

# VERGİ MUHASEBESİNDE GİDER VE MALİYET AYRIMI

Mehmet Varol<sup>(\*)</sup> - Mehmet Akif Özmen<sup>(\*)</sup>

## 1 - GENEL AÇIKLAMA

Her Kanun kendi içinde karışık gibi gözükse de ulaşmak istediği amaç itibarıyla, hedef aynıdır. Vergi Kanunları ve Muhasebeyi anlaşılır kılmaya yönelik araçlar yerli yerinde kullanılmalı ve iyice izah edilmeden diğer konulara geçilmemelidir. Temel olarak ele alacağımız kavramlar arasında, Vergiyi Doğuran Olay, Verginin Konusu, Gider ve Maliyet Mevzuu bulunmaktadır.<sup>1</sup>

Gider Ve Maliyet Ayrımı öğretilmeden diğer mevzulara değinilmemeli ve belli silsile etrafında Amortisman, Yenileme fonu veya Özel Maliyetler konusu anlatılmalıdır.

Kazancın tespitinde indirilecek giderleri sıralamaya geçmeden önce giderler konusunda bazı genel esasların belirtilmesinde yarar vardır.

### 2. GİDER NEDİR?

“Bir işletmenin belirli bir dönemdeki mal teslimi veya üretim, hizmet kullanımı veya sürekli ana iş konusuyla ilgili diğer işlemleri sonucunda işletmenin varlıklarında meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerinde meydana gelen artışlardır.”

Bir harcamanın Gider olabilmesi için ;

#### 1. Gider, maliyet unsuru olmamalıdır.

Bazı giderler ticari mal maliyetine veya üretim maliyetine veya sabit kıymet maliyetine aittir.

#### 2. Harcamanın yapıldığı gelir, vergiye tabi bir gelir olmalıdır.

Vergiden muaf veya istisna edilen veyahut da vergiye tabi olmayan bir gelirle ilgili harcama gider kabul edilemez.

#### 3. Giderler ile kazancın elde edilmesi veya sürdürülmesi arasında nedensellik bağının olması gerekir.

Yani giderle yürütülen faaliyet arasında illiyet bağının olması gerekir. Örneğin A İşletmesi tarafından kaydedilebilen bir gider, B İşletmesi için gider kabul edilmeyebilir.

#### 4. Gider hesap dönemi ile ilgili olmalıdır.

Gider, ilgili hesap dönemine kaydedilmelidir. Geçmiş veya gelecek yılın giderlerinin kaydı kanunen kabul edilmeyen giderdir. Hesap dönemi ise belli bir takvim yılı olabileceği gibi 5 aylık, 8 aylık dönemler gibi kıst dönemler de olabilir. Bu Kıst dönem uygulamalarını genellikle Zirai ve Turizm şirketleri kullanmaktadır.

#### 5. Gider gelirin harcanması şeklinde yapılması gerekir.

Gider kazanç elde etmeye yönelik olmalıdır. Kazancın elde edilmesi ile ilgisi bulunmayan keyfi ve

<sup>(\*)</sup> Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> Özmen, Mehmet Akif , *Yayına hazırlanan Kurumlar Vergisi Kanunu, Revizyon ve Rehberi*, İstanbul, 2007

lüks nitelikteki sadece gelirin harcanmasına yönelik harcamalar gider kabul edilmez.

**6. İşletme ye girdi girişine yol açmayan bir ödeme, gidere dönüşebilir. Örnek olarak bağış böyledir.**

**7. Gider kârşılığında maddi veya gayri maddi bir iktisadi kıymet iktisap edilmiş olmamalıdır.**

Normal tamir bakım ve benzeri giderleri dışında iktisadi kıymetin değerini artıracak giderler ile kiralanen bir gayrimenkulun değerini artıracak şekilde (özel maliyet) yapılan giderler amortisman yoluyla gider yazılır

**8. Ödeme olmadığı halde gider söz konusu olabilir.**

Varlıklardaki değer düşüklüklerine ait zarar gider olmakla birlikte, ödeme bulunmamaktadır.

**9. İşletme girdilerinin alış maliyeti, tüketildikçe gidere dönüşür. Eğer bir işletme girdisi tüketilmemişse giderden söz edilemez.**

Peşin olarak makine alındığında gider söz konusu değildir. Gider bu makinenin teknik veya kanuni ömrü boyunca söz konusu olacak ,gelecek yıllarda bile ortaya çıkabilecektir.

### 3. MALİYET NEDİR? <sup>2</sup>

“Bir mal veya hizmetin edinilmesi için ,o dönem içinde yapılan harcamalarla, önceki dönemde yapılan harcamalardan o mal veya hizmetin edinilmesinde katlanılan fedakarlıkların parasal tutarıdır.”<sup>3</sup>

Başka ifade ise;

“Fayda yaratılması amacıyla üretim faktörlerinin tüketilmesi”ne maliyet denir. Fayda üretimi beraberrinde maliyeti de getirecektir.

### 4. ÖNEMLİ MALİYET KAVRAMLARI

#### 4.1. Üretim Birimine göre Maliyet

Toplam Maliyet-Ortalama Maliyet

#### 4.2. Fonksiyonel Yönden Maliyetlerin

##### Bölümlemesi

Üretilen Mamule yüklenenler Mamul Maliyeti,

doğrudan ilgili dönem gelirleriyle karşılaştırılarak dönem kâr zararına yansıtılanlar ise dönem gideri olarak adlandırılır.

Pazarlama finansman ve genel Yönetim fonksiyonlarıyla ilgili maliyetlerin doğrudan ilgili dönemin gideri olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu maliyetler, Pazarlama Gideri, Genel Yönetim Gideri, Finansman Gideri olarak kaydedilir.

Ar-ge maliyetleri ise, faydası birkaç döneme yayılan , yeni mamul tasarım ve geliştirilmesine yönelik maliyetler türünden ise aktifleştirilerek ,mamul maliyetlerine dönemler itibariyle yansıtılacaklarından “**Ar-ge Maliyeti**”; yararları salt içinde bulunulan dönemle sınırlı bulunuyorsa “**Ar-ge Giderleri**” olarak adlandırılır.

#### 4.3. Üretim Düzeyi Duyarlılıklarına Göre

Maliyetlerin genel bölümlenmesine göre, üretim düzeyindeki herhangi bir değişime aynen yanıt veren ve değişim gösteren maliyetler duyarlılığı yüksek,değişkenlerden etkilenmeyen maliyetler ise duyarlılığı düşük maliyetler olarak adlandırılır.

**Sabit Maliyet;** Yapılan üretim miktarına bağlı bulunmaksızın aynı düzeyde seyreden maliyetlere denir.Örnek olarak, Gayrimenkullerin Amortismanı

**Değişken Maliyet;** Üretim artışına bağlı olarak ve paralel değişen maliyettir.Örneğin, Enerji Maliyeti

### 5. VERGİ KANUNU YÖNÜYLE MALİYET YAKLAŞIMI

#### 5.1. Maliyet Bedeli Nedir?

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.<sup>4</sup>

##### 5.2.1. Satın alınan malları değerlemesi:

Satın alınan mallar işletmenin satmak yada imalatta kullanılmak üzere alınan kıymetlerdir. Alış amacına göre; ticari mal, **mamul**, hammadde, **ilk madde ve malzeme**, yarı mamul, **ambalaj malzemesi** gibi çeşitlendirilebilir.

<sup>2</sup> Halk arasında Maliyet kavramı yerine “**Maloluş**” kavramı olarak kullanılmaktadır.

<sup>3</sup> Altuğ, Osman, **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen, İstanbul, 2001, syf.15

<sup>4</sup> VUK, 262. Madde



Mallar hangi amaçla alınırsa alınsın maliyet bedeli ile değerlendirir. Maliyet bedeli aşağıdaki unsurlardan oluşur:

1) Satın alma bedeli, ithal edilen mallarda fob bedeli,

2) İşyerine gelinceye kadar ödenen nakliye, hamaliye, sigorta giderleri,

3) İthal edilen malla ilgili ödenen gümrük vergileri, komisyonlar ve diğer giderler,

4) Vade farkları. **Mal satıldıktan sonra o mala ilişkin olanlar doğrudan gider yazılır.**

**Vade Farkı bilinen faiz giderinden hiçbir farkı yoktur. Bu sebeple vade farkı alış maliyetine eklenmeyip finansman gideri hesabına da kaydedilmesi de mümkündür.<sup>5</sup>**

5) Malların işletme stokuna girene kadar oluşan kur farkları, (VUKGT:262)

Stokta bulunan malzemeler ile ilgili olarak ortaya çıkacak kur farkları ilgili oldukları yılda gider yazılabilir veya stokta bu maddeden bulunuyorsa maliyete intikal ettirilmelidir.

VUK 238 nolu Genel Tebliğde yapılan açıklamalara göre ve Uluslararası Muhasebe standartlarına göre finansman giderleri istenirse doğrudan gider yazılabilecektir.

Yurtdışından satın alınan stokların alış maliyetine bu kalemlerden başka ;

Taşıma Gideri

Akreditif Ödemeleri,

Gümrük Vergisi Ve Fonları,

Gümrük Komisyon Ücretleri de girer.

Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edilebilir. Satış bedelinden kasıt değerlendirme günündeki piyasa fiyatıdır.

### 5.2.2. İmal edilen malların değerlendirilmesi

"İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;

2. Mamule isabet eden işçilik;

3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;

4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);

5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler."<sup>6</sup>

### 5.2.3. Kıymeti düşen malların değerlendirilmesi:

"Yangın, deprem ve su basması afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, deşe ve iskârtalar emsal bedel ile değerlendirir."<sup>7</sup>

Emtia normal şartlar altında VUK.'nun 274. Maddesinde belirtildiği üzere maliyet bedeli ile değerlendirilmesine rağmen, kıymeti düşen emtianın değerlemesi yine VUK.'nın 278. Maddesinde özel olarak düzenlenmiştir.

Yukarıya aktarılan madde hükmünü incelediğimizde, bu maddede üç değişik halin düzenlendiğini görmekteyiz. Bunlar: malların,

a) Yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler yüzünden,

b) Bozulmak, çürümek, kırılmak, paslanmak gibi haller neticesinde,

İktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olması hali ile

<sup>5</sup> Akdoğan, Nalan, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Cem Ofset, Ankara, 1998, syf. 217

<sup>6</sup> VUK, Madde 275

<sup>7</sup> VUK, Madde 278



c) Maliyetlerinin hesaplanması mutlak olmayan hurdalar ve döküntüler, deşe ve iskârtaların değerlendirilmesi halidir.

Bu haller dışında emtiada meydana gelecek değer kayıpları sonuç hesaplarına intikal ettirilemez.

## 6. GİDER – MALİYET AYRIMI

Satın alınan mal veya temin edilen hizmet bedelleri söz konusu mal veya hizmetin mahiyetine göre doğrudan gider veya maliyet unsuru olarak kaydedilmesi gerekebilir. Satılmak amacıyla temin edilen mal gider yazılmaz ve ilgili malın maliyetine kaydedilir.

Maliyet unsuru "Satılan Malın Maliyetine" eklenir. Hesap sonu itibarıyla bu mal satılmamış ise söz konusu maliyet unsuru bilançonun aktifinde stoklar arasında görünecek, satılınca kadar veya başka bir nedenle gider yazılabilir hale gelinceye kadar stokta görünmeye devam edecektir. Mal veya hizmetin bedeli amortismanla tabii bir malın maliyetine ilişkin ise giderleşmesi amortisman yoluyla veya satışı ile mümkün olacaktır.

Giderlerin bir kısmı ise; doğrudan masraf yazılması mümkün olmayıp satılan malın maliyetine veya sabit kıymet maliyetine eklenmesi gerekir yahut maliyet niteliğindedir. Örnek vermek gerekirse, bir binanın normal bakım ve tamir gideri olarak nitelendirilmeyecek tarzda, komple ve değer arttıracak tarzda restorasyona tabii tutulması maksadıyla yapılan giderler binanın maliyetine eklenip amortisman yoluyla giderleştirilir. Doğrudan gider yazılırsa kanunen kabul edilmeyen gider niteliğini taşır. Çünkü imal edilen veya satın alınan bir malın maliyetiyle ilgili bir gider doğrudan bir masraf kaydına konu edildiğinde ve bu malın yıl sonu itibarıyla stoklar arasında yer almaktaysa söz konusu gider kanunen kabul edilmeyen giderdir.

Maliyet bir varlıktır, Gider değildir. Bu sebeple kârın tespitinde gelirden çıkarılamaz. Maliyet taşıyıcısı tüketilince, Maliyet gidere dönüşür.<sup>8</sup>

Hangisinin ilk aşamada ortaya çıktığı farklı görüşler tarafından dile getirilmiştir.

Anglo-sakson yaklaşıma göre "Satın alınan her mal yada hizmetin işletmeye giriş değeri maliyet olarak kabul edilmekte, bu mal yada hizmetin doğrudan satılması yada bunların kullanımıyla üretilen mamullerin satılmasıyla da gider kavramı ortaya çıkmaktadır."

Alman yaklaşımına göre "Maliyetler" giderlerden sonraya ortaya çıkmaktadır.

## 7. TAMİR, TADİLAT, BAKIM AÇISINDAN MALİYET-GİDER AYRIMI

Gayrimenkuller de veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması durumu bize maliyet ve gider ayrımı ile ilgili olarak ipucu vermektedir.

**"Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulu veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulun veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir."**

Normal bakım ve tamir giderleri ise doğrudan gider kaydedilecektir. Genişletilmesi veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler için ise maliyet bedeline eklenmesi yolu benimsenmiştir.

Binanın bütünüyle ilgili tamirden ayrı tek bir kapaının değişim için gider yolu takip edilmesi gerekirken, bütün kapıların değişimi halinde ise maliyet bedeline eklenmesi gerekecektir.

**"Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kâra nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir."**

<sup>8</sup> Kışal, Yunus; Işıklılar, Sadi; **Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Uygulamaları**, Beta, İstanbul, 1999, syf. 40



Madde metninden anlaşıldığı haliyle gemi, bina, taşıtlar maliyet oluşumu ve bedeline eklenmesi açısından paralel hükümleri içermektedir. Yani bir gemi için geçerli olan hüküm, binalar içinde geçerli olacaktır.

Gemi veya Bina bakım ve tadilatında Amortisman dan söz edebilmek için ;

Gemi veya Binaya ilave kat yapılması veya yatay eklenti yapılması

Kargır binanın betonarme hale getirilmesi

Gemi veya Bina'nın İç Bölmelerin komple değiştirilmesi

Binanın Dış yüzeyinin Amerikan kaplama ile örtülmesi gibi genişletilmesi veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlere ihtiyacı vardır.

**"Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir."**

## 8. GAYRİMENKUL KAVRAMI

Bu arada gayrimenkul kavramının içini doldurmakta fayda vardır.

"İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.

Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüz'ileri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makineler;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayrimaddi haklar.

Binada daha önce var olmayan kalorifer, klima, havalandırma gibi tesisatların konması halinde binanın maliyetine eklemekten tesisat olarak ayrıca

amortisman a tabii tutulmalıdır. Bina veya araca monte edilen portatif türdeki air-condition, römork gibi cihaz veya araçlar ise ayrı birer demirbaş olarak telaffuz edilmelidir."<sup>9</sup>

### 8.1. Gayrimenkullerde Maliyet Bedeline

#### Giren Giderler

"Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer:

1. Makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;

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

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ,Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler."<sup>11</sup>

### 8.2. Bina veya Araç Kiralık İse Gider – Özel

#### Maliyet Ayrımı

**"Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesistata ait giderler de bu hükümdedir."**

"Faaliyetini icra için vücuda Getirdiği Tesisat" kavramı şüphesiz binaya monte edilmiş , sökülemez veya sökülmesi durumunda ekonomik ömrünü büyük ölçüde azaltacak olan, ayrılması gayri kabil parçalardır. Kolayca sökülüp atılacak varlıklar demirbaşdır ve özel maliyetle ilgisi yoktur.

"Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272. maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre **eşit yüzdelerle** itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan,

<sup>9</sup> VUK ,Maddé 272,

<sup>10</sup> VUK, Madde 269

<sup>11</sup> VUK , Madde 270

kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, **boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.**"<sup>12</sup>

Kira süresi belli değilse itfa süresinin 5 yıl üzerinden alınması hem kanun maddesi hem de %20 Amortisman oranı üzerinden hareketle asgari 5 yılda yapılması mantıklıdır.

Amortismanın belirtilen hadlerin altında ayrılma hakkını kullanması halinde, belirtilen süreyi aşmaması kaydıyla ayırma imkanı vardır. Örneğin % 10 üzerinden 10 yıl süreyle aktifteki şeftali ağaçlarının amortisman ayırma hakkını kullanabileceğini düşünürsek<sup>13</sup>, % 5 üzerinden ayırdığını farz edersek yine en fazla 10 yıl amortisman ayrılacaktır. Ancak bu uygulama mükellefe avantaj sağlamaktan uzaktır.

<sup>12</sup> 5398 sayılı Kanunun 24'üncü maddesiyle değişen VUK 327 madde; Yürürlük 21.07.2005

<sup>13</sup> 333 nolu Vergi Usul Genel Genel Tebliği, 1 nolu listede 7.14.7. sıra numaralı bölüm