4.D.22.2.1972 gün ve E.1971/4729, K.1972/679).
- Pamuk çırçırlama işi için imalat defteri tutulmaz (Dn.4.D.27.11.1972 gün ve E.1971/6957, K.1972/6913).
- Kolonya üretimi imalat defteri tutulmasını gerektirir (Dn.4.D.2.5.1973 gün ve E.1970/7483, K.1973/2420).
- Şarap üretenlerin imalat defteri tutması gerekir. (Dn.4.D.26.6.1974 gün ve E.1973/1982, K.1974/2760).
- Deri üretimi imalat defteri tutulmasını gerektirir (Dn.4.D.18.2.1975 gün ve E.1974/1393, K.1975/627).
- Kuyumcu olan yükümlünün imalat defteri tutması gerekmez (Dn.4.D.18.6.1975 gün ve E.1974/1303, K.1975/2053).
- İnşaat müteahhitleri imalat defteri tutmak zorunda değildir. Maliye Bakanlığı, 27.12.1978 tarih ve 24438-203-255/93250 sayılı muktezası.
- İkinci sınıf tüccarların imalat defteri tutmak zorunlulukları yoktur (Dn.4.D.20.11.1973 gün ve E.1973/3973, K.1973/4805).
- Ücretle başkalarına üretim yaptıran işletmelerde imalat defteri tutmak zorunlu değildir (Dn.4.D.13.2.1975 gün ve E.1974/504, K.1975/513).

Dahilde Alınan İstihsal Vergisi'ne tabi olsun olmasının üretim işi ile uğraşan işletmeler miktar dengelerini sağlamakta araç olarak kullandıkları imalat defteri açısından durumlarını gözden geçirmelidirler. Vergi uygulamalarına yön veren Maliye Bakanlığı ile Danıştay'ın da sorunu kanun koyucunun amacına uygun bir çözüme bağlamaları beklenmektedir(7).

---

(7) Turgay,R. : a.g.m., s.310.

#### 41. VERGİ VE TİCARET KANUNLARI YÖNÜNDEN STANDART MALİYETLER

##### 410. Yasal Hükümler ile Standart Maliyet Bağintısı

Vergi Usul Kanunu'nda standart değer ve maliyetlerle ilgili hüküm yoktur. Bunun nedeni, standartların işletmelerde üretimden dağıtıma kadar olan edimlerinin kontrolü için bir araç olarak işletme içi özellik taşımasıdır. Vergi Usul Kanunu'nda ise vergi matrahlarına ilişkin nesnel esaslar yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 275'inci maddesinde üretilen malın maliyet bedelini oluşturan unsurların standart değerlerin saptanmasında da dikkate alınmasında sakınca yoktur denmektedir. Görüldüğü gibi bu madde, standartların saptanmasına aykırı düşecek bir hüküm taşımamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 183 ve 184'üncü maddeleri ile Ticaret Kanunu'nun 70 ve 71'inci maddeleri sırası ile yevmiye ve büyük deftere ilişkindir. Bu maddeler, finansal muhasebenin alım, satım, ödeme, tahsilat, amortisman, karşılık ayrılması gibi benzeri finansal ve ekonomik karakterdeki işlemleri ile bağıntılıdır. Standartlar ise, sadece işletme muhasebesi ile bağıntılıdır. Bu bakımdan standart maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde, finansal muhasebeye giren işlemlerinin, açıklanan kanunların hükümlerine ters düşecek yönü yoktur.

Defter tutma ve muhasebe serbestisi bakımından, Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesinde defterlerin aşağıdaki amaçları sağlayacak şekilde tutulması istenmektedir(8).

- a) Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu saptaması,

---

(8) Canoğlu, M.A.: Standart Değerler, Standart Maliyetler ve Vergi Usul Kanunu Hükümleri, Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul, 1970/4, s.71.



- b) Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarını saptaması,
- c) Vergi ile ilgili işlemleri belli etmesi,
- d) Mükellefin vergi karşısındaki durumunun hesapsal olarak kontrolü ve incelenmesi,
- e) Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımı ile üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarının kontrol edilmesi ve incelenmesi.

Öte yandan kanunun 175'inci maddesinde endüstri işletmelerinde muhasebe serbestisi de tanımlanmıştır ve maddede yer alan hüküm şöyledir. "Mükellefler, bu kısımda yazılı amaç ve esaslara uymak koşulu ile defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri yöntem ve şekilde uygulamakta serbesttirler". Görüldüğü üzere endüstri işletmelerindeki muhasebe serbestisine göre, çağdaş işletmecilikte önemli bir yeri olan standart maliyet yöntemini, vergi uygulaması bakımından reddedebilmek için herhangi ciddi bir neden yoktur(9).

Çağdaş anlamda maliyet muhasebesinin, salt maliyetlerin hesaplanması ile yetinmeyip, yönetim için gerekli bilgilerin sağlanması görevi de vardır. Bu anlayış içerisinde verimin artırılması, kontrol edilebilir giderlerin denetiminin sağlanması ve maliyetlerin düşürülmesi için etkin bir denetimin kurulmasında standart maliyetlerin rolü büyüktür.

Endüstri işletmelerinde faaliyet sonuçlarından doğacak matrahları doğru hesaplayabilmek için muhasebe kayıtlarını belli bir düzene sokmanın gerekliliği vardır. Kanun böyle bir

---

(9) Hiçşaşmaz, M.: Vergi Usul Kanunu Hükümleri Standart Maliyet Tatbikatına Mani midir? İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 4, 1979, s.52.

düzen kurarken, belli esaslara dayanan ve konusu vergi konularından ayrı bulunan muhasebe tekniğine yenilikler kazandırmayıp, verginin hesaplandığı matrahın saptanması bakımından muhasebeden sadece faydalanmak durumundadır.

İlgili hesap dönemine ait sonuçlar ister kâr ve zarar hesabına göre isterse öz sermaye kıyaslaması yapılarak saptanmış olsun, matrahın saptanması için kanunun muhasebe kayıtlarına müdahalesi üç noktada toplanır(10). Bunlar sırası ile;

- 1- Gider kabul edilmeyen unsurların saptanmasında (Gelir Vergisi Kanunu Madde 41, Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 15).
- 2- Vergiden istisna kazanç ve hasılatların saptanmasında (Gelir Vergisi Kanunu Madde 18, Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 8).
- 3- Değerleme esaslarının ilkelere bağlanmasında (Vergi Usul Kanunu 3. Kitap).

Uygulamada, ticari bilanço ve kâr-zarar ile mali bilanço ve kâr-zarar kavramlarının yer almış bulunması bu durumun açıklanmasına yeterlidir. Vergicilik ile muhasebe tekniği arasındaki bağıntı, kâr-zarar hesabında yer alan kalemler arasındaki seçimlerle, bilançoda yer alan aktif ve pasif unsurların değerlendirilmesinde uygulanacak esaslar üzerinde kurulmalıdır. Vergi kanunları bakımından standart maliyetler ile bağıntılı uygulama incelenirken konunun üretilen mamullere ait bir değerlendirme problemi olarak ele alınması gerekir. Burada da standart maliyet uygulanmasında yasal bir engelin ol-

---

(10) Emrelioğlu, Ç.: Standart Maliyet-Vergi Hukuku Yönünden Eleştirilmesi, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, E-109/13, İzmir, 1971.

madığı, ancak sonuçların saptanmasında ve stokların değerlendirilmesinde standart maliyetin ölçü olarak kullanılamayacağı sonucuna varılabilir.

411. Standart Maliyetlerin Vergilendirme Teknikleri  
Karşısındaki Durumu

Standart maliyet yöntemi, işletme yönetiminin gereksinmelerini karşılamak için geliştirilmiş bir tekniktir. Standartlar, işletmenin faaliyet etkinliğini denetlemek (kontrol etmek) için saptadığı birer anahtardır. Bu görünüşü ile komple bir kontrol sistemi olan standart maliyet yönteminden beklenen faydaların elde edilebilmesi işletmenin standartlarını kendi gereksinmelerine göre saptamasına bağlıdır. Standart maliyet yönteminde miktar sapması standart fiyat ile değerlendirilmektedir. Vergi kanunlarına göre miktar dengesi kontrollerinde bulunan farklar ise emsal bedelle değerlendirilmektedir. Bu farkın standart fiyat ile değerlendirilemeyeceğini şöyle açıklayabiliriz: Standart maliyetler, işletmenin istek ve gereksinmesine göre beklenen, normal, ideal gibi değişik düzeylerde saptanmaktadırlar. İşletmenin standartlarını kendine uygun şekilde saptamasında kendi kendini denetleyebilmek için geçerli bir düşünce bulunmaktadır(11).

Diğer yandan vergi eşitlik ve adaletin sağlanabilmesi için gerekli koşullardan bir tanesi, verginin konu, matrah, oran ve bunlarla ilgili hesaplamalarının nesnel ölçülere dayanmasıdır. Vergi kanunlarının maliyetlerle ilgisi, maliyetlerin bir değerlendirme ölçüsü olmasından ileri gelmektedir. Bu nedenle vergi kanunlarının aradığı değerlendirme ölçülerinin de nesnel olması gerekir. Her işletmenin değişik esaslar ile saptadığı standart maliyetler vergilendirmede

---

(11) Noyan, G.: Standart Maliyet Usulü ve İngiliz Vergi Kanunlarındaki Tatbikatı, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, E-421, İstanbul, 1977, s.170.

esas alınacak değerlendirme ölçüsü olmaktan çok uzaktır. Vergilendirmede standart maliyetlerin yer alması vergilendirmenin öngörü esaslarına dayanmasını ifade eder ki bu da olanaksızdır.

Standart maliyet yönteminden vergilendirmede de faydalanılabilmesi için standartların nesnel esaslara dayandırılması düşünülebilirse de bu düşünce yanlıştır. Çünkü standartlar işletmenin bir gereksinimini karşılamaktadır. İşletme standartlarını belirli şekilde saptamaya zorlanacak olursa, bu standartlar işletmenin kendi gereksinimlerini karşılamaktan uzak kalabilir. Bu durumda işletme bir yandan vergilendirme ile ilgili bir ödev olarak standartları uygularken diğer yandan da kendi gereksinimi için ayrı standartlar uygulama yoluna gidecektir. Vergi sistemi içinde doğruca standart maliyetlere yer verilmesi mükelleflere ilgili vergilerden kaçınabilmeleri için de olanak sağlamış olacaktır. Mükellefler standartlarını saptarken ileride ödeyecekleri vergileri de hesaba katıp standartlarını ayarlama yoluna gidebilecek veya bu düşünce ile etkilenecektir. Böylece bir yandan standartlar geçerlilikten uzaklaşırken diğer yandan da vergilendirmeden beklenen kaynak sağlama amacı zayıflatılmış olacaktır.

İşletmelerin muhasebe yöntemlerini seçme ve gereksinimlerini karşılamada en doğal hakları olan özgürlükleri de gözönünde tutulunca, standart maliyet yöntemi ile vergilendirme tekniklerini bağdaştırmaya çalışmak tek çıkar yol olarak kalmaktadır.

Gerek standart maliyet yönteminin ve gerekse vergilendirme tekniklerinin günümüz anlayışına göre vazgeçilemeyecek ilkeleri vardır. Dolayısı ile bir bağdaştırmaya gidilirken bu ilkelerden birinin diğeri lehine feda edilmesi düşünülemez. Bu durum her iki gereksinimin de ayrı olarak karşılanması gerektiğini belirtir.

Standart maliyet yöntemi ile vergilendirme tekniği gereksinimlerini ayrı ayrı karşılamak için iki maliyet veya muhasebe yönteminin birlikte uygulanması gerekir. Bu iki yöntem, muhasebe işlemlerinde tekrarlamaları gerekli kılacaktır. Bu ise;

- a) Bir kısım kayıtların, her iki sistemde de aynen yapılmak sureti ile gereksiz yere tekrarlanmasına,
- b) Kayıtlarda zaman kaybına,
- c) Personel ve malzeme savurganlığı ile muhasebe giderlerinin yükselmesine neden olacaktır.

Standart maliyet yöntemi ile vergilendirme tekniklerini bağdaştırmanın en uygulanabilir yolu standart maliyet yöntemi ile elde edilen sonuçların dönem sonunda bir defada vergilendirme tekniklerine uygun olarak düzeltilmesini (çevrilmesini) sağlamaktır. Söz konusu çevirme veya düzeltme sadece vergilendirme yönteminde olacak, dolayısı ile standart maliyetlere göre elde edilen sonucun gerçek maliyet yönteminde alacağı şekil gösterilecektir. Ancak, vergilendirme yönünden tek değerlendirme ölçüsü de gerçek maliyet bedeli değildir. Borsa veya emsal bedeli gibi değerlendirme ölçülerinin uygulanması gerektiğinde gerçek maliyet de yetersiz kalmakta ve gerçek maliyete göre bulunan sonuçlar da düzeltilmektedir. Genellikle diğer değerlendirme ölçülerinin gerçek maliyet ile bağıntısı yoktur. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 267'inci maddesi ikinci sırası şöyledir: Emsal bedeli saptanırken maliyet bedeli biliniyor ise bu durumda mükellef bu maliyet bedeline toptan satış için % 5, perakende satış için % 10 eklemek suretiyle emsal bedelini saptar(12). Dolayısıyla vergilendirme ilkeleri standart maliyet yönteminden, gerçek

---

(12) Baybaş, A. : Gelir ve Kurumlar Vergileri ile Vergi Usul Kanunu, Ankara, 1981, s.247.

maliyetten farklı olarak sadece standart maliyetlerin gerçek maliyetlere çevrilmesini bekleyebilir. Burada düzeltilecek değerler ise;

- a) Dönem başında varolan değerler,
- b) Dönem içinde satın alınan değerler,
- c) Dönem sonunda varolan değerler

olarak üç grupta toplanır.

Standart maliyet yönteminde sonuçlar saptanırken bunların gerçek maliyet ile olan bağıntıları da toplu olarak gösterilmiş bulunur. Çünkü, standart ve gerçek maliyetler arasında daima;

$$\text{Gerçek maliyetler} = \text{Standart maliyetler} \pm \text{Sapmalar Toplamı}$$

bağıntısı vardır. Standart maliyetlerin gerçek maliyetlere çevrilmesi, hangi sapmalardan ne kadarlık kısımların hangi maliyetlere ait olduğunun saptanmasına dayanmaktadır.

Sapma hesaplarının kapatılması olarak inceleyeceğimiz bu konuda üç yöntem vardır.

#### A. Sonuç Hesabına Aktarma

Bu yöntem gerçek maliyetlerin standart maliyetler olduğu görüşüne dayanır. Her sapma bir maliyet yükselmesi ya da alçalması göstermeyip gerçek maliyet olan standart maliyete nazaran anormal bir durumu açıklar.

Sapmalar işletmenin edimindeki tüketim, verim ya da maliyetlerdeki anormallikleri ortaya koyar. Bu durumda işletmenin kayıp ya da kazançları sayılırlar ve böylece kâr ve zarar ya da maliyet muhasebesi sonuçları hesabına aktarılmalrı

gerekir.

Ancak, maddelerin satın alınmalarında saptanan sapma ikiye ayrılabilir. Satın alınanlardan kullanılanlara düşen sapma ve kullanılmayıp stokta kalanlara düşen sapma. Kullanılan maddeye düşen sapma kâr ve zarar hesabına aktarılır. Stokta kalan kısma ait sapma ise, alışlar gerçek maliyet ile bilançoda yer alacağı için, stoklara eklenir(13).

#### B. Stoklarla Satılan Mamüller Arasında Dağıtım

Bu yöntemde sapmaların, dönemsonu yarı mamul stoku, satılan malların maliyeti ve mamul stokları arasında eşdeğer birimlere göre dağıtılması görüşü savunulur. Bu görüş dönem sonuçlarının gerçek maliyet bilgilerini yansıtması gerektiğini vurgular(14). Bu uygulamaya örnek olarak, bir endüstri işletmesinde saptanan madde miktar sapmasının olumsuz (54.000.-) TL'nin gider taşıyıcıları arasındaki dağıtımını verilebilir.

Şöyle ki;

Dolaysız Madde Miktar Sapması	: 54.000.-
Dolaysız Madde Eşdeğer Birim Toplamı	: 300 birim
Dağıtılacak Sapma: 54.000.-/300 birim	: 180.- TL/br
Dönem Sonu Yarı Mamul Stoku	: 110 birim
Dönem Sonu Yarı Mamul Stoku=(110x180.-)	19.800.-
Mamul Stoku = (105x180.-)	18.900.-
Satılan Malın Maliyeti = (85x180.-)	<u>15.300.-</u>
Dolaysız Madde Miktar Sapması	<u>54.000.-</u>

Bir sonraki dönemin başında stokları yeniden standart maliyetlerle göstermek için, sapmaların stoklarla ilgili kıs-

(13) Canoğlu, M.A.: İşletme Muhasebesi (Maliyet Muhasebesi), İstanbul, 1977, s.379.

(14) Sevgener, A.S.: a.g.e., s.140.

ma yeniden sapma hesaplarına aktarılır.

C. Diğer Bir Çözüm Şekli de Şudur

Olumsuz sapmalar kâr ve zarar hesabına, olumlu sapmalar karşılık hesabına aktarılır. Bu şekilde stokların standart maliyetle değerlendirilmesine karşın, karşılık hesabı kullanılarak bilançoya gerçek maliyetler aktarılır.

Muhasebe tekniği yönünden sapmaların bazı geçici (düzeltici) hesaplarda izlenmesi de olurludur. Sapmalar olumlu ise, bilançonun pasifinde "Gelecek Hesap Dönemine Ait Gelirler" bölümünde, olumsuz ise, "Peşin Ödenmiş Giderler" bölümünde bilançonun aktifinde gösterilir ve gelecek hesap dönemlerinin olumlu veya olumsuz sapmaları ile karşılaştırılmak suretiyle kapatılır(15).

42. VERGİ VE TİCARET KANUNLARI YÖNÜNDE STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

420. Stoklar ile Değerleme, Maliyet ve Kâr Bağlılıkları

Stokların değerlendirilmesi salt olarak dönem sonu stokunun değerlendirilmesi değildir. Bu aynı zamanda satılan veya işletmede kullanılan stokların değerlendirilmesini de içerir. Satılan malın değerlendirilmesi satıştan doğacak kârın saptanması bakımından önemli olduğu kadar, üretimde kullanılan maddenin değerlendirilmesi de üretim maliyetinin saptanması yönünden önemlidir. Dönem sonu stoklarının değerlendirilmesi ise öz varlığın saptanması için gereklidir. Stokların değerlendirilmesinin ana amacı, işletme kârını doğru olarak saptamaktır. Gerçekleşen kârın doğru bir şekilde

---

(15) Akgüç, O.: Mali Tablolar Analizi, İstanbul, 1981, s.63.



saptanması için stokların değerlemesinin doğru yapılması gerekir(16).

#### 4200. Stok Kavramı

Ticaret veya endüstri işletmelerinin varlıkları arasında önemli bir yeri alan stok kavramının bazı tanımları aşağıda verilmiştir.

Hammadde ve gereçler, yarı mamuller ve mamuller, satılmak üzere elde bulundurulmuş mallar ve dönem sonunda yolda, depoda ve konsinye olarak başkalarında bulunan malların tümüne stok denir(17). Amerikan Lisanslı Kamu Muhasebecileri Derneği (AICPA) tarafından yayınlanan bültende stok, satılmak üzere elde bulundurulmuş mallar, üretim aşamasında bulunan madde ve gereçler ile üretimde kullanılacak her türlü madde ve gereçlerdir(18). Bir başka tanımda stoklar, işletmenin normal faaliyet döneminde satılacak, tüketilecek veya edimlerle değişime uğrayacak maddi mallardır(19).

#### 4201. Stoklar ile Değerleme Bağlantısı

Ticaret ve endüstri işletmeleri stoklarını değerlemeye gerekli önemi vermelidirler. Özellikle endüstri işletmelerinde satışa hazır mamullerin yanında üretim aşamasında (yarı mamul) ve üretilecek olan hammadde ve gereçlerin olması stokların değerlemesinde karmaşık bir yapı oluşturmaktadır.

- 
- (16) Engin, M.: Bilanço Tekniği ve Vergi Hukuku Açısından Stok Değerlemesi, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, E-1074, İstanbul, 1978, s.15.
- (17) Kohler, E.L.: a.g.e., s.280.
- (18) AICPA: Accounting Research Bulletin, No: 43, s.27.
- (19) Pekiner, K.: İşletme Denetimi, Sermet Matbaası, İstanbul, 1977, s.28. T.C.Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı: Terimler ve Açıklamalar, s.71.

Stokların değerlemedesinde hangi yöntemin, hangi ölünün kullanılmasının gerektiğinin saptanmasında aşağıdaki esaslar gözönünde tutulabilir(20).

- a) Seçilecek değerleme metodu, hesap dönemi kârının gerçeğe en yakın olarak saptanmasına olanak sağlamaktadır.
- b) İşletme sermayesi, öz sermaye, stokların devir hızı ve borç ödeme yeteneği hakkında yanıtıcı yorumlara yol amayacak şekilde işletmenin hesap dönemi sonundaki finansal durumunun gerçeğe en yakın biçimde belirtilmesine yardımcı olmalıdır.
- c) Gelecek hesap dönemlerinin krlarının gerçeğe yakın bir şekilde saptanması için faydalı bir araç oluşturmalıdır.
- d) İşletme yöneticilerine gelecekteki edimlerinin planlanmasında kullanacakları bilgileri sağlamalıdır.
- e) Stokların daha verimli kullanılmasına katkıda bulunmalıdır.
- f) Nesnel olmalı, hesap dönemi sonuçlarını yapay bir biçimde etkilememelidir.
- g) Uygulaması kolay olmalıdır.

Hiçbir değerleme yöntemi, sayılan esaslara tam olarak uyamaz, bu amaçların hepsini birden sağlamaz. Bir işletme için uygun değerleme yöntemi; kanunlara, işletmenin ve stokla-

rın özelliğine, ekonomik koşullara, uygulayacak personelin bilgi ve yeteneklerine bağlıdır.

Stok değerlemeleri için çeşitli yöntemlerin önerildiği ve uygulandığı görülmektedir. Hemen tüm değerlendirme yöntemlerinin esas amacı, hesap dönemi boyunca gelir ve giderlerin doğru saptanmasıdır. Ancak gerek ülke ekonomik ve finansal yapılarındaki değişimler, gerek firma ve sektörel düzeydeki özellikler; işletmecilerde birbirinden farklı değerlendirme yöntemlerinin araştırılması sonucunu yaratmıştır(21).

Stok değerlendirme yöntemlerini üç ana bölümde toplayabiliriz.

- 1- Maliyet bedeli ile değerlendirme yöntemi,
- 2- Piyasa fiyatı ile değerlendirme yöntemi,
- 3- Maliyet veya piyasa fiyatından düşük olanı ile değerlendirme yöntemi(22).

Stokların değerlemesinde maliyet bedeli; malın dışarıdan satın alınması veya işletme içinde üretilmesine göre; alış maliyeti veya üretim maliyeti olmak üzere iki ana kavram olarak değerlendirilir. Maliyetle değerlendirme yöntemi: Gerçek maliyet; basit, ağırlıklı ve hareketli ortalama; ilk giren ilk çıkar; son giren ilk çıkar değerlendirme yöntemleri olarak uygulanabilir(23).

Standart maliyetle değerlemede, gerçek maliyetlerin hesaplanmasındaki gecikmenin işletme yönünden doğurduğu olumsuz sonuçlar önlenir. Ayrıca, gerçek maliyetlerin saptanma-

---

(21) Peker,A.: Enflasyon Ortamında Stok Değerleme Yöntemleri ve Lifo, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1975, s.58.

(22) Moore,C.L., Jaedicke,R.K.: Managerial Accounting, s.50.

(23) Anthony,R.N., Reece,J.S.: a.g.e., s.169-170.

sından sonra performansın ölçülebilmesi standart maliyetle değerlendirme ile yapılabilir.

Standart maliyetleri, gerçek maliyetlerden soyutlamak olumlu değildir. Çünkü, standart maliyetler gerçek maliyetlerin arzulan duruma yaklaşma derecesini ölçmekte kullanılan bir anahtar veya ölçüdür. Başka bir anlatımla; gerçek maliyetlerin standartlardan uzaklaşma nedenlerini araştırmakta kullanılan bir araçtır(24).

Üretilen malların gerçek maliyet ve standart maliyet ile değerlemesi sonucu ortaya çıkan sapmalar dönem sonunda aşağıdaki şekilde düzeltilir. Ya sapmaların tamamı, standart maliyetlere göre saptanan satılan malın maliyet değerine eklenerek sonuç hesaplarına aktarılır -ki bu durumda, satılmayıp stokta kalan mallar standart maliyet değerleri ile değerlendirilmiş olur- ya da, stokta kalan mallar ile satılan malların maliyetleri arasında orantılı bir şekilde dağıtılır. Bu durumda, stokta kalan mallar gerçek maliyet değerleri ile değerlendirilmiş olur.

Piyasa fiyatı ile değerlendirme yöntemi: Bu yöntemin amacı, fiyatların arttığı dönemlerde maliyet bünyesine giren maddelerin değerini değişen fiyat düzeyine elden geldiğince uygun duruma getirmektir(25). Bu değerlendirme yöntemi, net gerçekleşebilir değer, emsal bedel ve cari yenileme maliyeti şeklinde uygulanabilir(26).

- 
- (24) Meriç, B.: Ticari ve Mali Bilançolarda İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde Değerleme, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1982, s.78.
- (25) Meriç, B.: a.g.e., s.80.
- (26) Sayarı, M.: Enflasyonda Gerçek Satış Kârının Saptanması, A.İ.T.İ.A. Yayını, No: 146, Ankara, 1981, s.39.

Stokların net gerçekleşebilir değeri, beklenen gelirden, tamamlama ve kullanışa hazırlama giderlerinin düşülmesi ile bulunur. Emsal bedeli ile değerlendirme, kanunlar yönünden stok değerlendirme kesiminde ele alınacaktır.

Maliyet veya piyasa fiyatından düşük olanı ile değerlendirme yöntemi: Bu yöntemin uygulanmasının nedeni fiyat düşüşlerinden doğabilecek zararın, satışın yapıldığı tarihte değil, fiyatların düştüğü dönemde dikkate alınmasını ve dönem kârının buna göre hesaplanmasını sağlamaktır(27). Bu yöntemde maliyet değeri esasının uygulanıp uygulanmayacağı değerlendirme konusu olan malın değerlendirme günündeki piyasa fiyatına bağlanmıştır. Değerleme gününde, değerlemeye konu olan malın piyasa fiyatı maliyet değerinden daha düşük ise, bu durumda söz konusu mal, maliyet bedeli yerine piyasa fiyatı ile değerlendirilir.

#### 4202. Stoklar ile Maliyetler Bağlantısı

Stokların maliyetlerle bağlantısında ticaret ve endüstri işletmeleri arasındaki ayırım dikkate alınmalıdır. Çünkü ticaret işletmelerinde satılan mal maliyeti önem taşırken, endüstri işletmelerinde üretilen mamul maliyeti önem kazanmaktadır. Gerek satın alma gerekse üretim edimleri stok maliyetlerinin saptanması işleviyle bağlantılıdır. Bu nedenle maliyet satınalma durumunda edinilen mal için ödenecek fiyatı simgelerken malın üretilmesi halinde, üretilen malın elde edilmesi evresine kadar üretim edimi için katlanılmış giderleri belirlemektedir. Böylece işletmelerdeki stok maliyetlerinin malların edinme bedellerinden gelirin gerçekleşmesi ile ilgili olarak henüz tüketilmemiş veya yararlanılmamış kısmı simgelediğini söylemek doğru olacaktır. Bu nedenle stoklar, ertelen-

---

(27) Ataman,Ü.: Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, No: 363/596, İstanbul, 1982, s.121.

miş maliyet birikimleri olarak da nitelendirilmektedirler(28).

Stoklar ile maliyet bağıntısı şöyle açıklanabilir; Malların satın alınmasında veya üretilmesinde katlanılan maliyetler, dönem giderleri ve üretim maliyetleri olarak ikiye ayrılır. Dönem giderleri doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır, üretim maliyetleri ise, satılan malın maliyeti ve stok değerlendirme süreci sonucu stoklar olarak oluşur. Satılan malın maliyeti sonuç hesaplarına aktarılır. Dönem sonu stokları ise bilançoda görülür(29).

#### 4203. Stoklar ile Kâr Bağıntısı

Birçok işletmelerin ana uğraşını oluşturan mal alım satımı ve üretiminde başlıca amaç kâr sağlamaktır. Değerleme gününde işletmelerin envanterinde bulunan stokların hangi değerle değerlendirileceği konusu ticari ve özellikle mali kârın saptanması açısından önemlidir. Çünkü kazancın belirlenmesinde stokların değerlendirilmesi etmenlerden biridir. Dönem sonundaki stokların envanter değeri, işletmenin sattığı malların maliyetini dolaylı olarak etkilemektedir. Bu durum ise, safi kazancın saptanmasında etkilidir. Bir başka deyişle, dönem sonu mal stokunun düşük değerlendirilmesi demek, kazancın düşük saptanması demektir. Bu işlemler stoklarla kâr arasındaki yakın bağıntıyı kanıtlayıcı bir görev yapmaktadır.

#### 421. Ticaret Kanunu Yönünden Stok Değerlemesi

TTK'nun değerlendirme yöntemlerine ait bir maddesinin ticari işletme konusunun bulunduğu birinci kitabında, diğerinin de ticaret

---

(28) Sayarı, M.: a.g.e., s.53.

(29) Meigs, W.B., Johnson, E.C., Keller, F.T., Mosich, A.N.: Intermediate Accounting, Third Edition, Mc Graw Hill, New York, 1974, s.293.

şirketlerinin bulunduğu ikinci kitabında olması nedeniyle konuyu ikiye ayırarak inceleyeceğiz(30).

#### 4210. Kişi İşletmelerinde Stok Değerlemesi

Gerçek kişilere ait firmalarla kollektif ve adi komandit şirketler, dönem sonlarındaki değerlemenin T.T.Kanunu'nun 75'inci maddesine göre; "bütün aktiflerin en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunacağı" belirtildikten sonra borsada kote edilen malların,değerleme gününün "borsa rayicine" göre değerlendirileceği açıklanmıştır. Borsası bulunmayan mal stokları genel hüküm çerçevesinde en çok "işletme için haiz oldukları değer" üzerinden değerlendirilecektir.

İşletmede üretilen mamul veya yarı mamuller için ayrıca bir hüküm bulunmadığından bunların da yukarıdaki esaslara göre değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

#### 4211. Sermaye Şirketlerinde Stok Değerlemesi

T.T.Kanunu'nun sermaye şirketleri için düzenlenen özel 461. madde hükmüne göre; "hammadeler, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya, emtia ve satılık diğer mallar en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirilebilir. Bununla beraber, bu malların maliyet değeri bilançonun tanzimi zamanında cari fiyattan fazla ise bunlar bilançoya en fazla cari değer üzerinden geçirilebilir" denilmektedir.

Kanun, maddesinde değerlendirme de aşağıdaki en üst sınırları koymuştur; Değerlemede ilke, stokların maliyet değeri-

---

(30) Özaslan,İ.: Envanter ve Değerleme Yönünden Özellik Arzeden Konular, İ.İ.T.İ.A. Muhasebe Enstitüsü Lisans Üstü Öğretim Programı, İstanbul, 1977, s.83.

nin, değerleme günündeki piyasa fiyatından düşük olması durumunda maliyet değeri olmaktadır. Stokların maliyet değerinin, değerleme günündeki piyasa fiyatından fazla olması durumunda ise piyasa değeri olmaktadır (31). Yani 461'nci maddeye göre stoklar en çok maliyet veya üretim değeri ile bilançoya geçirilirler, ancak bilançonun düzenlendiği tarihteki piyasa değeri, üretim veya maliyet değerinden az ise, mal stokları piyasa değeri ile bilançoya geçirilirler.

#### 422. Vergi Kanunları Yönünden Stok Değerlemesi

Stokların değerlemesinde uygulanan değerleme yöntemlerinin her birinde kâr, farklı tutarlarda hesaplanmaktadır. Vergi Usul Kanunu vergiye esas olan kârın saptanmasını sağlamak amacıyla stokların değerlemesini belirli esaslara bağlamış ve stokların değerlemesinde işletmelere serbesti tanınmamıştır. İşletmelerin stokları düşük değerleyerek, ödenecek vergiyi azaltma olanakları ortadan kaldırılmak istenmiş ve bu amaçla değerlemede tabanın saptanması yoluna gidilmiştir.

Vergi yönünden ana değerleme kuralı, maliyet bedeli ile değerlemedir. Daha önce açıklanan maliyet esasına dayalı değerleme yöntemlerinin uygulanmasında da serbesti tanınmamıştır. İlke olarak stok değerlemesinin gerçek maliyetle yapılması gerekir. Maliyet esasına dayalı diğer yöntemlerin ise, gerçek maliyete yaklaştıkları ölçüde uygulanma olanağı vardır.

Ancak stokta gerçekten hangi malların bulunduğu saptanması olanağı bulunmayan, biri diğerinin yerine konulması olanaklı olan mallarda gerçek maliyete en yakın sonucu vermesi nedeni ile ortalama maliyet yöntemi de uygulanabi-

---

(31) Meriç, B.: a.g.e., s.81-83.



lir(32).

Malın maliyet bedeli ile değeri olacağı belirtilen Vergi Usul Kanunu'nun 274'üncü maddesinde ayrıca malın maliyet bedeline göre değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği durumlarda yükümlü, maliyet bedeli yerine 267'inci maddenin 2. sırasındaki yöntem hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü uygulayabilir(33). 274'üncü maddedeki emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak saptanamayan bir malın değerlendirme gününde satılması durumunda emsaline göre taşıyacağı değerdir.

4220. Kuramdaki Değerleme Yöntemlerinin Vergi Kanunları'ndaki Uygulanma Olanakları

Gerçek maliyet yöntemi, Vergi Kanunlarında stokların maliyet bedeli ile değerlemesinde esas alınan ana maliyet yöntemidir.

Ortalama maliyet yöntemi: Biri diğerinin yerine konulması olanaklı olan mallarda uygulanabilir. Basit ortalama maliyet yöntemi daha çok alış partilerinin birim sayısı ve fiyatları eşit olduğunda gerçekçi sonuçlar verir. Hareketli ortalama maliyet yöntemi gerçek maliyete en yakın sonucu verir. Ana ilke gerçek maliyetle değerlendirme olduğundan devamlı envanter tutulması olanağının bulunduğu durumlarda bu yöntemle değerlendirme daha gerçekçi olur.

---

(32) Meriç, B.: Vergi Hukukunda Maliyet Bedeli Ölçüsü ve Lifo Yönteminin İşletmeleri Koruma Gücü, Vergi Dünyası Dergisi, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı: 5, Ocak 1982, s.34.

(33) Yazıcı, M.: Malca Dönen Varlığın Envanteri, Fatih Yayınevi Matbaası, İstanbul, 1974, s.26.

İlk giren ilk çıkar yöntemi: Gerçek maliyet ilkesinin belirlendiği vergi kanunlarında, ilk giren malın gerçekten ilk çıktığı kanıtlanmadığı sürece varsayım dayanağı nedeniyle bu yöntemin uygulanmasına olanak yoktur.

Son giren ilk çıkar yöntemi: Kuramdaki anlamı ile varsayım dayanan bu yöntemin uygulama olanağı yoktur. Ancak işletmeye son giren malın ilk çıktığının kanıtlanmasında söz konusu olabilir.

Standart maliyet yöntemi: Stokların değerlemesinde dönem kazancının saptanmasında standart maliyet ölçü olarak kullanılamaz. Ancak, değerlendirme sırasında standartlar ile gerçek maliyetler arasındaki farkın stoklar ve satılan malın maliyeti arasında dağıtılması koşulu ile bu yöntemin kullanılmasında yasal bir engel yoktur.

#### 43. VERGİ KANUNLARI YÖNÜNDEN MİKTAR DENGESİ KONTROLU

##### 430. Miktar Dengesi Kontrolunda Farkların Saptanması

Endüstri işletmelerinde üretim yapılmak üzere bulunan hammaddenin standart miktarı ile kullanılan miktarı arasındaki farka miktar sapması denir. Bu fark işletmelerde kontrol amacı ile kullanılan standart maliyet yöntemine göre standart fiyat ile değerlendirilmelidir. Ancak önceki konularımızda incelediğimize göre bu farkın standart fiyatla değerlendirilmesine yasal olarak olanak yoktur. Önceki bölümde, miktar dengesinin yasal olarak kontrolunda ortaya çıkan farkın gerçek fiyatla değerlendirildiği görülmüştür.

##### 431. Miktar Dengesi Kontrolunun Sonuçları

Endüstri işletmelerinde, üretimde kullanılan hammaddeye karşılık fireler dikkate alındıktan sonra belirli miktarda

mamul ve varsa yan mamullerin üretilmesi gerekir. Üretimde kullanılan hammadde biliniyorsa, fireler dikkate alınarak miktar dengesine göre üretilmesi gereken mamul ve yan mamullerin miktarları hesaplanabilir. Yine bunun tersine bir işletmede üretilen mamullerin miktarı mamul miktar dengesine göre saptandıktan sonra, bu mamullerin elde edilmesinde kullanılması gereken hammadde, hammadde miktar dengesinden yararlanılarak hesaplanabilir.

Vergi Kanunları yönünden miktar dengesi kontrolunda, mükellefin kayıtlarındaki hammadde ve mamul miktarları, iş ile ilgili fire oranları ve madde miktar standartları uygulanarak bulunan miktarlar arasındaki farkın, ya mamul ve yan mamul miktarlarının eksik gösterilerek satış bedellerinin defterlere geçirilmediği ya da hammaddenin üretime sokulmayarak kayıt dışı satıldığından ortaya çıktığı saptanmaktadır.

Miktar dengesi kontrolu sonucunda hasılat gizlemesinin varlığı saptandığında, bu yolla saptanan matrah farkının vergilendirileceği doğaldır. Ancak gizlenen hasılat dolayısıyla hangi cezanın uygulanacağı tartışma konusudur(34). Bu konuda çıkan uyuşmazlıklar, son aşamada Danıştay'ca çözüme bağlanmaktadır. İşletmenin miktar dengesine ait kayıtlarındaki gerçek rakamlar ile olması gereken (standart) mamul ve hammadde miktarları arasındaki farka ait Danıştay'ın bir kararında; matrah farkının, miktar dengesi kontrolundan çıkarılması durumunda kaçakçılık cezası uygulanamaz, kusur cezası uygulanır denilmiştir (Dn.4.D.11.5.1972 gün ve E.1971/5673, K.1972/3403 ile 24.5.1977 gün ve E.1977/367, K.1977/1750).

Danıştay'ın miktar dengesi kavramına hem oran hem de toplam olarak yaklaştığını gösteren kararları aşağıdadır.

---

(34) Altuğ,O.: a.g.e., s.271.

- Et satışlarında miktar dengesi kontrolü yapılırken (% 21 kemik, % 4 parçalama firesi olmak üzere) toplam % 25 firenin gözönünde bulundurulması gerekir (Dn.4. D.23.9.1975 gün ve E.1974/2648, K.1975/2848).
- Ekmek fırınlarında % 3 firenin dışında, her işgörenin günde 1 ekmek yediğinin kabul edilmesi ve zabıta kontrollerinde ücretsiz alınan ekmeğin de miktar dengesi hesaplanırken dikkate alınması yerindedir (Dn.4.D. 26.11.1976 gün ve E.1976/1225, K.1976/3123).
- Un ve kepek üretiminde, üretime sevk edilen buğday miktarına %3 fire uygulandıktan sonra kalan kısmın miktar dengesi kontrolünde dikkate alınarak matrah farkı hesaplanması yerindedir(35) (D.13.D, E.1974/697, K.1976/12).

#### 432. Miktar Dengesi Kontrolünün Sorunları

Miktar dengesi kontrolü sonucunda vergi ve vergi cezası uygulanan mükellefler genellikle, miktar dengesi kontrolünü yapan inceleme elemanlarının;

- a) Fire oranlarını düşük tuttuğu,
- b) Miktar standartlarını düşük tuttuğu,
- c) Fire oranlarının ve miktar standartlarının saptama şekillerini,
- d) Yükleme, taşıma, boşaltma, depolama aşamalarındaki fire oranlarının dikkate almadığını,
- e) Fire oranları ve miktar standartları saptanırken, hammadde ve malzeme ile işletmedeki makinaların, kalitenin, uygulanan teknolojinin ve işgücü niteliği gibi konuların dikkate almadıklarını ileri süre-

---

(35) Ankara Muhasebe ve Vergi Dergisi: a.g.m., s.11.

rek itiraz etmektedirler. Bu iddialarını da bilirkişi raporları ile mahalli ticaret odası, mesleki kuruluş veya belediyeler gibi kurumların raporlarına dayandırmaktadırlar.

4320. Miktar Dengesi Kontrolunda Saptanan Fire Oranları ve Miktar Standartlarının Geçerliliği

Vergi uyumsuzluklarında mükellefler bilirkişi veya mahalli mesleki kuruluşların saptadıkları fire oranları ve miktar standartlarının geçerli olmasını isterken, vergi idaresi ise, teknik ve bilimsel araştırma kurumlarınca saptanan fire oranları ve miktar standartlarının geçerli olmasını istemektedirler. Bu durumlarda, Danıştay, işyeri veya işyerinin bulunduğu piyasa koşullarını en iyi bilecek kuruluşun, mahalli ticaret odalarının saptadığı fire oranlarını ve miktar standartlarını geçerli kabul etmektedir.

Bu durum da Danıştay'ın bir kararında şöyle belirlenmektedir;

- Salamura zeytin için ilmi kuruluşun verdiği fire oranının değil, mahalli ticaret odasının verdiği oranın esas alınması daha uygundur (D.13.D. E.1975/981, K.1976/554).

Ancak bu karardan her zaman iş ve piyasa durumlarının mahalli ticaret veya mesleki kuruluşlarının bileceği sonucu çıkarılmamalıdır.

4321. İlgili Kurumların Raporlarının Geçerliliği

İnceleme elemanı tarafsız olmasına karşın, üretim ilişkilerindeki teknik ve benzeri nedenlerle fire oranları ve miktar standartlarının saptanmasında bazı özel durumları dik-

katè almayabilir. Mesleki kuruluşlar ile ilmi araştırma kurumları da fire oranları ile miktar standartlarını saptarken genelleme yolu ile sonuca ulaşmış olabilirler.

İşletmedeki üretim düşüklüğü, hammadde ve malzemelerin özelliği, işgücü, kalite, makinalar ve uygulanan teknoloji gibi işletmenin özel durumlarından ileri gelmiş ise, işletmedeki üretim, fire oranları ve miktar standartlarının uzmanlarca yapılacak incelemeler sonunda saptanması gerekir.

Danıştay'ca ilgili kurum raporlarının geçerliliği, raporlardaki bilgilerin tutarlı olması saptanan fire oranlarının ve miktar standartlarının, diğer kuruluşlarca saptanan oranlarla uyumlu olmasına bağlıdır.

Doğru fire oranları ve miktar standartlarının saptanmasında çözüm bekleyen sorunlar vardır. Şöyleki, döviz darboğazı nedeni ile hammadde yönünden dışa bağlı işletmeler ile yerli hammadde kullananlar birlikte enerji darboğazı ile karşı karşıyadır. Ayrıca, ülkedeki enflasyon baskısı ile doğabilecek iş ve işçi sorunları ile de karşı karşıya bulunan endüstri işletmelerine kalıcı çözüm getirilmedikçe standartlara ulaşmalarını beklemek ne derece tutarlıdır konusu tartışılabilir(35).

#### 433. Miktar Dengesi Aksaklıklarının Sorumluluğu

Randıman incelemesi yoluyla miktar dengesi kontrolü sonucu saptanan anormal farklar ve bu farkların kayıt dışı satışı yoluyla paraya çevrilmesi nedeniyle:

- 1- Devlet vergi kaybına,
- 2- Çok ortaklı tüzel kişilerde yönetici olmayan hisse-

---

(35) Altuğ, O. : a.g.e., s.272.

darlar gelir (kâr) kaybına uğratılmaktadır.

Aşağıda önce devletin vergi kaybı sonucu yoksun kaldığı vergi alacakları yönünden muhatap olduğu işletme sahip ve yöneticilerinin sorumluluğu daha sonra da çok ortaklı tüzel kişilerde yönetici olmayan hissedarların kâr kaybı sonucu yoksun kaldığı kâr payı alacakları yönünden tüzel kişinin ve tüzel kişi yöneticilerinin sorumluluğu ele alınmıştır.

#### 4330. Devlet Alacakları Yönünden Sorumlular

Vergi idaresi, miktar dengesi kontrollerinde saptadığı anormal farklar için uygulamada işletme sahibine (gerçek ya da tüzel kişiye) ayrıca tüzel kişi yöneticilerine (yönetim kuruluna) müracaat etme hakkına sahiptir.

##### A. Devlet İşletme Bağintısı

Devletin işletme sahiplerine müracaatında gizlenen hasılatın oluşturduğu kâr dolayısıyla, işletme sahibi gerçek kişi ise Gelir Vergisi ve cezası, işletme sahibi tüzel kişi ise Kurumlar Vergisi ve cezası istenmektedir. İşletme, İstihsal Vergisine tabi ise bunların yanında İstihsal Vergisi yönünden de yükümlülük altındadır.

##### B. Devlet Tüzel Kişi Yöneticileri Bağintısı

Devletin tüzel kişi yöneticilerine müracaatında ise, yöneticilerin gizlenen kurum kazancı dolayısıyla şahsen menkul sermaye iradı elde ettikleri varsayılarak Gelir Vergisi ve cezası da istenmektedir. Ancak, gerçekte yükümlü tarafından elde edilen bu kazancın içinde öncelikle kurum tarafından ödenmesi gereken % 40 (1982 ve sonrası kazançlar için) Kurumlar Vergisi de bulunmaktadır. Başka bir deyimle, işletme elde ederek gizlediği kurum kazancı dolayısıyla ödemesi gereken Kurumlar Vergisini ilgili Vergi Dairesi yerine, yönetim

kurulu üyelerine ödemiş görünmektedir. Dolayısıyla yönetim kurulu üyelerinin kayıt dışı elde ettiği kâr payının tamamı menkul sermaye iradı niteliğinde olmayıp, bir kısmı işletme tarafından ödenmesi gereken Kurumlar Vergisi olmaktadır.

T.T.Kanunu ve V.U.Kanunu'nun ilgili hükümleri gereğince şirket yöneticilerinin kayıt dışı kazançtan habersiz olmaları ve kazanç üzerinde kullanma yetkilerinin bulunmaması da olanaksızdır. Şöyle ki;

T.T.Kanunu'nun 317'inci maddesinde "Anonim şirket yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur" denilmektedir. Kanunun 321'inci maddesinde ise; "temsile yetkili olanlar şirketin amaç ve mevzuuna dahil olan her türlü işleri ve hukuki işlemleri şirket adına yapmak ve şirket ünvanını kullanmak hakkına haizdirler" denilmektedir. Kanunun 325, 326, 327'inci maddelerine göre ise; tacirler, yasal defterleri, pay sahipleri defterini, toplantı ve müzakere defterini, yönetim kurulu karar defterini tutmak, ayrıca bilanço ile şirketin ticari, mali, iktisadi durumunu ve yapılan işlemlerin özetini gösteren raporu düzenlemek, yetki ve sorumluluğunu taşımaktadırlar.

T.T.Kanunu'nun yukarıdaki maddelerine göre; madde miktar dengesi kontrolündeki anormal farklardan ortaya çıkan "gizlenen hasılat" dolayısıyla açıktan faaliyet gösterilmesi ve kazanç sağlanması konusunda yönetim kurulu üyeleri sorumlu olacaklardır. Böylece, tacirlerin tutmak zorunda oldukları defterlere ve bilançolara tüm faaliyet ve kazançlarını yansıtmadıkları, kanun hükmüne aykırı olarak yetki ve sorumluluklarını kötüye kullandıkları sonucu çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre; tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevler yasal temsilcileri tarafından yerine geti-



rilir. Kanunun bu hükmüne göre, tüzel kişinin ödevlerinin yerine getirilmesi ile sorumlu olan yönetim kurulu üyeleridir.

Mükellefin ödevleri ise, bildirmeler, defter tutma, vesika düzenleme muhafaza ve ibraz etme olarak belirtilmiştir. Bu ödevlerin usulüne uygun olarak yerine getirilmesi yetki ve sorumluluğu yönetim kurulu üyelerindedir. Yönetim kurulu üyeleri bu ödevlerini yerine getirirken yetki ve sorumluluklarını verdikleri emir ve talimatlar ile kötüye kullanmaktadırlar. Böylece, şirketin kayıtlarına yansımaya- n kazanç, şirketin işçi, makina v.b. varlıkları kullanılarak elde edildiği halde, şirkette kalmamakta ve yönetim kurulu üyelerince kullanılmaktadır.

Vergi Kanunları açısından da söz konusu kazanç şirkette kalmamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 96'ncı maddesine göre kazancın, dağıtılmayan kazanç niteliğinde olması için öncelikle bu kazancın defterlerde ve bilançoda yer alması, daha sonra da bu kazançtan ödenmesi gereken Kurumlar Vergisi çıkarıldıktan sonra madde metninde sayılan ilave ve indirimlerin yapılması ve tüm bu işlemlerin defter ve beyannamelere yansıtılması gerekir. Buna göre de kayıt dışı kazanç şirkette kalmamakta ve yönetim kurulu üyelerince kullanılmaktadır.

#### 4331. Çok Ortaklı Tüzel Kişilerin Hissedarları Yönünden Sorumlular

Randıman incelemesi yoluyla miktar dengesi kontrolünde ortaya çıkan anormal farklar nedeniyle elde edilen kayıt dışı kazançta çok ortaklı tüzel kişilerin hissedarları da ortaklardır.

Gizlenen hasılatı, vergi idaresi inceleme yoluyla saptayabileceği gibi çok ortaklı tüzel kişi hissedarları, T.T.Kanunu Madde 380'deki aklamama haklarını kullanarak Ticaret Mahkemesi'nden kayıt ve belgelerin incelenmesini isteye-

bilirler. T.T.Kanunu 380'inci maddesine göre; bilançonun onaylanması için genel kurul kararı gereklidir. Burada, aksine hüküm olmadıkça yönetim kurulu üyeleriyle, müdürler ve denetçilerin aklanması söz konusudur. Bununla beraber bilançoda bazı hususlar belirtilmekte veya bilanço şirketin gerçek durumunun görülmesine mani, yanlış bir takım hususları içermekte ise, yönetim kurulu üyeleriyle, müdürler ve denetçiler bilançonun onaylanmasıyla aklanamazlar. Kanun hükümlerine göre, çok ortaklı tüzel kişi hissedarları gizlenen hasılatı tüzel kişiden isteyebilirler. Ayrıca, gizlenen hasılatı yönetim kurulu üyelerinden de istemeye hakları vardır.

## 5. UYGULAMA ÖRNEĞİ

X Şirketi ağaç kütüğünden kaplamalık malzeme üretimi işiyle uğraşmaktadır. İşletmenin 1981 faaliyet yılı hesaplarının Vergi Kanunları yönünden saptanan bilgileri ve araştırma sonuçları aşağıdaki gibidir.

### 50. ŞİRKETİN KAPLAMA ÜRETİMİ KONUSUNDA GENEL BİLGİ

#### 500. Kütükten Kaplamalık Malzeme Üretiminin Evreleri

Ağaç kaplama üretimindeki evreler şöyle sıralanabilir;

- a) Yuvarlak olarak gelen kütüklerin hizarda köşeli olarak kesilip tranş (kaplama kesme) makinesine yerleştirilebilecek şekilde hazırlanması,
- b) Buhar havuzunda belli bir süre bekletilmesi,
- c) Kaplama kesme makinesi ile kaplama kesimi,
- d) Giyotin makasta kaplama kesme makinesi ile elde edilen kaplamanın kesilip düzeltilmesi,
- e) Kesilen kaplama malzemesinin kurutma raflarında kurutulması,
- f) Satışa arz edilmek üzere istiflenip depolanması (1).

#### 501. Randıman Ölçütleri

Ağaçtan kaplamalık malzeme üretiminde genel randıman "Kapasite Esasları" adlı yayında % 50 olarak belirlenmiştir. Bu genel randıman ölçütlerine göre, ağaç türüne bakılmaksızın

---

(1) Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği: Kapasite Esasları, Ankara, 1978, s.159.

1 m<sup>3</sup> keresteden elde edilecek mamulün standardı 0,5 m<sup>3</sup> demektir. Bu standart ilgili meslek komite üyeleri ve ilgili sanayicilerin görüşü alınarak saptanmaktadır. Dolayısıyla, kaplama endüstrisi için saptanan standart, kaplama üreticilerinin kendi görüş ve çalışmalarının ürünüdür.

T.C.Orman Bakanlığı Orman Ürünleri Sanayii Genel Müdürlüğü'nden edinilen bilgilere göre hammadde standardını etkileyen etmenler ağaç cinsi, tomruk kalitesi, tomruğun kutur ve boyuna bağlı olarak değişmektedir. Ayrıca buharlama ve kesim tekniğinin iyi bilinmesi ve uygulanması da önemlidir. Bu koşullara bağlı olarak saptanan standartlara göre 1 m<sup>3</sup> ceviz ağacından 0,20 - 0,50 m<sup>3</sup>, kayında 0,40 - 0,60 m<sup>3</sup>, çamda 0,25 - 0,50 m<sup>3</sup>, meşede 0,15 - 0,40 m<sup>3</sup>, dışbudakta 0,30 - 0,50 m<sup>3</sup> ve karaağaçta 0,25 - 0,45 m<sup>3</sup> mamul elde edilmektedir.

İ.Ü.Orman Fakültesi'nden edinilen bilgilere göre, kesme kaplama endüstrisinde çeşitli ağaç cinslerinin 1 m<sup>3</sup> ünden ortalama olarak elde olunabilecek kaplama levhası standartları şöyledir. Kavak 0,7 m<sup>3</sup>, kayın 0,6 m<sup>3</sup>, meşe 0,6 m<sup>3</sup>, çam 0,6 m<sup>3</sup>, akağaç 0,6 m<sup>3</sup>, dışbudak 0,6 m<sup>3</sup>, ceviz 0,40 m<sup>3</sup>'dür.

Bu standartlar dikkate alınarak 1 m<sup>3</sup> tomruktan belirli kalınlıklarda elde edilecek kaplama levhası yüzeyi m<sup>2</sup> olarak şöyledir. Örneğin ceviz tomruklarında,

1 m <sup>3</sup> tomrukta	1 mm kalınlıkta	ortalama	400 m <sup>2</sup>
1 m <sup>3</sup>	" 0,9 mm "	"	440 m <sup>2</sup>
1 m <sup>3</sup>	" 0,6 mm "	"	600 m <sup>2</sup> 'dir.

Kaplama levhalarının boyutları ise; 12 cm den yukarı her en ölçüsünde ve 60 cm ile 280 cm arasında her boyda kaplama levhası satışa sunulabilmektedir. 60 cm den aşağı olanların satış olanağı yoktur. Bunlara "cabası" denilmekte ve satılan diğer levhalarla birlikte bedava olarak verilmekte-

dir. Kaplama levhası kalınlığı ise; "Kapasite Esasları" adlı yayında ortalama kaplama kalınlığının 0,6 mm olarak alındığı belirtilmektedir. İşletmede ise, cevizde 0,6 mm, kayında 0,8 mm, akağaçta 0,8 mm, meşede 0,9 mm, çamda 0,9-1 mm, kavakta 1 mm, dışbudakta 0,7 mm, karağaçta 0,8 mm'dir.

Yukarıdaki bilgiler yardımı ile üretilecek kaplama miktarına ilişkin bir örnek verilecek olursa. Hammaddesinin (ceviz) standart verimi % 40 ve kaplama kalınlığı 0,6 mm olan 1 m3 tomruktan ne miktar (m2) kaplama levhası üretileceği şöyle hesaplanacaktır.

Burada üretime alınan 1 m3 ceviz tomruğunun % 40'ı olan 0,4 m3 ünden yararlanılmakta, 0,6 m3 ü fire, bozuk ürün, kusurlu üretim, artık olarak genel'lediğimiz (yuvarlak olarak gelen tomruğun hizarda köşeli olarak kesilmesindeki kayıplar, talaş, bozuk mamuller, cabası ve benzerleri) kayıplardır. Kaplama levhasına dönüştürülen 0,4 m3 ü, kaplama kalınlığı olan 0,6 mm'ye bölersek:

$$\frac{1 \text{ m}^3 \times 0,40}{0,0006 \text{ m}} = \frac{0,4 \text{ m}^3}{0,0006} = 666,6 \text{ m}^2 \text{ kaplama elde edilir.}$$

Bu hesaplamaların ışığında, üretime gönderilen tomruk miktarından (m3) ne miktarda kaplama levhası (m2) elde edilebileceğini bulmak şöyle formülleştirilebilir.

$$\frac{\text{Üretime Gönderilen Tomruk Miktarı (m}^3\text{) X Standart Verim}}{\text{Kaplama Kalınlığı (m)}} = \text{Elde Edilen Kaplama Miktarı (m}^2\text{)}$$

## 502. Gerçekleşen Üretim Bilgileri

İşletmede 31.12.1980 ve 31.12.1981 tarihlerinde yapılan envanterlerin V.U.Kanunu hükümlerine uygun olarak fiilen sayarak, ölçerek ve tartarak yapıldığı ifade edilmiştir.

İşletmenin 1980 yılı envanter defteri ile 1981 yılı defter ve belgelerine dayanılarak çıkarılan bilgilerden ağaç cinslerine göre hammadde miktar dengeleri şöyledir:

Ceviz ağacında;	
Dönem Başında Hammadde Stoku Miktarı	63.000 m3
+ Dönem İçinde Alınan Hammadde Miktarı	<u>186.075 m3</u>
= Toplam Hammadde Stoku Miktarı	249.075 m3
- Hammadde Alışından İadeler	<u>-</u>
= Kullanılabilir Hammadde Stoku Miktarı	249.075 m3
- Dönem Sonu Hammadde Stoku Miktarı	<u>10.500 m3</u>
= Dönem İçinde Üretimde Kullanılan Hammadde Miktarı	<u>238.575 m3</u>
Kayın ağacında;	
Dönem Başı Hammadde Stoku Miktarı	66.854 m3
+ Dönem İçinde Alınan Hammadde Miktarı	<u>110.791 m3</u>
= Toplam Hammadde Stoku Miktarı	177.645 m3
- Hammadde Alışından İadeler	<u>-</u>
= Kullanılabilir Hammadde Stoku Miktarı	177.645 m3
- Dönem Sonu Hammadde Stoku Miktarı	<u>-</u>
= Dönem İçinde Üretimde Kullanılan Hammadde Mik.	<u>177.645 m3</u>
Çam ağacında;	
Dönem Başı Hammadde Stoku Miktarı	-
+ Dönem İçinde Alınan Hammadde Miktarı	<u>68.470 m3</u>
= Toplam Hammadde Stoku Miktarı	68.470 m3
- Hammadde Alışından İadeler	<u>-</u>
= Kullanılabilir Hammadde Stoku Miktarı	68.470 m3
- Dönem Sonu Hammadde Stoku Miktarı	<u>-</u>
= Dönem İçinde Üretimde Kullanılan Hammadde Mik.	<u>68.470 m3</u>

Meşe ağacında;	
Dönem Başı Hammadde Stoku Miktarı	-
+ Dönem İçinde Alınan Hammadde Miktarı	46.115 m3
= Toplam Hammadde Stoku Miktarı	46.115 m3
- Hammadde Alışından İadeler	-
= Kullanılabilir Hammadde Stoku Miktarı	46.115 m3
- Dönem Sonu Hammadde Stoku Miktarı	-
= Dönem İçinde Üretimde Kullanılan Hammadde Mik.	46.115 m3

İşletmenin 1980 yılı envanter defteri ile 1981 yılı defter ve belgelerine dayanılarak çıkarılan bilgilerden ağaç cinslerine göre mamulde miktar dengeleri şöyledir.

Ceviz ağacında;	
Dönem İçinde Satış (Teslim Olunanın) Miktarı	67.964.40 m2
- Satıştan İadeler Miktarı	-
+ Dönem Sonu Mamul Stoku Miktarı	6.142.20 m2
- Dönem Başı Mamul Stoku Miktarı	225.00 m2
= Dönem İçinde Üretilen Mamul Miktarı	73.881.60 m2

Kayın ağacında;	
Dönem İçinde Satış (Teslim Olunanın) Miktarı	83.728.95 m2
- Satıştan İadeler Miktarı	-
+ Dönem Sonu Mamul Stoku Miktarı	5.347.80 m2
- Dönem Başı Mamul Stoku Miktarı	19.788.45 m2
= Dönem İçinde Üretilecek Mamul Miktarı	69.288.30 m2

Çam ağacında;	
Dönem İçinde Satış (Teslim Olunanın) Miktarı	31.518.00 m2
- Satıştan İadeler Miktarı	-
+ Dönem Sonu Mamul Stoku Miktarı	-
- Dönem Başı Mamul Stoku Miktarı	-
= Dönem İçinde Üretilecek Mamul Miktarı	31.518.00 m2

Meşe ağacında;	
Dönem İçinde Satış (Teslim Olunanın) Miktarı	7.500.00 m2
- Satıştan İadeler Miktarı	-
+ Dönem Sonu Mamul Stoku Miktarı	339.45 m2
- Dönem Başı Mamul Stoku Miktarı	-
= Dönem İçinde Üretilecek Mamul Miktarı	<u>7.839.45 m2</u>

### 503. Standart Üretim Bilgileri

Kullanılacak standart verimler (randıman oranları) üretimin saptanmasında büyük rol oynamaktadır. Ve çeşitli kurumların saptadığı standart verimler de farklıdır. Bunu önlemek için ele aldığımız üç kurumun standart verimlerinin aritmetik ortalamasını alarak hesaplama yapacak olursak;

<u>Ağaç Cinsi</u>	<u>Kapasite Esasları</u>	<u>T.C.Orm.Bak.</u>	<u>İ.Ü.Orm.Fk.</u>	<u>Ortalama</u>
Ceviz	0.50	0.20-0.50	0.40	0.40
Kayın	0.50	0.40-0.60	0.60	0.525
Çam	0.50	0.25-0.50	0.60	0.4625
Meşe	0.50	0.15-0.40	0.60	0.4125

Ortalama standart verimi uygulayarak, yukarıdaki bölümde saptanan formülü, şirketin, üretime girdiğini gösterdiği tomruk miktarlarına uygularsak elde edilmesi gereken kaplama levhası miktarları şöyle olmalıdır.

<u>Ağaç Cinsi</u>	<u>Üretimde Kullanılan Tomruk (m3)</u>	<u>Ortalama Standart Verim</u>	<u>Kaplama Kalınlığı</u>	<u>Üretilmesi Gereken Kaplama (m2)</u>
Ceviz	238.575	0.40	0.0006	159.050.00
Kayın	177.645	0.525	0.0008	116.579.50
Çam	68.470	0.4625	0.001	31.667.40
Meşe	46.115	0.4125	0.0009	21.136.00



Üretilmesi gereken kaplama miktarları ile işletmenin ürettiğini kayıtladığı miktarlar arasında farklar oluşmaktadır.

504. Üretilmesi Gereken Miktar İle Gerçekleşen Üretim Miktarlarının Karşılaştırılması

İşletmede gerçekleşen üretim miktarları defter ve belgelerdeki durumdur. Üretilmesi gereken miktar ise, İşletmenin ürettiği ancak kayıtlara aktarmadığı miktardır. Defter kayıtlarındaki üretim ile işletmenin gerçek üretimi arasındaki farklar şöyledir.

Ağaç Cinsi	Defter Kayıtlarında Gösterilen Kaplama (m <sup>2</sup> )	Üretilmesi Gereken Kaplama Miktarı (m <sup>2</sup> )	Kayıtlarda Gösterilmeyen Üretim (m <sup>2</sup> )
Ceviz	73.881.60	159.050.00	85.168.40
Kayın	69.288.30	116.579.50	47.291.20
Çam	31.518.00	31.667.40	149.40
Meşe	7.839.45	21.136.00	13.296.55

Ortaya çıkan ve yukarıdaki tabloda görülen durumu ağaç cinslerine göre ele alıp değerlendirmek faydalı olacaktır.

Defter kayıtlarındaki bilgilere göre ceviz ağacının verimi, kayıtlarda gösterilen kaplama üretimi (m<sup>2</sup>) ve farklar şöyle hesaplanır.

$$\frac{\text{Üretime Gönderilen Tomruk Miktarı (m<sup>3</sup>) x Verim}}{\text{Kaplama Kalınlığı (m)}} = \text{Elde Edilen Kaplama Mik. (m<sup>2</sup>)}$$

$$\frac{238.575 \text{ m}^3 \times \text{Verim}}{0.0006 \text{ m}} = 73.881.60 \text{ m}^2$$

$$\text{Defter Kayıtlarındaki Verim} = \frac{73.881.60 \text{ m}^2 \times 0.0006 \text{ m}}{238.575 \text{ m}^3} = 0.1858$$

Bu durumda, ceviz ağacında 0,40 olması gereken verimin, işletmenin defter kayıtlarında 0,1858'dir. Demek ki, defterlerde 100 m3 ceviz tomruğunun 81,42 m3 ünün fire olarak kayıp olduğu gösterilmekte, ancak 18,58 m3 ü kaplama levhasına dönüşebilmektedir. İ.Ü.Orman Fakültesi'nden alınan bilgilere göre ortalama 600 m2 kaplama levhası üretilmesi gereken 1 m3 ceviz tomruğundan aşağıdaki hesaplama göre;

$$\frac{1 \text{ m3} \times 0,1858}{0,0006} = 310 \text{ m2}$$

310 m2 kaplama elde edildiği gösterilmektedir. Başka bir deyişle, kayıtlara aktarılan kaplama üretimi normal koşullarda üretilmesi gereken miktarla karşılaştırıldığında yarı yarıya noksandır.

Böylece, yukarıdaki bölümde yapılan hesaplamalara göre 85.168.40 m2 ceviz kaplama üretiminin şirket kayıtlarında hiç gösterilmediği belirlenmiş olmaktadır.

Kayın ağacında durum;

1981 yılında üretime gönderilen 177.645 m3 kayın tomruğunun 66.853.5 m3 ü 2. sınıf, 110.791.50 m3 ü 1. sınıf tomruktur ve hepsi Devlet Orman İşletmelerinden alınmıştır. Büyük kısmı 1. sınıf ve bir kısmı da 2. sınıf tomruk olduğuna göre kullanılan tomruk kalitesi yüksektir. Bu üretim için yukarıda hesaplanan ortalama verim olan 0,525 oranının uygulanmaması için hiçbir neden yoktur.

Ancak defter kayıtlarındaki verimin hesaplanması sonucu durum şöyledir.

$$\frac{177.645 \text{ m3} \times \text{Verim}}{0.0008 \text{ m}} = 69.288.30 \text{ m3}$$

$$\text{Defter kayıtlarındaki verim} = \frac{69.288.30 \times 0.0008 \text{ m}}{177.645 \text{ m}^3} = 0.3120$$

Kayıtlara göre ortaya çıkan verim ve üretildiği gösterilen kayın kaplama miktarı gerçekleşmesi gereken duruma göre çok düşüktür. Yukarıda yapılan hesaplamalara göre noksan gösterilen kayın kaplama miktarı 47.291.20 m<sup>2</sup> dir. Başka bir deyişle 1981 yılında üretimde kullanılan 177.645 m<sup>3</sup> kayın ağacından elde edilen kaplamanın 47.291.20 m<sup>2</sup>'lik kısmı defter kayıtlarında gösterilmemiştir.

Çam ağacında durum;

1981 yılında üretime gönderilen çam tomrukları 1. sınıfıdır. Defter kayıtlarına göre 68.470 m<sup>3</sup> çam ağacından 31.518 m<sup>2</sup> kaplama elde edilmiştir. Bu durumda defter kayıtlarına göre verim;

$$\frac{68.470 \text{ m}^3 \times \text{Verim}}{0.001 \text{ m}} = 31.518 \text{ m}^2$$

$$\text{Defter kayıtlarındaki verim} = \frac{31.518 \text{ m}^2 \times 0.001 \text{ m}}{68.470 \text{ m}^3} = 0.4603$$

0.46 ortalama standart verime yakın bir orandır. Üretilmesi gereken 31.667.40 m<sup>2</sup> ile 31.518 m<sup>2</sup> arasındaki fark 149.40 m<sup>2</sup> çam kaplama farkı vardır.

Meşe ağacında durum;

1981 yılında üretime gönderilen 46.115 m<sup>3</sup> meşe ağacından defter kayıtlarına göre 7.839.45 m<sup>2</sup> kaplama elde edilmiştir. Defter kayıtlarına göre verim;

$$\frac{46.115 \text{ m}^3 \times \text{Verim}}{0.0009 \text{ m}} = 7839.45 \text{ m}^2$$

$$\text{Defter kayıtlarındaki verim} = \frac{7839.45 \text{ m}^2 \times 0.0009 \text{ m}}{46.115 \text{ m}^3} = 0.1529$$

0.4125 ortalama standart verilere göre üretilmesi gereken 21.136 m2 den 7839.45 m2 çıkarıldığında 13.296.55 m2 fark defter kayıtlarında gösterilmeyen üretimdir.

Buraya kadar yapılan hesaplama ve saptamalara göre yıl içindeki kaplama üretiminin çoğunun kayıt dışı tutulduğu belirlenmiştir. Bu üretimin dönem sonuna göre ya stok olarak envanter kayıtlarında yer alması ya da yıl içinde satılmış olması söz konusudur. Bunun dışında üçüncü bir olanak yoktur. İşletmede envanter işlemlerinin fiilen sayılarak, ölçülmek ve tartılmak suretiyle yani V.U.Kanunu'na uygun olarak yapıldığı dikkate alınırca, bu durumda, 1981 yılında açıktan yapı yasal defter ve belgelere aktarılmadan yapılan kaplama üretimi yine yıl içinde açıktan (faturasız ve yasal kayıtlara geçmeden) satılmış demektir.

#### 505. Maliyet Bilgileri

Şirket defterlerinde yer alan kayıtlara göre 1981 yılında yapılan kaplama satışları miktar ve tutar olarak aşağıdaki gibidir.

<u>Kaplama Cinsi</u>	<u>Miktar (m2)</u>	<u>Tutar (TL)</u>	<u>Ortalama Fiyat (TL / m2)</u>
Ceviz	67.964.40	18.433.278	271.22
Kayın	83.728.95	6.091.452	72.75
Çam	31.518.00	5.883.360	186.67
Meşe	7.500.00	1.200.000	160.-

Yukarıda belirlenen şirketin kendi satışlarına ait ortalama fiyatlarını, hesapladığımız açıktan üretilen kaplama miktarları ile çarparak açıktan yapılan satış tutarlarını şöyle hesaplayabiliriz.

<u>Kaplama Cinsi</u>	<u>Miktar Olarak fark (m2)</u>	<u>Ortalama Satış Fiyatı</u>	<u>Tutar</u>
Ceviz	85.168.40	271.22	23.099.373.--
Kayın	47.291.20	72.75	3.440.434.80
Çam	149.40	186.67	27.888.50
Meşe	13.296.55	160.--	2.127.448.--
		TOPLAM	28.695.144.30

Şirketin kazancı 1981 yılı K/Z Tablosunda gösterilen 16.994.154.- olmayıp buna yukarıdaki 28.695.144.30 TL tutarındaki rakamın eklenmesiyle bulunan 45.689.298.30 TL'dir.

Dönem kazancının Takdir Komisyonu'nca re'sen takdiri gerekmektedir. Takdir sırasında dönem kazancının gösterildiği gibi 16.994.154.- TL olarak değil, 45.689.298.30 TL olarak belirlenmesi gerekmektedir.

## I. NO. LU TABLO

İPTİDAİ MADDELERİN GİRİŞİ												
Sıra No.	Giriş tarihi	Mübayaâ Faturasının (1)		İmal için mal veren müşterinin (2)		Müesseseye imal veya istihsal edilen maddelerin imal ve istimal tarihleri	CİNS ve NEVİ İTİBARIYLA MİKTARLARI					
		Tarihi	No.	Ad ve soyadı	A d r e s i		Ceviz m3	Kayın m3	Çam m3	Meşe m3		
1	D.B.St.	1/1	-	-	-		63.000	66.854				
2	30/1	23/1	19/25	Karasu Orman İşletmesi - Adapazarı				76.713				
3	2/2	2/2	11	Beykoz Kerestecilik A.Ş.-İstanbul		90.000						
4	30/3	29/3	18	İlgaz Kereste Koll.Şti.-Kastamonu				68.470				
5	16/6	16/6	14	Altıkulaçoğlu Kereste - İstanbul		96.075						
6	20/8	15/8	1/15	İzmit Orman İşletmesi - Kocaeli				34.078				
7	10/10	1/10	3/3	Kavakçı Kardeşler - Adapazarı						46.115		
						249.075	177.645	68.470	46.115			

1 - Ücretle olan imalatta (1) boş bırakılır.

2 - Mükellef iptidai maddesini kendi imal ettiğinde (2) boş bırakılır.



3 NO. LU TABLO

İMÂLE SARFOLUNAN İPTİDAİ MADDELERİN CİNS VE NEV'İ İTİBARIYLA MİKTARLARI							
Tarihi	Ceviz m3	Kayın m3	Çam m3	Meşe m3			
2/1	60.000						
3/2		22.000					
13/2	20.000						
19/2		21.500					
2/3		20.000					
12/3	17.575						
2/4			25.470				
9/4		17.645					
14/4	43.000						
19/4		28.000					
11/5		34.000					
19/6	70.000						
11/7			43.000				
23/7	28.000						
23/8		24.500					
12/10				26.100			
20/11		10.000					
2/12				20.015			
	238.575	177.645	68.470	46.115			



4 NO. LU TABLO

İMÂL EDİLEN MADDELERİN CİNS ve NEV'İ					
İTİBARIYLA MİKTARLARI					
İmalden çıkış tarihi	Ceviz m2	Kayın m2	Çam m2	Meşe m2	
D.B.St.	225.00	19788.45			
1/2	18583.10				
12/2		8580.00			
18/2	6193.00				
1/3		8385.00			
11/3		7800.00			
30/3	5442.40				
8/4			11724.10		
13/4		6888.30			
18/4	13315.70				
10/5		10920.00			
18/6		13260.00			
10/7	21676.70				
22/7			19793.90		
22/8	8670.70				
10/9		9555.00			
18/11				4434.10	
1/12		3900.00			
12/12				3405.35	
	74106.60	89076.75	31518.00	7839.45	

5 NO. LU TABLO

TESLİM EDİLEN MAMÛL MADDELERİN CİNS VE NEV'İ İTİBARIYLA MİKTARLARI						
Teslim tarihi	Fatura No.	Ceviz m2	Kayınm2	Çam m2	Meşe m2	
5/1	1	15275.00				
20/1	2		11310.00			
19/2	3	7109.40				
4/3	4		20018.95			
1/4	5	7000.00				
12/4	6			11518.00		
2/5	7	12100.00				
9/5	8		19400.00			
1/6	9		10050.00			
11/7	10	20500.00				
15/8	11			13000.00		
1/9	12	5980.00				
15/9	13			7000.00		
10/10	14		12050.00			
19/11	15				4405.00	
20/11	16		10900.00			
15/12	17				3095.00	
		67964.40	83728.95	31518.00	7500.00	

## 6. SONUÇ

Bu çalışmanın amacı, "Maliyet Muhasebesinde Hammadde Miktar Dengesi Kontrolünü" irdelemektir. Bu amaçla işletme içi kontrollarda ve vergi güvenliğini sağlayıcı denetimlerde, ticaret işletmelerinde mal, endüstri işletmelerinde mamul ve maddenin miktar olarak izlenmesi incelenmiştir.

Türkiye ekonomik açıdan ilerlemek için sağlam temellere oturmuş bir endüstrileşmeyi gerçekleştirme çabası içindedir. Tam rekabet piyasa koşullarında verimsiz çalışan işletmeler zarar etme veya yok olmakla karşı karşıyadır. İşletme sahipleri ve yöneticileri faiz hadlerini dikkate alarak alternatif maliyetlerini hesaplamakta, kârsız işletmeler de makina ve tesisleri verimli kılmakta, önlemler almakta veya piyasadan çekilmektedirler. Özel kişi ve kurumlar için kâr amacı ne kadar önemli ise ülke için de standart kalite ve vergi adaleti de o denli önemlidir. Standart çalışma kuralına göre randıman yönünden vergi istenmesi, mükellefleri vergi kanunları yardımı ile istenen düzeye getirecektir.

Bugünkü uygulama ile teorik görüntüler oldukça farklıdır. Kapasite raporunda belirli miktarda hammadde işleyebileceği görülen çoğu işletmelerin, belirtilen miktarın 0,20-0,25 kadarını kapasite raporunda belirtilen kadro ile işledikleri gözlenmektedir(1). Bu da yurt dışından getirilen hammaddelerin açıktan alım-satım konusu yapıldığını veya açıktan mamul üretilip satıldığını göstermektedir. Ayrıca, Endüstri işletmelerinde açıktan yapılan üretimler için kullanılan işçilik ve genel üretim giderleri kayıtlara aktarılan birimlerin maliyetine yükleneneğinden kayıtlardaki maliyetler yüksek olacak ve devletin vergi kaybı yanında işletmenin sıhhatli veri-

---

(1) Şatır, M. Metin: Vergi İncelemesinde Randıman ve Fire, Yeni İş Dünyası Dergisi, İstanbul, Sayı: 31, Mayıs 82, s.39.

lerden uzak yönetimi, rekabet ortamında zayıf kalacaktır.

Fire oranları yönünden ise, aynı işi yapan işletmelerde aynı girdilerin kullanılması halinde dahi farklı sonuçlar alınmaktadır. Çeşitli kuruluşlar tarafından saptanan bu oranların da vergilendirilmemiş kazançlar ortaya çıkarabileceği bir gerçektir.

Bir yanı ile muhasebe tekniklerine, diğer yanı ile vergi kanunlarına bağlı olarak yürütülen vergi denetimleri, denetimin konularını oluşturan vergilerin kapsam ve ağırlığı nedeni ile ekonomik faaliyetin serbestçe gelişmesini sağlama- lı ve işletme verimini engelleyici etkilerden kurtarmak amacı ile esnek nitelikte olmalıdır. Vergi denetimleri, işletmecilikteki gelişmelere paralel olarak arayıcı olmaktan çok önleyici olmaya yönelmelidir. Vergi incelemelerinin esas dayanağı olan vergi kanunlarının ve denetim organlarının kararlarının genel kabul görmüş muhasebe ve maliyet ilkelerini yansıtması gereklidir. Bunu sağlamak için daha çok finansal muhasebe ilkeleri gözönünde bulundurularak düzenlenmiş vergi kanunları gözden geçirilerek maliyetlerle ilgili konuları zaman içindeki maliyet yöntem ve tekniklerindeki gelişmelere paralel olarak daha ayrıntılı ve yorum gereksinmesini en alt düzeye indirgeyecek şekilde yeniden düzenlenmelidir. Ayrıca, Gider Vergileri Kanunu'nun öngördüğü randıman ölçütlerinin yalnız İstihsal Vergisi mükelleflerinin kapsamı ile sınırlı olmaksızın, daha geniş kapsamlı olarak düzenlenmesi ile denetim edimlerinde miktar dengesi kontrolünün etkinliği artacaktır.

Randıman ölçütlerinin (hammadde miktar standartlarının) ve fire oranlarının vergi denetimleri ve işletme içi kontrollerde yardımcı olmak üzere bilimsel yöntemlerle Türk Standartları Enstitüsü önderliğinde ilgili kuruluşlarca devamlı saptanarak yayınlanması ve izlenmesi yararlı olacaktır.

Yukarıda belirtmeye çalıştığımız aksaklıklar maliyet hesaplamalarında "tutar"lara, "miktar"lardan daha fazla önem verilmesinden doğmaktadır. Oysa, üretimin doğal yapısında miktar hareketlerinin parasal hareketlere (tutarlara) önceliği ve etkinliği açık bir gerçektir.

Yönetimin miktar hareketlerini içeren ayrıntılı bilgileri titizlikle toplaması, değerlendirmesi ve sonuçlandırması maliyetlerin etkin bir biçimde kontrolünü sağlayacaktır. Böylece, işletme içinde üretim çalışmalarını sağlıklı yürütülecek maliyetlerin düşürülmesi gerçekleştirilerek verimlilik sağlanacaktır. İşletme dışından yapılacak çeşitli kontrollarda alınacak sonuçlar da gerçekleri yansıtacak, böylece miktar dengesi aksaklıklarından doğabilecek vergisel ve hukuksal sorunlar da söz konusu olmayacaktır.

Günümüzde maliyet bilgileri birer kontrol aracı olarak kullanılmaktadır. Kontrol amacı ile karşılaştırmalarda, parasal bilgilerin yanında miktar bilgileri ile de donatılmış mali tablolar daha da anlamlı olacaktır.

## 7. YARARLANILAN KAYNAKLAR

### 70. YARARLANILAN YAPITLAR

AICPA: Accounting Research Bulletin, No: 43.

AICPA: Accounting Terminology Bulletin No: 4, APB Accounting Principles, Chicago, Illinois, Commerce Clearing House, Inc., 1972.

Akgüç,Ö.: Mali Tablolar Analizi, İstanbul, 1981.

Albayrak,İ.H.: Bozuk Ürün, Fire ve Artıklarla İlgili Maliyet ve Kontrol Sorunları, (Yayınlanmamış Kollogyum Tebliği), İstanbul, 1982.

Altuğ,O.: Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, Met-er Matbaası, İstanbul, 1982.

Ankara Muhasebe ve Vergi Dergisi: Fire ve Randıman Oranlarında Danıştay Kararları, Cilt: 9, Sayı: 1, Ankara, 1980.

Anthony,R.N., Reece,J.S.: Management Accounting, Text and Cases, Fifth Edition, R.D.Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1975.

Anthony,R.N., Welsch,G.A.: Fundamentals of Management Accounting, Revised Edition, Richard D.Irwin, Inc. Homewood, Illinois, 1977.

Arkun,O.F., Öcal,F., Gürsoy,C.T.: Yönetim Muhasebesi Ders Notları, B.İ.T.İ.Y.O. Yayın ve Yardım Derneği Yayını, No: 84, İstanbul, 1979.

- Ataman,Ü.: Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar - Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, No: 363/596, İstanbul, 1982.
- Backer,M., Jacobsen,L.E.: Cost Accounting A Managerial Approach, McGraw-Hill Book Company, New York, 1964.
- Bannock,G., Baxter,R.E., Rees,R.: The Penguin Dictionary of Economics, Penguin Book Ltd., 1972.
- Baybaş,A.: Gelir ve Kurumlar Vergileri ile Vergi Usul Kanunu, Ankara, 1981,
- Bierman,Jr.,H.; Drebin,A.R.: Managerial Accounting. An Introduction, Second Edition, The Macmillan Publishing Co., Inc. New York, 1972.
- Blocker,J.G., Weltmer,W.K.: Cost Accounting, Third Edition, Mc Graw Hill Book Co., New York, 1954.
- Bursal,N.: Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulama, İ.F.Muhasebe Enstitüsü Yayını, No: 36, Sermet Matbaası, Vize, 1980.
- Bursal,N.: Maliyet Hesaplarında Fire ve Iskarta Ürünler Sorunu, İ.F.Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı: 9, Ağustos 1977.
- Büyükmirza,K.: Maliyet Muhasebesinde Standart Maliyet Sapmaları ve Yönetim Açısından Analizi, A.İ.T.İ.A. Yayını, No: 87, Ankara, 1974.
- Büyükmirza,K.: Yönetim Muhasebesi, Ankara, 1982.

- Can,A.: Sınai İşletmelerde Kapasite Randıman ve Üretim İlişkilerinin Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları, Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Yayını, Sayı: 4, 1982.
- Canoğlu,M.A.: İşletme Muhasebesi (Maliyet Muhasebesi), İstanbul, 1977.
- Canoğlu,M.A.: Standart Değerler, Standart Maliyetler ve Vergi Usul Kanunu Hükümleri, Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul, 1970/4.
- Çalış,H.: Vergi Hukuku Açısından Sınai İşletmelerde Maliyetleri Hesaplama Yöntemleri ve İmalat Defteri Tutmama İstemi İçin Aranılan Koşullar, Maliye Bakanlığı HUK. Rapor No: H-12/73-79, İstanbul, 1979.
- Dearden,J.: Cost Accounting and Financial Control Systems, Addison-Wesley Publishing Co., Menlo Park, Ca., 1973.
- Devlet Planlama Teşkilatı: Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Milli Eğitim Basımevi, İstanbul, 1970.
- Devlet Planlama Teşkilatı: Terimler ve Açıklamalar, Milli Eğitim Basımevi, İstanbul 1970.
- Durmuş,A.H.: Envanterde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar - Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, No: 314-546, Met-er Matbaacılık, İstanbul, 1979.
- Emrelioğlu,Ç.: Standart Maliyet - Vergi Hukuku Yönünden Eleştirilmesi, Maliye Bakanlığı HUK. E-109/13, İzmir, 1971.



- Engin,M.: Bilanço Tekniği ve Vergi Hukuku Açısından Stok Değerlemesi, Maliye Bakanlığı HUK, E-1074, İstanbul, 1978.
- Ercan,Y.: Bileşik Fark, İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı: 5, Ağustos 1976.
- Ercan,Y.: Maliyet ve Gider Kavramları, İ.F.Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Kasım 1977.
- Ertuna,Ö.: Maliyet Muhasebesi, Araştırma Eğitim, Ekin Yayını, İstanbul, 1982.
- Fiske,W.P., Beckett,J.A.: Industrial Accountant's Handbook, Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, New Jersey, 1964.
- Fremgen,J.M.: Accounting for Managerial Analysis, Richard D.Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1973.
- Genç,S., Tanrıvermiş,E.: Vergi Kanunları Yönünden Örneklerle Genel Muhasebe ve Beyanname Düzenleme, İstanbul, 1981.
- Gillespie,C.: Standart and Direct Costing, Prentice-Hall of India, New Delhi, 1965.
- Gordon,M.J., Shillinglaw,G.: Accounting; A Management Approach, Fifth Edition, Richard D.Irwin, Inc. 1974.
- Gören,Ö.: Vergi Hukukunda Vergi Anlaşmazlıkları ve Delil Düzeni, İ.İ.T.İ.A. Muhasebe Enstitüsü Lisans Üstü Öğretim Programı Ders Notu, İstanbul, 1977.
- Gülmez,İ.: Endüstride Prodüktivite Semineri, M.P.M. Yayını, No: 26, Ankara, 1968.

- Hatipoğlu,Z., Gürsoy,C.T.: Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Aktif Büro Basım Organizasyon Yayını, No: 9, İstanbul, 1979.
- Hiçşaşmaz,M.: İşletmelerin Yönetiminde "Profitabilite" Kavramı,M.P.M.Konferansları 1968-1969, M.P.M.Yayını, No: 67, Ankara, 1969.
- Hiçşaşmaz,M.: İşletme Hesaplarının İncelenmesi, İkinci Baskı, Tisa Matbaacılık Sanayi, Ankara, 1974.
- Hiçşaşmaz,M.: Randıman Kontrolu ve Standart Maliyet Muhasebesi, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 5, 1978.
- Hiçşaşmaz,M.: Vergi Usul Kanunu Hükümleri Standart Maliyet Tatbikatına Mani midir? İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 4, 1979.
- Horngren,C.T.: Cost Accounting, A Managerial Emphasis, Third Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1972.
- Horngren,C.T.: Introduction to Management Accounting, Fourth Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1978.
- İstanbul Ticaret Odası: Fire ve Zayıat Nispetleri, İstanbul, 1977.
- Kanat ,Z.: Defter Tutma, Vergi Yayınları, Ankara, 1982.
- Karalar ,R.: Endüstri İşletmelerinde Etkinliğin Anlamı ve Ölçülmesi, E.İ.T.İ.A.Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 2, 1974.

- Kızıl,A.: Standart Maliyet Farkları ve Yönetim Açısından Analizi, İşletme Yönetimi ve Muhasebe Enstitüsü Yayını, No: 2, İstanbul Matbaası, İstanbul, 1979.
- Kızılot,Ş.: Gelir Vergisinde Vergi Güvenlik Önlemleri, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981.
- Kızılot,Ş., Avcı,Ş.: Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Mukteza- lar ve Danıştay Kararları, Ankara, 1979.
- Koç,Y.: Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974.
- Koçer,M.: Fabrika Organizasyonu ve Dizaynı, Güven Kitabevi, İstanbul, 1974.
- Kohler,E.L.: A Dictionary for Accountants, Fourth Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1970.
- Küçükberksun,S.: İşletmelerde Prodüktivite Denetimi ve Türkiye Demir-Çelik İşletmelerinden Uygulamalı Örnekler (Dok- tora Tezi), İstanbul, 1975.
- Lang,T.(Editor): Cost Accountant's Handbook, The Ronald Press, Co., New York, 1945.
- Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu: Revizyon ve İşletmelerde Ver- gi İncelemesi, Birinci Kitap, 1967.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği: Gelir ve Kurumlar Vergisi Açıklamaları ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu, İstanbul, 1982.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği: Gider Vergileri Kanunu ve Açıklamaları Defter ve Beyanname Düzenleme Esasları, İstanbul, 1977.

Matz,A., Usry,M.F.: Cost Accounting, Planning and Control, Sixth Edition, South-Western Publishing Co. Cincinnati, 1976.

Meigs,W.B., Johnson,E.C., Keller,F.T.: Mosich,A.N.: Intermediate Accounting, Third Edition, Mc Graw Hill, New York, 1974.

Meriç,B.: Vergi Hukukunda Maliyet Bedeli Ölçüsü ve Lifo Yönteminin İşletmeleri Koruma Gücü, Vergi Dünyası Dergisi, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı: 5, Ocak 1982.

Meriç,B.: Ticari ve Mali Bilançolarda İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde Değerleme, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1982.

Milli Prodüktivite Merkezi: Endüstride Prodüktivite Ölçme Metodları (Firma Düzeyinde Uygulamalı Çalışmalar), M.P.M. Endüstri Şubesi, M.P.M. Yayını, No: 38, Ankara, 1969.

Moore,C.L., Jaedicke,R.K.: Managerial Accounting, Fourth Edition, South-Western Publishing Co., Cincinnati, 1976.

Neuner,J.J.W., Deakin,III,E.B.: Cost Accounting, Principles and Practice, Ninth Edition, Richard D.Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1977.

Noyan,G.: Standart Maliyet Usulü ve İngiliz Vergi Kanunlarındaki Tatbikatı, Maliye Bakanlığı HUK.E-421, İstanbul, 1977.

- Orhon, F.: Standart Maliyet Sisteminde Standartların Saptanması, İ.F.Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı: 16, Mayıs 1979.
- Öcal, F.: Maliyet Muhasebesi Temel Bilgiler, Üçüncü Baskı, B.İ.T.İ.Y.O. Yayın ve Yardım Bürosu Yayını, No: 1, İstanbul, 1972.
- Özaslan, İ.: Envanter ve Değerleme Yönünden Özellik Arzeden Konular, İ.İ.T.İ.A.Muhasebe Enstitüsü Lisans Üstü Öğretim Programı, İstanbul, 1977.
- Özbalcı, Y.: Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975.
- Özer, Y., Genç, O., İyibil, A.: Vergi Rehberi, Fon Matbaası, Ankara, 1981.
- Peker, A.: Enflasyon Ortamında Stok Değerleme Yöntemleri ve Lifo, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1975.
- Pekiner, K.: İşletme Denetimi (İşletme Analizleri), İ.Ü.İşletme Fakültesi Yayını, No: 70, İstanbul, 1977.
- Richard, M.L.: Accounting For Management: Planning and Control, Mc Graw-Hill Book Company, New York, 1967.
- Sayarı, M.: Enflasyonda Gerçek Satış Kârının Saptanması, A.İ.T.İ.A.Yayını, No: 146, Ankara, 1981.
- Sevgener, A.S.: Maliyet Çözümlenmeleri, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, No: 367-600, İstanbul, 1982.
- Shillinglaw, G.: Cost Accounting: Analysis and Control, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1961.

Şatır, M.M.: Vergi İncelemesinde Randıman ve Fire, Yeni İş Dünyası Dergisi, İstanbul, Sayı: 31, Mayıs 1982.

Taşdemir, T.: Delil Sistemindeki Gelişmeler, Vergi Dünyası, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı: 2, Ekim 1981.

Terrill, W.A., Patrick, A.W.: Cost Accounting For Management, Holt, Rinehart and Winston, Inc., New York, 1965.

Turgay, R.: İşletmelerin Bazı Vergi Sorunları, İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 1, Nisan 1974.

Tüfekçioğlu, T.: Standart Maliyetler ve Türkiye'de Uygulanması, E.İ.T.İ.A. Yayını, No: 101/57, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972.

Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği: Kapasite Esasları, Ankara, 1973.

Ulusoy, Y.: Ticari Defterler ve Belgeler, Ankara, 1981.

Uslu, S.: Maliyet Muhasebesi, A.İ.T.İ.A. Yayını, No: 27, Kalite Matbaası, Ankara, 1980.

Vergi Yayını: Açıklamalı-Uygulamalı Gelir-Kurumlar Vergileri ve Örnekleriyle Beyanname Düzenleme, Ankara, 1981

Welsch, G.A.: Budgeting: Profit Planning and Control, Fourth Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1976.

Yazıcı, M.: İşletmelerde Maloluşu Hesaplama Yöntemleri, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, No: 277, İstanbul, 1977.

Yazıcı, M.: Malca Dönen Varlığın Envanteri, Fatih Yayınevi Matbaası, İstanbul, 1974.

71. YARARLANILAN KANUN, KARARNAME VE TEBLİĞLER

- Gelir Vergisi Kanunu
- Vergi Usul Kanunu
- Kurumlar Vergisi Kanunu
- Gider Vergileri Kanunu
- Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu
- Danıştay Dördüncü Daire Kararları
- Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu Kararları
- Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

E K L E R



1 NO. LU TABLO

İPTİDÂİ MADDELERİN GİRİŞİ													
Sıra No.	Giriş tarihi	Mübayaâ Faturasının (1)		İmâl için mal veren müşterinin (2)		Müktessece imal veya istihsal edilen maddelerin imal ve istimal tarihleri	CİNS ve NEV'İ İTİBARIYLA MİKTARLARI						
		Tarihi	No.	Ad ve soyadı	Adresi		7	8	9	10	11	12	13
1	2	3	4	5	5	6	7	8	9	10	11	12	13

1 - Ücretle olan imalatta (1) boş bırakılır.

2 - Mükellef iptidai maddesini kendi imâl ettiğinde (2) boş bırakılır.













EK - 8

I NO. LU TABLO

Sıra No.	Giriş Tarihi	Mübayaâ Faturasının (1)		İmâl veya bitim işi için malı veren Müşterinin (2)		Müesseseye imâl olunan ilk maddenin imâl tarihi	İptidai maddenin	
		Tarihi	No.	Adı Soyadı	Adresi (Vilayeti-Kaza)		Cins ve nev'i	Miktarı
1	2	3	4	5	6	7	8	9

(1) Ücretle olan imâlatta bu sütun boş bırakılacaktır. (2) Mükellef iptidai maddesini kendi imâl ettiğinde bu sütun boş bırakılacaktır.





