

VERGİ MEVZUATIMIZDA MALİYET KAVRAMI (VUK, GVK, KVK)

Şafak Ertan ÇOMAKLI^(*)

I - GİRİŞ

Maliyet kavramı iktisat, işletme ve maliye bilim dallarında ve uygulamalarında oldukça önemli ve farklı yere sahip bir kavramdır. Bu kavram bahsetmiş olduğumuz dallarda amacına göre farklı tanımlamalarla ifade edilmeye çalışılmıştır. Bu çalışmada ilk olarak maliyet kavramının çerçevesi ve iktisat ve işletme bilimi için izah edildikten sonra maliye ilmi açısından Türk Vergi Mevzuatındaki yeri (vergi usul kanunu, gelir vergisi kanunu ve kurumlar vergisi kanunu) ele alınacaktır.

II- GENEL OLARAK MALİYET KAVRAMI VE İKTİSAT & İŞLETME BİLİMİ AÇISINDAN MALİYET TANIMLAMASI

Maliyet kelimesi 19. yy da “maliyyet” olarak kıymet, mal olma değeri¹ şeklinde ifade edilmekte iken günümüzde bu kavram kelime olarak “üretimde bir malı elde edilinceye değin harcanan değerlerin top-

lamı²” biçiminde açıklanmaktadır. Bu ifadeler bize bir şeyin “değeri” ile ilgili bir yaklaşımın olduğunu göstermektedir. Aslında bu yaklaşım bir amaca yönelik olarak uygulanan bazı eylemleri ifade etmektedir diyebiliriz. Bu bağlamda maliyetin bir özveri olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır³. Çünkü bir amaç için yapılacak eylemlerin sonucu ne olursa olsun bunların bir maliyetinin yani özverisinin olacağı muhakkaktır.

“Maliyet” kavramı farklı dallarda çeşitli “amaçlar”dan dolayı değişik tanımlamalar göstermektedir. *İktisat ilminde* “maliyet” kavramı arz üzerine tesir eden esas faktörlerden biri olarak sayılmaktadır⁴. Buna göre maliyet “bir malı istihsal ederken veya satın alıp piyasaya getirirken harcamak mecburiyetinde kalınan paranın miktarı”⁵ olarak görülmektedir. Bu noktada maliyet iktisat teorisinin önemli bir kavramı” olarak karşımız çıkmakta ve firma amacı ile kâr elde etme paralelinde bir yaklaşım sergilenmektedir. Buna göre firmanın amacı kârın azamileştirilmesidir. Kâr, satış hâsılatı ile maliyet arasındaki farktır. Söz konusu farkın maksimum olabilmesi için

^(*) Yrd. Doç. Dr., Atatürk Üniversitesi, İ.İ.B.F., scomakli@atauni.edu.tr

¹ Mustafa N. Özön, *Büyük Osmanlıca Türkçe Sözlük*, 4. b., İnkılap ve Aka Kitapevleri, İstanbul, 1965.

² Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr.

³ Rafet Gök, *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Ankara İ.T.İ.A. Gazetecilik ve Halkla İlişkiler Yüksek Okulu Basımevi, Yayın No: 164, M.İ. Y.O. Yayını, Muğla 1981, s.9.

⁴ Şükrü Baban, *İktisad İlminin Umumi Prensipleri*, Cilt.1, Çeltüt Matbaası, İstanbul, 1957, s.87.

⁵ Baban, a.g.e., s.95.

“ Maliyet değişik şekillerde anlaşılabilen bir kavramdır. Fakat iktisat teorisinde maliyet denildiğinde alternatif maliyet düşünülmemelidir. Alternatif maliyet ise, bir şeyi elde etmek için vazgeçmek zorunda kalınan şeyler olarak tanımlanmaktadır. Orhan Türkay, *Mikro İktisat Teorisi*, 5. b., İmaj Yayıncılık, Ankara 1996, s.112.

de maliyetin minimum olması gerekmektedir. Bununla birlikte biraz öncede bahsetmiş olduğumuz fiyat oluşumunu açıklamakta kullanılan iki kavramdan biri olan arz maliyetle çok yakından ilişkilidir⁶. Bir başka ifadeye göre ise maliyet "firmaların üretim amacıyla yaptıkları her türlü giderlerin toplamı" dır⁷. Burada girişimciyi üretim faaliyetine iten kâr motifi, maliyet dâhil birçok kavramı beraberinde getirmektedir. Buna göre maliyet "bir malın üretiminde kullanılan üretim faktörlerinin fiyatları" dır⁸.

İnsan ihtiyaçlarına cevap verecek olan mal ve hizmetlerin üretiminin işletmeler tarafından yapıldığı malumdur. Buna göre üretilen mal ve hizmetlerin birer değeri olacaktır. Bu değer; eğer üretilen bir üniteye ait ise o takdirde ortaya maliyet mefhumu çıkar. Buna göre *işletme bilimi* (özellikle muhasebe dalı) açısından maliyet kavramı "işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin bir ünitesinin fiyatı" şeklinde açıklanabilir⁹. Bununla birlikte işletme bilminde (özellikle maliyet muhasebesi alanında) zikredilen "maliyet" kavramı Amerikan Muhasebe Derneği Maliyet Kavramları ve Standartları Komitesi tarafından "belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan ya da katlanılma olasılığı yüksek fedakârlıkların parasal sözcüklerle ölçülmesi" şeklinde açıklamıştır¹⁰. Bu kavram bir yarar ya da çıkar sağlamak için katlanılan fedakârlık, ya da bir mal karşılığı elden çıkarılan belirli miktardaki bir para olarak tanımlanabilir. Burada önemli olan bir eylemin maliyetinin saptanmasıdır. Bir malın ya da hizmetin satın alınması, satılması, bir mal ya da hizmetin imal edilmesi, bir mal ya da hizmetin bir diğeri karşılığında elden çıkarılması eyleme örnek oluşturur¹¹. Buna göre maliyeti bir işletmenin sağlamış olduğu girdiler karşılığında yapmış olduğu parasal ödemeler olarak tanımlamak mümkündür¹².

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere iktisat ve işletme alanında temelde "maliyet" kavramı paralel bir yol izlemektedir. Ekonomik değerlerin yaratıldığı bir organizasyon birimi olan işletmeler rasgele mal ve hizmetler değil, iktisadi mal ve hizmetler üretmektedirler. İşletme faaliyetlerine konu olan iktisadi mal ve hizmetlerin iki temel özelliği vardır; a) mallar kıttır ve/veya b) doğada hazır bulundukları durumlarıyla değil, ancak belirli çabalar harcadıktan sonra insan ihtiyaçlarını karşılayabilirler. Bir toplumdaki üretim ve tüketim ile ilgili olguların tümü şeklinde tanımlanabilen iktisat ile insan ihtiyaçlarını karşılayabilecek mal ve hizmet üreten işletmeler çeşitli açılardan maliyet kavramını aynı amaçlar için kullanabilmektedirler. Bu durum maliyet açısından her iki alan için şu şekilde ifade edilebilir "her nimet bir külfet karşılığıdır"¹³. Buna göre elde edilen mal ve hizmet üretimi (çıktı, gelir) iktisadi faaliyetin nimet tarafını, bunun için harcanan kaynaklar (girdi, maliyet) ise külfet tarafını oluşturmaktadır.

Maliye ilmi açısından ise "maliyet" kavramı özellikle vergi kanunları içinde kendine yer bulmuştur. Amaç yönünden iktisat ve işletmedeki anlamından oldukça farklılıklar göstermesine rağmen tanımlama konusunda paralel bir seyir izlemiştir diyebiliriz. Çünkü maliyede "maliyet" verginin net bir bedel üzerinden alınabilmesi için önemli bir kavramdır. Özellikle matrahın belirlenmesinde hassas bir aşama olan "giderlerin tespiti"nde maliyet kavramı önem kazanmaktadır. Gelir vergilerinde "safı" gelire ulaşmak için önemli adımlardan biri olan ve vergi mevzuatında "maliyet bedeli" olarak ifade edilen bu kavram aşağıda vergi kanunları açısından ele alınarak değerlendirilmeye çalışılacaktır.

⁶ Türkay, a.g.e., s.112.

⁷ Tefik Pekin, *Ekonomiye Giriş*, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1991, 115.

⁸ Erdoğan Alkin, *İktisat*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1984, s.20 ve Besim Üstünel, *Ekonominin Temelleri*, 2.b., Doğan Yayınevi, Ankara, 1972, ss.152-153.

⁹ Nevzat Eser, *Maliyet Muhasebesi*, Adana İ.T.İ.A. Neşriyatı, No.13, İstanbul 1970, s.3.

¹⁰ Report of the Committee on Cost Concepts and Standarts, *The Accounting Review*, Vol.XXVII, No.2, s.176'dan aktaran Rifat Üstün, *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi, Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, Eskişehir, 1984, s.38

¹¹ Üstün, a.g.e., s.38.

¹² Şerif Şimşek, *İşletme Bilimlerine Giriş*, 11.b., Adım Matbaacılık, Konya, 2004, s.137.

¹³ Özdemir Akmut vd., *Girişimciler İçin İşletme Yönetimi*, Gazi Kitabevi, Editör: Tülin Durukan, Ankara, 2003, ss.5-6.

III- VERGİ MEVZUATIMIZDA MALİYETİN

TANIMI VE UNSURLARI

Bu kısımda öncelikle Vergi Usul Kanunumuzda maliyet kavramı yaklaşımı açıklanmaya çalışılacaktır. Daha sonra Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan ilgili hükümler çerçevesinde maliyet kavramına değinilecektir.

1- Vergi Usul Kanununda Maliyet

Maliyet esas itibarıyla Vergi Usul Kanunumuz(VUK) Üçüncü Kitabında "değerleme"den bahseden kısım ve bölümlerde yer almaktadır. Değerleme, belirli bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki kıymetinin belli bir para cinsinden ifade edilmesi işlemi olarak sayılmaktadır¹⁴. VUK md. 258'e göre ise değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti¹⁵.

Vergi Kanunları değerlemeye, işletmenin ortakları ve diğer üçüncü kişilerin menfaatlerini korumaya yönelik olarak değil, işletmelerin gizli ortağı konumunda olan devletin menfaatlerini koruma güdüsüyle bakar. Bu anlayış gereği *vergi kanunları değerlemeye ilişkin önceliği mümkün olduğunca işletmeye bırakmak istemez*.

Vergi hukukunda, ticaret hukukundaki prensibin aksine değerlendirme azami ölçüleri değil, değerlendirme asgari ölçüleri belirlenmiştir. Bu ölçüler konulurken de vergide eşitlik ve genellik prensibinin etkin bir şekilde uygulanabilmesi amaçlanmıştır. Bu durum değerlemede "takdir" ve "tespit" kavramlarını beraberinde getirmiştir. Tespit mükelleflerce VUK'da belirlenen değerlendirme ölçüleri kullanılarak yapılır. Mu-

tad değerlendirme ölçülerinin kullanılmadığı durumlarda değerlendirme takdir yoluyla yapılır¹⁶. Bu bağlamda değerlendirme ölçüleri "maliyet bedeli" (satın alma ve üretim maliyeti), "borsa rayici", "tasarruf değeri", "mukayyet (kayıtlı) değer", "itibari (nominal) değer", "vergi değeri", "rayiç bedel", "emsal bedeli uygulaması" şeklinde sıralanabilir¹⁷.

Vergi Usul Kanunumuza göre değerlendirme ölçüleri arasında yer alan *maliyet bedeli ile değerlendirilecek*¹⁸ iktisadi kıymetler ise "gayrimenkuller, demirbaş eşya, satın alınan ve imal edilen emtia, zirai mahsulatlar, hayvanlar, menkul kıymetler ve yabancı paralar" şeklinde sıralanmaktadır¹⁹.

2- Gelir Vergisi Kanununda Maliyet

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Md 37 de, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançların ticari kazanç olarak ele alınacağı hükmedilmiş ve bu kazançların safi halde tespiti için GVK Md 40'ta indirilebilecek giderler işaret edilmiştir. Doğaldır ki bu indirimler gayri safi kazançtan yapılacaktır. Bu giderlerin, ticari kazanç tanımı gereğince ticari ve sınai faaliyetle ilgili olmasından dolayı, çoğunun direkt veya indirekt eleman olarak sınai maliyetleri ilgilendirdiğini söylemek mümkündür. Bu maddede yazılı olan fıkraların büyük bir kısmı sınai maliyetlerini ilgilendirir içeriktedir. VUK Md 275'e baktığımızda bu durumu görmek mümkündür²⁰. Buna göre 40 ıncı maddede yer alan giderleri, sınai maliyetlere katılması ihtiyari "genel idare giderleri" ile sınai maliyetlere katılması zorunlu "genel imalat giderleri" dışındaki giderler ve bir de satış maliyetlerini

¹⁴ Sema Küçük, **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Yıl:15 Sayı:169, (Ek Kitapçık) Ocak 2007, s.16.

¹⁵ Değerleme yalnızca Vergi Usul Kanuna göre değil aynı zamanda Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) açısından da önem arz etmekte ve açıklaması yapılmaktadır.

¹⁶ Küçük, **a.g.e.**, ss.18-19.

¹⁷ VUK Md. 261 (262, 263, 264, 265, 266, mük. 266, 267, 268)

¹⁸ Burada şunu belirtmekte fayda vardır; söz konusu maliyet "değer" anlamındadır. Bu noktada Vergi Usul Kanunu klasik muhasebe kitaplarında yer alan **alış** ve **imalat** maliyeti ifadelerine bağlı kalmıştır.

¹⁹ VUK Md.. 269, 270, 271, 273, 274, 275, 276, 277, 279, 280.

²⁰ Madde 275- 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.

ilgilendiren "satış giderleri" olarak kabul etmek gerekir²¹.

Bununla birlikte aynı kanunun ortalama kâr had-di ile ilgili olan ve 4108 sayılı Kanunun 39. maddesi-nin (b) bendiyle kaldırılan 111 inci maddesinde de perakende ticaret erbabı ile imalatçılarda kâr hadle-ri uygulaması yönünden maliyet esas alınmıştır. Bu-rada maliyet Vergi Usul Kanununa göre tespit edile-cek-tir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanununa göre genel giderlerin maliyetlere dâhil edilmesi ihtiyari olduğundan maliyetlere dâhil edenler için ortaya bir güçlük çıkmaktadır²². Ancak bu durum hazine yö-nünden bir vergi ziyai doğurmayıp aksine kâr payı-nı müspet yönde etkilemektedir²³.

3- Kurumlar Vergisi Kanununda Maliyet,

Kurumlar Vergisi Kanunumuza (KVK) göre safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu-nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulan-maktadır. Bu çerçevede Gelir Vergisi Kanununda maliyetle ilgili yer alan hükümlerin KVK için de ge-çerli olduğu kabul edilmektedir. Bununla birlikte KVK Md. 8'de Kurumların indirebilecekleri giderler-den bahsedilmiştir. Bu maddede sayılı olan ifadele-rin doğrudan maliyeti ilgilendirdiğini söylemek mümkün değildir. Bu durum zaten madde 8'in baş-langıç cümlesinde şu şekilde belirtilmiştir "ticari ka-zanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hâsılatan indirebilirler". Buna göre Kurumlar Vergisi Kanu-nunda yer alan maliyet kavramını Gelir Vergisi Ka-nununda ele alındığı gibi değerlendirmek gerek-mektedir.

IV- SONUÇ

Maliyet yalnızca iktisat ve işletme bilimlerinde değil aynı zamanda maliyet biliminde de önemli bir

yere sahiptir. İktisat bilimi açısından "üretim, arz ve talep" çerçevesinde ifadesini bulan maliyet kavramı işletme biliminde ise özellikle muhasebe açısından oldukça önemli bir yere sahiptir. Kâr amacı ile hare-ket eden ve kârını maksimize etmeye çalışan birim-ler olan işletmelerin muhasebe kayıtlarında "mali-yet" noktasından hareketle yapılan kayıtlar işletme hedefleri arasında kayda değer yer tutmaktadırlar. Ancak temelde işletme tabanlı ele alınan "maliyet" kavramı kamu menfaatleri dikkate alındığında anla-mı değişmektedir. Bu oldukça olağandır. Çünkü bir tarafta özel birimlerin kâr hedefi söz konusu iken di-ğer tarafta kamu menfaatini hedefleyen ve yaptırımı olan kanunlar söz konusudur. Bu noktada maliyet kavramı yaklaşımında temel ayırım; *vergi kanunla-rında matrah tespitinin* gerçekleştirilmeye çalışılma-sına karşılık özel birimlerde *kâr payının yüksek ola-rak gerçekleşmesinin sağlanması* amacına dayan-maktadır.

Maliyetin vergi kanunlarımızdaki yerine baktığı-mızda doğal olarak devletin ilgili kanunlarda yap-mış olduğu açıklamaları öncelik kazanmaktadır. Bu-na göre maliyet kavramı bir değerlendirme ölçüsü oldu-ğu kanunlarımızda yer bulmaktadır. Maliyet kavra-mına özellikle satın alma ve üretim çerçevesinde yaklaşan kanunlarımızın matrahın tespitinde temel hareket noktası olması da kaçınılmazdır. Özellikle gelir vergileri açısından gelirin safi duruma getiril-mesi için önemli bir kademe olan matrah tespitinde maliyet kavramının oldukça anlaşılır bir şekilde izahı gerekmektedir. Vergi kayıp ve kaçığında da "*sözde ma-liyet artırımları*"nın rolünün olduğunun da unutulma-ması gerekmektedir. Buna göre maliyet tanımlamasının yalnızca devletin işletmelere ait muhasebe kayıtlarını düzenleyen ve onlara yön veren bir kanun olmadığı ay-nı zamanda devlet gelirlerinin miktarına da tesir eden bir kavram olduğu dikkate alınmalıdır.

²¹ M. Ali Canoğlu, *Vergi Mevzuatımızda Maliyet, Maliye Enstitüsü Konferansları*, Ondokuzuncu Seri, İstanbul 1969, s.165.

²² (Kaldırılmadan önceki şekli) Ortalama Kâr Haddi ve Asgari Gayrisafi Hâsılat Esası: Madde 111 - (2772 sayılı Kanunun 14. maddesiyle değişen şekli) Kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçıların gösterdikleri gayrisafi kazançlar, Vergi Usul Kanununa göre tespit olunan ortalama kâr hadlerinin perakende satılan emtianın maliyet bedeline uygulanması suretiyle bulunacak miktarlara göre düşük olduğu takdirde, beyan edilen gayrisafi kazançlar yerine, bu suretle bulunan miktarlar ikmalen vergi tarhına esas alınır.

²³ Canoğlu, a.g.m., s.166.

KAYNAKÇA

— Akmut Özdemir vd., **Girişimciler İçin İşletme Yönetimi**, Gazi Kitabevi, Editör: Tülin Durukan, Ankara, 2003

— Alkin Erdoğan, **İktisat**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1984

— Baban Şükrü, **İktisad İlminin Umumi Prensipleri**, Cilt.1, Çeltüt Matbaası, İstanbul, 1957

— Canoğlu M. Ali, **Vergi Mevzuatımızda Maliyet, Maliye Enstitüsü Konferansları**, Ondokuzuncu Seri, İstanbul 1969

— Eser Nevzat, **Maliyet Muhasebesi**, Adana İ.T.İ.A. Neşriyatı, No.13, İstanbul 1970

— Gök Rafet, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Ankara İ.T.İ.A. Gazetecilik ve Halkla İlişkiler Yüksek Okulu Basımevi, Yayın No: 164, M.İ. Y.O. Yayını, Muğla 1981

— Küçük Sema, **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Yıl:15 Sayı:169, (Ek Kitapçık) Ocak 2007

— Özön Mustafa N., **Büyük Osmanlıca Türkçe Sözlük**, 4. b., İnkılap ve Aka Kitapevleri, İstanbul, 1965.

— Pekin Tevfik, **Ekonomiye Giriş**, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1991

— Şimşek Şerif, **İşletme Bilimlerine Giriş**, 11.b., Adım Matbaacılık, Konya, 2004

— Türkay Orhan, **Mikro İktisat Teorisi**, 5. b., İmaj Yayıncılık, Ankara 1996

— Üstün Rıfat, **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi, Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, Eskişehir, 1984

— Üstünel Besim, **Ekonominin Temelleri**, 2.b., Doğan Yayınevi, Ankara, 1972

— Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, www.tdk.gov.tr.

— Report of the Committee on Cost Concepts and Standarts, **The Accounting Review**, Vol.XXVII, No.2

— Vergi Usul Kanunu

— Gelir Vergisi Kanunu

— Kurumlar Vergisi Kanunu

— Türk Ticaret Kanunu

— Sermaye Piyasası Kanunu