

680-Çalışmayan Kısım Gider Ve Zararları Hesabına Kaydedilmesi Gereken Genel Üretim Gideri Mahiyetindeki Amortismanların Maliyet Muhasebesi Açısından Önemi

Hülya YAVUZCAN ÇOLAK
MAZARS/DENGE
Vergi Bölümü, Müdürü Yardımcısı

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Aralık 2014 sayısında yayınlanmıştır.

ÖZET

VUK Madde 320 gereği, üretimle ilgili bir sabit kıymet alındığında amortismanın cari yılda tam ayrılması zorunluluktur. Ancak maliyet muhasebesi ilkeleri ve VUK Madde 275’de yer alan değerlendirme hükmü ile Tekdüzen Hesap Planı açıklamaları gereği, iktisap tarihinden önceki günlere/aylara isabet eden amortisman giderinin genel üretim gideri olarak değil, 680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabında muhasebeleştirilmesi gerektiği hususu Maliye Bakanlığı’nın özelge şeklindeki görüşüne de yer verilmek suretiyle açıklanmaktadır.

ANAHTAR KELİMELER

Çalışılmayan dönem, çalışmayan kısım, kıst amortisman, mamul maliyeti

1. GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu (VUK) Madde 320’ye göre amortismana tabi iktisadi kıymetler için (binek otomobiller hariç) kıst amortisman uygulanamaz. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri için de kıst amortisman uygulanmaz.

Diğer bir ifadeyle, VUK’nun amortisman hükümleri gereği, bir amortismana tabi iktisadi kıymeti 1 Ocak günü de alsanız 31 Aralık günü de alsanız, o yıl ayıracağınız amortisman yıllık olarak hesaplanacaktır. Elbette iktisadi ve teknik açıdan ve ayrıca genel muhasebe ilkeleri açısından bu doğru bir yaklaşım değildir. Çünkü yılın neredeyse tamamına yakınında kullanılmamış olan (aktife dahil olmamış) bir sabit kıymet için yılın tamamını kapsayacak bir amortisman ayırmak hesap ilkeleri, maliyet hesaplamaları açısından mantıksızdır. Ancak mevcut yasalarımız bunu gerektirmektedir.

Çalışmamızda, yıl içinde alınan ve üretimle ilgili bir amortismana tabi iktisadi kıymetin, aktife dahil **olduğu** yılın geçmiş aylarına isabet eden amortismanının gerek Tekdüzen Hesap Planı gereği ve vergi mevzuatı hükümleri, gerekse maliyet hesaplama ilkeleri gereği 680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabında izlenmesi gerektiğini açıklamaya çalışacağız.

2- TEKDÜZEN HESAP PLANI AÇIKLAMALARI

1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin Muhasebe Usul ve Esasları/V-Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları başlığı altında yer alan C-Hesap Planı Açıklamaları bölümünde, 68 No.lu Hesap Grubu ve bu Hesap Grubu altında yer alan 680 No.lu Ana Hesap aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

“68. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR

İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle sık sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen işlem ve olaylardan kaynaklanan gider ve zararların yer aldığı hesap grubudur.

680. ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)

Üretimle ilgili giderlerden çalışılmayan döneme ve çalışmayan kısımlara ait giderleri içerir."

Açıklamalardan da görüldüğü üzere, işletmenin olağan faaliyetleri ile ilgisi olmayan, dolayısıyla ana faaliyet konusu üretim olan bir işletmede üretim maliyetlerine dahil edilmesi gerekmeyen; lakin, üretimle ilgili olan ancak çalışılmayan döneme (üretim kayda değer bir süre kadar durduğu, üretimin kayda değer uzunlukta bir süre yapılmadığı, ara verildiği...v.b.) ve çalışmayan üretim kısımlarına ait giderlerin 680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

3. VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA MAMUL MALİYETİNİN TESPİTİ

Vergi Usul Kanununun 275. Maddesinde; "*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 yukarı ki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre genel imal giderlerinden **mamule düşen hissenin** imal edilen emtianın maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, söz konusu genel imal giderleri, bu giderlerin oluştuğu dönemde üretilen mamullere yüklenmelidir. Buradan şu sonuca da varılabilecektir. Mamulün üretildiği dönemde oluşmayan bir genel imal gideri mamul maliyetine pay verilmek suretiyle mamul maliyetine yükletilemez.

4. ÖRNEK BİR ÖZELGE

Aşağıda yer verilen özelgedeki açıklamalardan da görüleceği üzere, Mali İdare de mamul maliyetinin hesaplanması açısından, fiilen çalışılmayan ya da tam kapasite çalışılmayan dönemlerde oluşan ve doğrudan bir mamule yüklenilemeyen giderlerin 680 hesapta muhasebeleştirilmesi gerektiği yönünde görüş vermiştir.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.18.02-32Mük257-6747-315
Konu :

29/02/2012

*İlgide kayıtlı dilekçenizde, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numaralı mükellefi olarak bitki ve meyve çayları ile siyah çay üretim ve pazarlaması işi ile iştigal edildiği, şirketinizin ana faaliyet konusu kapsamında **belirli dönemlerde tam kapasite ile çalışılmaması durumunda kapasite raporunda belirtilen ürün miktarları ile fiili gerçekleşen üretim miktarı oranlanmak koşulu ile bulunan hesaplama doğrultusunda çalışmayan kısım giderlerinin ne şekilde hesaplanması gerektiği** hususunda Başkanlığımızdan görüş verilmesi talep edilmiştir.*

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 275 inci maddesinde "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 yukarı ki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre genel imal giderlerinden mamule düşen hissenin imal edilen emtianın maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere, 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin Muhasebe Usul ve Esasları/V-Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları başlığı altında yer alan C-Hesap Planı Açıklamaları bölümünde "680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları" hesabında; "Üretimle ilgili giderlerden çalışmayan döneme ve çalışmayan kısımlara ait giderleri içerir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre; maliyet dönemi içerisinde üretimle ilgili giderlerden oluşmak şartıyla çalışmayan kısım ve dönemlere ait giderlerin "680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları" hesabı borçlandırılarak muhasebeleştirilmesi mümkün bulunmaktadır.

5. ÖRNEK

(A) A.Ş., 25.12.2014 günü 500.000 TL maliyet bedelli ve faydalı ömrü 5 yıl olan bir makineyi aktifine dahil etmiştir. Şirket sipariş tipi maliyet yöntemine göre mamul maliyetlerini takip etmektedir. Aralık ayında (B) malından 1.000 adet, (C) malından is 300 adet üretilmiştir.

Amortisman giderinin 730-Genel Üretim Giderleri Hesabında Muhasebeleştirilmesi:

VUK Madde 320'ye göre bu makine için 2014 yılında gider kaydedilmesi gereken amortisman tutarı 100.000 TL'dir. Bu tutarın tamamı 730 hesaba kaydedilirse, Aralık ayında

üretilen mamullere tamamı dağıtım anahtarı yolu ile yüklenecektir. Üretim miktarına göre dağıtım yapılırsa; (B) mamulüne 76.923 TL, (C) mamulüne ise 23.077 TL genel imal gideri adı altına amortisman maliyet yüklenecektir.

Amortisman giderinin 680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabında Muhasebeleştirilmesi:

VUK Madde 320'ye göre bu makine için 2014 yılında gider kaydedilmesi gereken amortisman tutarı 100.000 TL'dir. Kıst amortismanı günlük esasta uygularsak, 365 günlük bir sürenin sadece 6 günü imalat faaliyetinde kullanılan bu makinenin sadece 1.643 TL amortisman giderinin 730 hesapta, kalan 98.357 TL'nin ise 680 hesapta muhasebeleştirilmesi gerekir. Bu durumda (B) mamulüne 1.264 TL, (C) mamulüne ise 379 TL genel imal gideri adı altına amortisman maliyet yüklenecektir.

a) Dönem sonunda mamul stokunun bulunmaması halinde;

Dönem sonunda (B) ve (C) mamullerinden stok kalmamış ise, iki yöntem arasında gelir tablosunda ulaşılabilecek nihai ticari kâr veya zarar açısından bir değişiklik olmayacak; her şekilde 100.000 TL amortisman gideri gelir tablosuna dahil edilmiş olacaktır. Birinci kayıt şeklinde amortisman giderinin tamamı 620-Satılan Mamul Maliyeti için gelir tablosuna yansımış olacak, ikinci kayıt yönteminde ise 100.000 TL amortisman giderinin 98.357 TL'si 680 hesapta, 1.643 TL'si ise 620 hesapta gelir tablosuna yansımış olacaktır.

Ancak muhasebenin en temel unsuru olan sağlıklı finansal bilgi üretimi amacı açısından doğru olan ise ikinci yöntemdir. Çünkü, bu makine 2014 yılında sadece 6 gün kullanılmıştır. 359 günlük amortisman gideri VUK Madde 320'den kaynaklanan zorunluluk nedeniyle defter kayıtlarına dahil edilmiştir. Bu durumda söz konusu giderin üretim maliyetleri içinde raporlanması yönetime yanlış bilgi verilmesi ve ayrıca Aralık ayında üretilen mamullerin maliyetleri ile geçmiş aylarda üretilmiş benzer mamuller varsa bu mamullerin maliyetleri arasında ciddi anlamda sapma gerçekleşmesine sebebiyet verecektir. Bu durum ise şirketin mamulün satış fiyatını yanlış tespit etmesine ve rekabet ortamında pazar payı kaybetmesine varana dek sonuçlar doğurabilecek; mali tablolar üzerinden yanlış tespitler yapılması ve şirkette yanlış finansal ve yönetsel kararlar alınmasına neden olabilecektir.

b) Dönem sonunda mamul stoku bulunması halinde;

Dönem sonunda mamul stoku bulunması halinde, söz konusu kayıt tekniği ticari kazanç ve dolayısıyla vergiye tabi kazançta ciddi şekilde etki edecektir. Söz konusu mamullerin tamamının 31.12.2014 günü stoklarda olduğunu, satılmadığını varsayarsak;

b.1) Birinci kayıt yöntemine göre amortisman gideri gelir tablosuna yansımayacaktır. 152-Mamuller Hesabı içinde yer almak suretiyle bilançoda gözükecektir.

b.2) İkinci kayıt yöntemine göre amortisman giderinin 98.357 TL'si gelir tablosuna yansımak suretiyle ticari kazancı ve dolayısıyla vergiye tabi kazancı azaltacaktır. 1.643 TL ise 152-Mamuller Hesabı içinde yer almak suretiyle bilançoda gözükecektir.

VUK Madde 274'e göre emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. VUK Madde 275'e göre ise imal edilen emtiaya (yarı mamul veya mamul) genel imal giderlerinden düşen hissenin verilmesi zorunluluktur.

Bu durumda Şu sorunun cevabı aranılmalıdır. Yukarıdaki örneğimize göre, VUK kapsamında, genel imal gideri 100.000 TL mi olmalıdır yoksa 1.643 TL mi olmalıdır?

VUK kapsamında emtianın değerlenmesinde esas olan gerçek maliyettir. Bize göre “gerçek” genel imal gideri 1.643 TL’dir. Eğer gerçek nedir sorusuna cevap verilmesi gerekirse, mantıken hareket edilmesi gerekir ve yılın 365 gününün sadece 6 günü ŐiŐletmede kullanılan bir makinenin amortisman giderinin tamamının imalat maliyeti olarak kabul edilmesi bizce doğru ve gerçek değildir.

VUK Madde 320’ye göre binek otomobiller hariç aktife dahil edilen sabit kıymetler için ilgili yıl amortisman giderin tam ayrılması zorunluluktur. Yukarıda ikinci yöntemde VUK Madde 320’ye uygun olarak amortisman gideri tam ayrılmıŐ ve muhasebe kayıtlarına alınmıŐtır. Kayıt tekniğinde ise tekdüzen hesap planının getirdiği zorunluluğa uyulmuŐtur. Keza yukarıda yer verdiğimiz ve aŐađıya yeniden aktardığımız özelgenin son kısmı ile de bizce izah edilen bu yöntemdir kanaatindeyiz.

“Buna göre genel imal giderlerinden mamule düşen hissenin imal edilen emtianın maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere, 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin Muhasebe Usul ve Esasları/V-Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları başlığı altında yer alan C-Hesap Planı Açıklamaları bölümünde "680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları" hesabında; "Üretimle ilgili giderlerden çalışmayan döneme ve çalışmayan kısımlara ait giderleri içerir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre; maliyet dönemi içerisinde üretimle ilgili giderlerden oluşmak şartıyla çalışmayan kısım ve dönemlere ait giderlerin "680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları" hesabı borçlandırılarak muhasebeleştirilmesi mümkün bulunmaktadır.”

6. SONUÇ

Bize göre, VUK Madde 320’de değişiklik yapılmak suretiyle, uluslararası uygulamalar ile paralel olacak şekilde, amortisman tabi tüm iktisadi kıymetler için gün veya ay esasında kıst amortisman uygulanması düzenine geçilmesi gerekmektedir. Mevcut sistem, mali tabloların yanlış finansal bilgiler üretmesine neden olmakta; Őirketlerin fiilen katlanmadıkları amortisman giderlerini cari dönem mali tablolarına zarar olarak kaydetmelerine sebep olmaktadır.

Mevcut yasal düzenlemeler kapsamında ise, Őirketlerin üretimle ilgili bir amortisman tabi iktisadi kıymeti yıl içinde iktisap etmesi halinde, bu sabit kıymete ait amortisman giderlerinden iktisap tarihinden önceki aylara isabet eden tutarları 680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu zorunluluk yukarıda yer verdiğimiz özelge kapsamından da görüldüğü gibi, VUK Madde 275 ve Tekdüzen Hesap Planı açıklamaları açısından da zorunluluktur. Bu şekilde bir kayıt yöntemi, Şirketin mamul maliyetlerini daha doğru tespit etmesini sağlayacak, gelir tablosunda üretim/esas faaliyetle ilgili olmayan bir giderin faaliyet giderleri ya da üretin mamul maliyeti içinde gösterilmeyerek, esas ait olduğu faaliyet dıŐı gider ve zararlar (68- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar) bölümünde gösterilmesini de sağlayacaktır.