

UYGULAMADA SIKÇA KULLANILAN VE "SONDAN BAŞA" OLARAK ADLANDIRILAN GÖTÜRÜ BİR MALİYET YÖNTEMİ VE MUHASEBE KAYITLARI

UYGULAMADA SIKÇA KULLANILAN VE "SONDAN BAŞA" OLARAK ADLANDIRILAN GÖTÜRÜ BİR MALİYET YÖNTEMİ VE MUHASEBE KAYITLARI

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Mali Pusula, Şubat 2007

1- GİRİŞ

Ülkemizde muhasebeye sadece vergi matrahını tespit etmek amacıyla kâtiplik gözüyle bakıldığı için (maalesef muhasebe mesleğinde bir çok ilerleme kaydedilmesine rağmen hali hazırda bir çok küçük ve orta ölçekli işletmede ve hatta büyük işletmelerde de muhasebeye yaklaşım budur) uygulamada da resmi maliyet muhasebesi kayıtları, maliyet takipleri ve raporlamaları, maliyet sistemleri işletmenin gidişatını ilgili kesimlere açık ve tarafsız bir şekilde raporlamak amacıyla değil, sadece maksat vergi matrahının belirlenmesinde üretim ve satışların maliyetinin tespiti yapılsın diye götürü[1] bir takım yöntemlerle ve kesinlikle kaydi envanter üzerinden gerçekleştirilmektedir. Elbette bu işlemler maliyet muhasebesi kitaplarında gördüğümüz olması gereken ve ideal maliyet sistemlerinden oldukça uzaktır.

Bu çalışmamızda, uygulamada genel olarak hakim olan (özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde) ve fiiliyatta dönem sonunda üretilen malın maliyetinin ve satışların maliyetinin tespit edilmesi için yapılan ve maliyet kayıtlarının yapılması işlemlerinde benimsenen, aslında maliyet muhasebesi kitaplarında teorik olarak anlatılan ve olması gerekeni ifade eden maliyet sistemlerine ve yöntemlerine uymayan, daha çok vergi matrahının ortaya konulmasında satışların maliyetinin tespitine yönelik olarak kaydi envanter bilgileri üzerinden gerçekleştirilen işlemler anlatılmaktadır. Anlatılmamızda okur kitlesi arasından hedefimiz, özellikle mesleki hayatlarında fiilen maliyet çalışmalarına daha yeni başlamış muhasebeci ve denetçi meslektaşlarımızdır.

2- YÖNTEM HAKKINDA BİLGİ VERİLMESİ

Uygulamada kimi mükelleflerin, kayıtlarına göre dönem başı mal stokları ve dönem içi mal alışları toplamından oluşan değer ile dönem sonu fiili sayımları sonucunda tespit ettikleri mal miktarlarının maliyet değerleri arasındaki farkı "Satılan Ticari Mal Maliyetleri" hesaplarına aktarma yoluna gittikleri görülmektedir. Bu suretle, dönem sonu fiili sayım sonuçları ile kaydi sonuçlar karşılaştırılmamakta, dönem sonu fiili stoğa göre bir maliyet oluşturulmaktadır. Bu durumda, çalınan, kaybolan veya benzeri nedenlerle işletmede bulunmayan malların bedellerinin ya da nedeni mantıklı bir şekilde açıklanamayacak olağanüstü firelerin yahut takdir komisyonu kararı gereken değeri düşen malların stoklardan çıkarılarak hileli bir şekilde "Satılan Mallar Maliyeti" içerisinde bir nevi gider yazılması sonucu ortaya çıkmaktadır.

Oysa, "Sayım ve Tesellüm Noksanı" hesaplarında yer alan tutarların vergilendirilecek kazancın tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınmaları kural olarak mümkün değildir. Bunun yerine yapılması gereken işlem, dönem başı mal mevcutlarını dikkate almak suretiyle, dönem içerisinde stoklara giren ve çıkan mal miktarlarına göre yapılacak "kaydi envanter" in sonuçları ile fiili sayımlar sonucunda ortaya çıkacak "fiili envanter" sonuçlarını karşılaştırmaktır. Buna göre, "kaydi envanter" ve "fiili envanter" sonuçları arasındaki farka göre, "197" veya "397" hesaplarını çalıştırmak suretiyle kayıtlar yapmak ve bu farkın nedenini muhasebenin intizamını bozmayacak bir süre içerisinde araştırmak gerekmektedir. Ancak, söz konusu araştırmanın sonucunda farkın nedeni bulunamasa dahi, "Sayım Tesellüm Fazlaları"nın vergi mevzuatı yönünden gelir kaydedilmelerinin

gerektiği; "Sayım Tesellüm Noksanları"nın ise, Tekdüzen Hesap Sistemi çerçevesinde gider olarak kabul edilse dahi, vergi mevzuatı yönünden, belirtilen istisnai haller dışında, gider olarak dikkate alınmalarının mümkün olmadığını bilmesi gerekmektedir.

Ayrıca bu yöntemde yine üretime giren hammaddelerden tamamı üretilen mamulün bünyesine girmeyen ancak üretim sonucu oluşan yan ürün ve artıklar göz ardı edilmektedir. Söz konusu yan ürün ve artıklar işletme tarafından ayrıca satışa konu edildiğinde ise söz konusu satış kazancı vergi matrahına dahil edilmemektedir. Ancak bu kayıt dışı satışların maliyeti üretim maliyeti içine yedirilerek vergiye tabi kazancın belirlenmesinde indirim olarak dikkate alınmaktadır.

Stok maliyetlerinin tespitinde aralıklı envanter yönteminin mi yoksa sürekli envanter yönteminin mi kullanıldığı son derece önemlidir. Özellikle belirli bir büyüklüğe erişmiş işletmeler için sürekli envanter yönteminin bilgisayar olmaksızın kullanımı neredeyse imkansız denilebilir. Ancak bugün en küçük işletmelerin dahi işlemlerini bilgisayar ile izledikleri düşünülecek olursa bunun önemli bir sorun olmayacağı açıktır. Diğer taraftan aralıklı envanter yöntemi hileli işlemler için son derece uygun ortamlar hazırlayacağı gibi işletme yönetimi tarafından vergisel kaygılarla yahut başka nedenlerle maliyetlerin şişirilmek istenmesi durumunda da bunun tespiti daha zor olacaktır.

Bazı işletmelerde ise bu yöntem kati olabilir. Dönem sonu stokları detaylı bir şekilde sayılır ve tespit edilir. Elde kalan mamullerin tek tek üretim reçeteleri [2] oluşturulur. Böylece birim maliyetleri tespit edilir. Elde kalan stok tespit edildikten sonra ilgili hesapların (152, 151 ve 150 hesaplar) bakiyeleri bu tutarları verecek şekilde maliyet kayıtları yapılır ve satışların maliyetine ulaşılır. Özellikle konfeksiyon işletmelerinde uygulanabilecek bir yöntemdir. Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi özellikle yüzlerce değişik ürün imal eden kombine imalatlarda üretim unsurlarına ait giderlerin detaylı takibi çoğu zaman zor olmaktadır. Tabii çalışmamızda da ifade ettiğimiz gibi bu geçerli bir mazeret değildir. Çünkü günümüzde gelişen bilgisayar teknolojisi sayesinde akıl almayacak derecede karışık işlem ve süreçler bilgisayar yardımıyla kolaylıkla izlenebilmekte ve kontrol altında tutulabilmektedir. Ayrıca basiretli bir tüccarın işletmesindeki madde hareketlerini takip edememesi kadar anlamsız, mantıksız ve gerçekten uzak bir açıklama olamaz. Gayet iyi bilinmelidir ki; ister tek aşamalı imalat olsun, ister çok safhalı kombine imalat olsun, gerçek bir tüccar, piyasada rekabet etmek isteyen bir tüccar ürettiği mamule, mamulünün bünyesine giren madde ve malzemelere birebir hakim olmak zorundadır. Bu en başta satışa konu edilen mamulün satış fiyatının belirlenebilmesi için en önemli gerekliliktir. Bunun içinde üretilen mamulün birim fiyatının tespiti gerekir. Bu yöntemin temel dayanağı stok sayımlarının dikkatli ve detaylı yapılmasıdır. Ancak bu yöntemde dönem içi üretilen mamullerde bir kayıp var mı, olağandan fazla fire gerçekleşmiş mi..v.b. hususlar göz ardı edilmektedir. Yani sürekli bir kontrol oluşturulamamaktadır stoklar üzerinde. Sonuçlar üzerinden hareket edilmektedir. Süreç içinde (dönem içinde) gerçekleşen olumsuzluklar tespit edilememektedir. Aslında böylesine götürü bir yöntemle maliyet tespiti gerçekleştiren işletmelerinde asıl amacı zaten bu gibi detayların tespitini zorlaştırmaktır.

Uygulamada genellikle işletmeler [3] yıl sonu geldiğinde vergi matrahları üzerindeki en önemli ayarlama işlemlerini stoklar ve satış maliyetleri üzerinde gerçekleştirmektedirler. Aktiflerinde gözükken stokları az göstererek satışların maliyetini şişirmekte ve böylece vergi matrahlarını azaltmaktadırlar. Vergi ödemek isteyen işletmeler ise satışların maliyetine yansıyan üretim maliyetlerini azaltmak için hammadde ve mamul stoklarını yüksek göstermekte böylece satışların maliyetini (kaydi olarak) azaltmaktadırlar. Tabii burada vergi ödemek isteyen işletmelerden kastımız, aslında zaten kayıt dışı satışları olan ancak Maliye incelemesinden çekindikleri için belli bir tutar vergi ödemeyi kabul eden işletmelerdir. Bu tip işletmeler kaydi olarak miktar ve tutar dengelerini muhasebe kayıtları üzerinde kurmakta, fiili stok sayımlarını gerçekleştirmekte ve daha sonra ise ödemeyi planladıkları vergi tutarına göre kaydi envanterdeki dönem sonu stokları üzerinde oynamaktadırlar. Tabii ki, işletme yönetiminin belirlediği kâr/zarar durumuna göre ayarlanan kaydi envanterlerinde gözükken dönem sonu stokları ile uyumlu bir fiili envanter sayım listesi oluşturmayı ve envanter defterine kaydetmeyi de ihmal etmemektedirler .

Bu tip işletmelerin miktar tutar denge tabloları ve muhasebe kayıtları (kaydi envanter bilgileri) ile üretim reçeteleri incelendiğinde zaten "sondan başa" yani;

a) Dönem sonu ve dönem başı mamul stoklarından ve resmi faturalı satış miktarlarından hareketle dönem içi üretilen mamulün tespiti,

Yukarıda da açıklandığı gibi satışların maliyeti

Satışların Maliyeti = (Dönem Başı Stok + Dönem İçi Üretim) - Dönem Sonu Stok şeklinde tespit edildiğinden, buradaki bilinmeyen dönem içi üretim;

Dönem içi üretilen mamul miktarı = (Satılan Mamul Miktarı + Dönem Sonu Mamul Miktarı) – Dönem Başı Mamul Miktarı

şeklinde tespit edilmektedir.

b) Buna bağlı olarak üretildiği tespit edilen mamul için kullanılması (sarf edilmesi) gereken hammadde ve malzemenin tespiti ve tabii buna bağlı olarak dönem sonu hammadde stokunun da ayarlanması (dengelenmesi de diyebiliriz)

süreci ile özetleyebileceğimiz bir şekilde maliyetler tespit edildiğinden genellikle, hammadde ve malzemelerin üretim reçetelerinde belirtilen oran, yüzde, formül..v.b'leri ile birebir uyumlu bir şekilde üretilen mamul bünyesine girdiği görülecektir. Yani işletmede makul fire oranları dikkate alınarak tespit edilmiş olan fire dahil sarf oranları üzerinden imalat yapılmakta, makul, kabul edilebilir fireler dışında üretim aşamasında herhangi bir kayıp ya da başka bir iktisadi kıymet elde edilmemektedir.

Burada da üretime sevk edilen hammadde ve malzemelerin maliyeti;

Üretime sarf edilen miktar = (Dönem Başı Hammadde miktarı + Dönem İçi Satın Alınan Hammadde)- Dönem Sonu Hammadde Miktarı

şeklinde tespit edilmektedir.

Tespit edilen bu miktarlar stok değerlendirme yöntemlerine göre fiyatlanmakta ve maliyet kayıtları "aralıklı envanter kayıt yöntemine" göre yapılmaktadır. Stok kayıt yöntemlerine yönelik olarak yapılan tercih ve yatırımlarda aslında bir işletmenin dürüstlüğü ve vergisel yönden güvenilirliği aslında önemli bir veridir. En büyük varlık kalemlerinden biri olan stokların dönüşüm hızının yüksek olduğu bir işletmede kuvvetli bir iç kontrol özellikle önemlidir. Eğer, "sürekli envanter" denilen stok kayıt ve takip sistemi iyi kurulabilir ve işletilebilirse stoklar üzerinde mümkün olan en etkili iç kontrol sağlanabilir. [4]

Tabii bu süreçler aslında ileride ayrıca ele alacağımız miktar ve tutar dengesinin temelidir ve elbette her işletmede detaylı bir şekilde kurulması, takibi ve kontrolü gerekir.

(Dönem Başı Hammadde + Dönem İçi Alınan Hammadde = Üretim Sevk Edilen Hammadde + Dönem Sonu Hammadde) ve (Dönem Başı Mamul + Dönem İçi Üretim = Satılan Mamul + Dönem Sonu Mamul)

Ancak bu dengelerin kurulması demek, yukarıda da izah ettiğimiz üretim sürecinin gerçeklerinin göz ardı edilmesi ve götürü bir yöntem olarak adlandırdığımız "sondan başa" yönteminin bir gerekçesi değil, zaten her işletmenin mutlaka kurması gereken dengelerdir.

Bu işletmelerde hiçbir zaman için olağanüstü fire oluşmaz, stok sayım noksan yada fazlası ortaya çıkmaz, doğal afetler haricinde bozulma, kırılma, çürüme, çatlama, paslanma gibi nedenlerle takdir komisyonu kararı gerektirecek herhangi bir emtia değer düşüklüğü gerçekleşmez, üretim sonucunda herhangi bir yan ürün, hurda , artık, kusurlu mamul, bozuk mamul, ...v.b ayrıca ekonomik değer ifade edebilecek bir kıymet oluşmaz, ancak bunların maliyetleri üretilen mamul maliyetine yedirilmekte ayrıca bu ürünler fiiliyatta satılırlarsa vergiye tabi kazanca dahil edilmemektedirler. Çünkü, zaten bu yöntemde tespitleri yapılmadığı için satışları da kayıt dışı olarak yapılmaktadır. Bazı işletmeler ise maliyet çalışmalarına biraz daha ciddi bir hava katmak amacıyla aslında çeşitli yöntemlerle kendilerince tespit ettikleri bazı yan ürünlerini hatta üretim sonucunda ortaya çıkan firelerini (artık veya bozuk mamulde diyebiliriz) belli bir tutardan satış olarak göstermekte ve gelir tablosuna diğer gelir olarak yansıtılmaktadırlar.

Bu yöntem, kayıt dışı satışları nedeniyle, kayıt dışı alış da yapabilen işletmeler tarafından çok daha kolay uygulanmaktadır. Kayıt dışı alışlar yapılmasından maksat, gizli satışların alış yönünden maskelenmesidir. Gerçekte bu tür hileli muamelelerle, defterlerde emtianın giriş ve çıkışına ilişkin kayıtlara rastlanamayacağı için bunların izlerine, emtia dengesi kurarak veya ambar kayıtları üzerinden saptamak son derece güç, hatta olanaksızdır. Bu tür, aramalı incelemelerde ortaya çıkabilir. Normal incelemelerde ise, banka kayıtlarından, borç senetlerinden, çeklerden bu tür işlemlere ilişkin izlere rastlanabilir. [5]

İlke olarak alıcı ile satıcı, ekonomik işlemin hiçbir belgeye bağlanmaması ya da belgelerin gerçek olmayan miktar ve rakamlar üzerinden düzenlenmesinde anlaşmaya vardılarsa bu işlemin rutin denetim teknikleri tespiti ile imkansızlık derecesindedir. Ancak, taraflardan birisinin çıkarının zedelenmesi durumunda çeşitli nedenlerle vergi idaresine ihbarda bulunabilmektedir. Dikkate alınan ihbarlar sonucunda ise aramalı inceleme başlatılabilmektedir. İhbar ya da normal inceleme sonucu yapılan teftiş oranlarının son derece düşük olması, kayıt dışı ekonomide teftiş ve yakalanma korkusunu azaltmaktadır. Yakalanırsam nasıl olsa kurtulurum, yakalanmazsam "kralım" görüşü toplumun çeşitli kesimlerinde rağbet görmekte ve uygulama alanı bulmaktadır. [6] Oysa kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kavranabilmesi açısından gerekli kadroların oluşturulması sonucunda, Türkiye'de bir çok imalat işletmesinde sağlam bir fiili stok sayımına dayalı randıman analizi tekniği ile denetimler gerçekleştirilse oldukça ciddi boyutlarda vergi kaçacağı tespit edilebilecektir.

Bugün özellikle gelişmiş ülkelerde klasik maliyet sistem ve yöntemlerinin yetersizliği tartışılmakta ve işletmelerin günümüz rekabetçi ekonomik şartlarına uyumunu sağlamak için çeşitli modern yaklaşımlar geliştirilmektedir. Ekonomik ve sosyal değişimler ve ileri teknoloji, yüksek düzeyde ve her geçen gün sertleşen bir rekabet ortamını beraberinde getirmiştir. Bu nedenle de, işletmelerin, geleneksel üretim sistemleri, yönetim yaklaşımları ve geleneksel muhasebe sistemlerini, bu yeni çevreye uyum sağlayabilme doğrultusunda, değiştirme zorunluluğu ortaya çıkmıştır. [7] Bugün işletmeler kalite maliyetlerini kontrol altına almaya ve kayıtlamaya gayret göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde işletmeler ve ülkemizdeki büyük işletmeler sıfır hata ile üretim ve hatayı/kalitesizliği üretim sonucu kontrol etmek değil üretim sırasında önlemeyi tartışmakta ve sistemler geliştirmektedirler. [8]

Bu durumda işletmelerde asgari düzeyde olması gereken; işletmede gerekli bilgi işlem alt yapısına ait yatırımlar yapılmalı, gerekirse işletme üretimine yönelik özel programlar yazdırılmalı ve üretimin her aşaması her mamul için en ince detayına kadar tanımlanmalıdır. Buna bağlı olarak hammaddenin üretime sevkinden mamul olarak depoya sevkine ve oradan da faturası düzenlenerek satışı aşamasına kadar tüm hareket ve işlemler "sürekli envanter kayıt yöntemi" ne göre izlenmelidir. Bu doğrultuda hammadde deposundan her üretime sevk işlemi sonrası görevli kişilerce gerekli veriler ve tanımlamalar sisteme girildikten sonra sistem tarafından 150 hesaptan çıkış yapılarak (alacak kayıt) 710 hesabına giriş (borç kayıt) yapılmalıdır. İşletmede oluşturulacak sistem sayesinde üretimin her aşaması takip edilmeli, belirli oranda işlem görmüş ve maliyetlerden pay almış olan mamuller üretim süreci tanımlarında buldukları noktaya göre pay aldıkları gider türlerine (direkt işçilik ve genel üretim gideri) göre 721 ve 731 hesaplarla birlikte 711 hesapta kullanılarak 151 Yarı Mamuller – Üretim hesabında toplanmalı ve üretim süreci boyunca gerçekleşen tüm ilave maliyetler aynı şekilde 151 hesaba yansıtılmalıdır. Mamulün üretimi tamamlandığında ise mamul stok deposuna devredilince 151 hesaptan 152 Mamuller hesabına

devredilmelidir. Mamul bazında takip edilecek stok kartlarında, hareketli ortalama yöntemine göre tespit edilen maliyet fiyatları üzerinden de satıldıkça 152 hesaptan 620 hesaba kayıt yapılmalıdır. Elbette bu sürecin tek tek kişiler tarafından kontrolü ve manuel olarak muhasebe fişleri düzenlemek suretiyle takibi zor, hatta imkansız ve ayrıca gereksizdir. Kurulacak sistem; mümkün olduğunca kişilerin müdahalesi dışında, sadece belirli üretim aşamalarında gerekli olan veri girişleri sonrasında gerekli olan kayıtları yapabilmeli ve her aşamada ihtiyaç duyulan bilgileri miktar ve tutar bazında raporlayabilmelidir. (Tüm bu sürece el değmeden stok takibi yapılması demek herhalde çok yanlış olmaz) Bu yöntemde işletme her zaman için kaydı envanter bilgilerinden hammadde, yarı mamul ve mamul olarak deposunda bulunan miktarlara ve bu miktarların tutar bilgilerine ulaşabilecektir. Gerçekleştirilecek fiili envanter sonuçlarında ise herhangi bir olağanüstü durum olup olmadığı, üretim tanımlarında (reçetelerinde) tespit edilen fire dahil sarf oranları üzerinde fire gerçekleşip gerçekleşmediğini, kaybolan, çalınan ya da benzeri nedenlerle herhangi bir stok sayım noksanı ya da herhangi bir nedenle stok sayım fazlası olup olmadığını, yahut depolama şartları sonucu veya kimyasal yahut fiziksel nedenlerle malın değerinde normalden fazla bir değer kaybı olup olmadığını tespit edilecektir. Özetle, gerçek anlamda bir kaydı envanter ve fiili envanter karşılaştırması olacak, işletmenin iç kontrol sistemine olan güven artacak, işletmede herhangi bir kayıp, kaçak yada aksayan bir işlem olup olmadığı tespit edilebilecektir.

3- YÖNTEMİN UYGULANMASINA DAİR BİR ÖRNEK VE MUHASEBE KAYITLARI

Bu noktaya kadar anlattığımız bu yöntemi bir uygulama ile açıklayacağız.

Bir imalat işletmesi 01.01.2007-31.12.2007 döneminde **D, E ve F mamulleri** üretmiştir. Bu mamullere ait **üretim reçeteleri** aşağıdaki gibidir.

1 kğ. D mamulü üretebilmek için:

0,5 kg. A hammaddesi
1 mt. B hammaddesi
5 kğ. K yardımcı maddesi
0,5 saat direkt işçilik saati

1 adet E mamulü üretebilmek için:

1 kğ. A hammaddesi
1,5 mt. B hammaddesi
3 kğ. K yardımcı maddesi
5 kğ. L yardımcı maddesi
0,3 saat direkt işçilik saati

1 mt. F mamulü üretebilmek için:

2,5 kğ. A hammaddesi
2 mt. B hammaddesi
10 ad. C hammaddesi
3 kğ. K yardımcı maddesi
1 kğ. L yardımcı maddesi
0,2 saat direkt işçilik saati

Genel üretim giderleri de mamullere direkt işçilik saatlerine göre dağıtılacaktır. Söz konusu imalat döneminde 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabının bakiyesi 400.000 YTL, 730 Genel Üretim Giderleri hesabının bakiyesi ise 700.000 YTL olarak gerçekleşmiştir. İşletme stoklarını ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre değerlendirmek ve stok kayıtlarını da defterlerinde aralıklı envanter yöntemine göre takip etmektedir.

İşletme öncelikle dönem başı stoklarını miktar ve tutar olarak bilmektedir ve bunların üzerinde değişiklik yapamayacaktır. Bu veriler envanter defterinden ve bir önceki yıla ait miktar-tutar dengesi tablolarından alınacaktır. Bunun devamında ise işletme yıl içerisinde faturalı olarak aldığı hammadde ve yardımcı maddelerini bilmektedir. Bu bilgilere de 150 İlık Madde ve Malzeme hesabı ile hammadde ve yardımcı maddelerin stok kartlarından ulaşılacaktır. Devamında işletme planladığı kâr zarar durumuna göre kalması gereken mamul stoklarını miktarsal olarak tespit edecektir. Yani kaydı olarak dönem sonu mamul stoklarını oluşturacaktır.

Kaydı dönem sonu mamul stokları oluşturulduktan sonra, mamul miktar-tutar denge tablosunda ilk çalışmalar yapılacaktır. Bu tabloda işletme şu anda dönem başı ve dönem sonu mamul miktar bilgilerine sahiptir. Ayrıca faturalı olarak sattığı mamul miktarlarını da satış envanterinden ve satış faturalarından elde edecektir. Yani satış miktarlarına da ulaşmaktadır. Bu durumda **dönem içi üretilmesi gereken mamul miktarı** tespit edilmelidir.

Dönem içi üretim = (Dönem sonu stok + Dönem içi satışlar) – Dönem başı stok

D Mamulü dönem içi üretilmesi gereken = (1.700 kğ + 150 kğ) – 100 KĞ = 1.750 kğ.

E Mamulü dönem içi üretilmesi gereken = (2.400 ad. + 80 ad.) – 120 ad. = 2.360 adet

F Mamulü dönem içi üretilmesi gereken = (11.500 mt. + 750 mt.) – 800 mt. = 11.450 metre

Böylece mamul miktar-tutar denge tablosunda miktarsal açıdan tek bilinmeyen olan dönem içi üretilmesi gereken mamul miktarları da tespit edilmiş olmaktadır.

Dönem içi üretilmesi gereken mamul miktarlarının daha sonra standart üretim reçetesi bilgilerinde yer alan verilere göre maliyetlemesi yapılacaktır. Üretim reçetesi bilgilerini göre dönem içi üretilen mamullerin maliyet bilgileri aşağıdaki gibidir.

ÜRETİM REÇETELERİNE MALİYET OLUŞUMLARI

D MAMULÜ	Sarfiyat Miktarı	Birim Sarf Maliyeti	Maliyet Tutarı
A Hammaddesi	875,00	11,88	10.395,00
B Hammaddesi	1.750,00	17,76	31.080,00
K Yard. Maddesi	8.750,00	3,47	30.362,50
Direkt İşçilik	875,00	103,28	90.370,00
Genel Üretim Gid.	875,00	180,73	158.138,75
Toplam Maliyet			320.346,25

E MAMULÜ	Sarfiyat Miktarı	Birim Sarf Maliyeti	Maliyet Tutarı
A Hammaddesi	2.360,00	11,88	28.036,80
B Hammaddesi	3.540,00	17,76	62.870,40
K Yard. Maddesi	7.080,00	3,47	24.567,60
L Yard. Maddesi	11.800,00	2,94	34.692,00
Direkt İşçilik	708,00	103,28	73.122,24
Genel Üretim Gid.	708,00	180,73	127.913,86
Toplam Maliyet			351.202,90

F MAMULÜ	Sarfiyat Miktarı	Birim Sarf Maliyeti	Maliyet Tutarı
A Hammaddesi	28.625,00	11,88	340.065,00
B Hammaddesi	22.900,00	17,76	406.704,00
C Hammaddesi	114.500,00	5,97	683.565,00
K Yard. Maddesi	34.350,00	3,47	119.194,50
L Yard. Maddesi	11.450,00	2,94	33.663,00
Direkt İşçilik	2.290,00	103,28	236.511,20
Genel Üretim Gid.	2.290,00	180,73	413.871,70
Toplam Maliyet			2.233.574,40

HAMMADDE MİKTAR TUTAR DENGE TABLOSU

CİNSİ	BİRİM	DÖNEM BAŞI STOK		DÖNEM İÇİ ALIŞ		ORT. BİRİM MALİYET	ÜRETİME SEVK		DÖNEM İÇİ ÜRETİM
		MİKTAR	TUTAR	MİKTAR	TUTAR		MİKTAR	TUTAR	
A Hammaddesi	Kg	2.500,00	25.000,00	40.000,00	480.000,00	11,88	31.860,00	378.571,76	10.000,00
B Hammaddesi	Mt.	3.000,00	45.000,00	35.000,00	630.000,00	17,76	28.190,00	500.743,42	9.000,00
C Hammaddesi	Ad.	9.000,00	50.000,00	120.000,00	720.000,00	5,97	114.500,00	683.449,61	14.000,00
K Yrd.Maddesi	Kg.	4.000,00	12.000,00	60.000,00	210.000,00	3,47	50.180,00	174.061,88	13.000,00
L Yrd. Maddesi	Kg.	2.000,00	4.000,00	30.000,00	90.000,00	2,94	23.250,00	68.296,88	8.000,00
		136.000,00		2.130.000,00			1.805.123,55		

MAMUL MİKTAR TUTAR DENGE TABLOSU

CİNSİ	BİRİM	DÖNEM BAŞI STOK		DÖNEM İÇİ ÜRETİM		ORT. BİRİM MALİYET	SATIŞLAR		DÖNEM İÇİ ÜRETİM
		MİKTAR	TUTAR	MİKTAR	TUTAR		MİKTAR	TUTAR	
D Mamulü	Kg	100,00	17.905,00	1.750,00	320.346,25	182,84	1.700,00	310.825,47	150.000,00
E Mamulü	Ad.	120,00	17.259,60	2.360,00	351.202,90	148,57	2.400,00	356.568,00	80.000,00
F Mamulü	Mt.	800,00	151.640,00	11.450,00	2.233.574,40	194,71	11.500,00	2.239.180,87	750.000,00
		186.804,60		2.905.123,55			2.906.574,34		

İşletme dönem içi üretmesi gereken mamul miktarını tespit ettikten sonra, üretim reçetelerine göre bu mamullerin üretilebilmesi için sarf edilmesi gereken hammadde, yardımcı madde, direkt işçilik ve genel üretim giderlerine ait miktar bilgilerini oluşturmuştur.

Sarf edilmesi gereken hammadde ve yardımcı madde miktarı tespit edildikten sonra, hammadde miktar-tutar dengesi tablosunda, dönem başı hammadde miktar ve tutar ile dönem içi hammadde alış miktar ve tutar bilgilerine sahip olduğundan ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre hammadde stokları değerlendirilmiş ve üretime sarf edilen hammadde ve yardımcı madde ile dönem sonu hammadde ve yardımcı madde tutarlarına ulaşılmıştır.

Burada ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre tespit edilen birim hammadde ve yardımcı madde maliyetlerine göre üretim reçetelerinde tutarlarda oluşturulmuştur. Direkt işçilik ve genel üretim giderleri ile ise toplam direkt işçilik saatlerine göre dağıtılmıştır.

Toplam direkt işçilik saati 3.873 saattir.

Birim direkt işçilik maliyeti = 400.000 / 3.873 = 103,28 YTL

Birim G.Ü.G. maliyeti = 700.000 / 3.873 = 180,73 YTL

Artık işletme dönem içi üretilmesi gerektiği tespit edilen mamullerin maliyet bilgilerine de sahiptir. Bu durumda, mamul miktar tutar dengesi tablosunda dönem başı mamul miktar ve tutar bilgileri ile dönem içi üretilen mamul miktar ve tutar bilgilerine göre ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ile mamul stokları değerlendirilmiş ve satışların maliyeti ile dönem sonu mamul stoklarının tutar bilgileri elde edilmiştir.

Bu tutarlar ise muhasebeye aşağıdaki şekilde yansıtılacaktır.

..... /...../2007		
150 İLK MADDE VE MALZEME		2.130.000,00.-
191 İNDİRİLECEK KDV		383.400,00.-
	320 SATICILAR	2.513.400,00.-
Hammmade alışları (bu kayıt yıl boyunca her alış faturası ile yapılacaktır. 31.12.2007		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	1.805.123,55.-	
	150 İLK MADDE VE MALZEME	1.805.123,55.-

İşletme aralıklı envanter yöntemine göre stoklarını izlediği için bu kaydı sadece yıl sonunda bir kez yapacaktır.

..... /

..... 31.12.2007

151 YARI MAMAULLER – ÜRETİM	2.905.123,55.-
711 D.İ.M.M. GİD. YANSITMA HS.	1.805.123,55.-
721 D.İ.G. YANSITMA HS.	400.000,00.-
731 G.Ü.G. YANSITMA HS.	700.000,00.-
----- 31.12.2007 -----	
152 MAMULLER	2.905.123,55.-
151 YARI MAMULLER- ÜRETİM	2.905.123,55.-
----- 31.12.2007 -----	
620 SATILAN MAMULLRİ MALİYETİ	2.906.574,34.-
151 MAMULLER	2.906.574,34.-
----- / -----	

Muhasebeye kaydedilen bazı tutarlar ile miktar- tutar denge tabloları arasında bağlantı vardır. 710 hesap hammadde miktar-tutar dengesinde üretime sevk edilen tutar toplamına eşittir, aynı şekilde mamul miktar-tutar dengesi tablosunda dönem içi üretim tutar bilgisi de 152 hesaba borç kaydına eşittir, yine aynı tabloda satış tutarı bilgisi de 620 hesaba borç kaydına eşittir. Buna bağlı olarak hammadde tablosunda yer alan dönem sonu stok tutarı 150 hesabın borç bakiyesi ile, mamul tablosunda yer alan dönem sonu mamul tutarı da 152 hesabın borç bakiyesi ile eşit olmalıdır. Elbette bu tabloların dönem başı tutar bilgileri de 150 ve 152 hesabın açılış bakiyeleri ile eşit olmalıdır.

Görüldüğü gibi, işletme gayet basit bir şekilde üretim maliyetlerini ve satış maliyeti bilgilerine ulaşmıştır. Normal şartlarda dönem sonu stokları fiilen sayılmadıkça bu bilgilerin aksini ispat etmek imkansızdır. Oysa bu işletmenin fiili stokları ile kaydi stokları birbirine eşit olmayacaktır. Çünkü işletme vergi planlamasına göre dönem sonu mamul stoklarını ayarlamıştır. Randıman analizi açısından ise kilit nokta üretim reçeteleridir. Ancak, işletme üretim reçetelerini de gayet düzgün bir şekilde oluşturmuş ve V.U.K. gereği gerekli olan miktar bilgilerini de raporlamıştır. Dönem içi üretimi randıman verileri (üretim reçetesi bilgileri) ile uyumludur.

Dönem sonu stoklarında da ciddi bir şişme gözlenmemektedir. Bu durum ise şu şekilde yorumlanabilir. İşletme kayıt dışı satışları için kayıt dışı hammadde temin edebilmektedir ve kayıt dışı işlemleri ile kayıtlı işlemlerini birbirine karıştırmamıştır. Oysa işletme, alışlarını resmi (faturalı) yapmak zorunda olsaydı karşımıza çıkacak tabloda, hammadde stokları ciddi bir biçimde şişmiş olacaktı. Çünkü üretim reçeteleri üzerinde oynama yapamadığı sürece, üretime sarfların bu reçeteler ile uyumlu olması gerekeceğinden, fiilen üretime sarf etmiş olsa bile bir çok hammadde ve yardımcı madde sarfını açıktan satışları için kullandığından bu sarfları kayıtlarında gösteremeyecekti.

Bu tarz işletmelerde dikkat çekici bir husus ise, 31.12 tarihinde hiçbir şekilde yarı mamul stokları (151 Yarı Mamuller-Üretim Hs.) bulunmaz!

Hatta bazı işletmelerin gerek üçer aylık geçici vergi dönemleri itibariyle hem de yıl sonunda 152 ve 151 hesapları bakiye vermez. Bunun bir diğer ifadesi bilanço günü itibariyle işletmede tek bir birim dahi mamul mal olmadığıdır. İlk bakışta elbette bu durum mümkündür. Ancak bu gibi bir durumla karşılaşan denetçi bize göre hemen ertesi günlerin satış faturalarını ve irsaliyelerini incelemelidir. Örneğin; (M) A.Ş.'nin 30.06.2006 tarihli geçici vergi beyanına esas mizanına göre 151 ve 152 hesapları bakiye vermemektedir. Denetçi ise işletmenin 01.07.2006, 02.07.2006 ve 04.07.2006 tarihlerinde mamul satışlarına ait irsaliyeler ve faturalar olduğunu tespit etmiştir. Bu durumda denetçi işletme yetkililerinden konu hakkında bilgi istemelidir. Soracağı soru öncelikle; faturalarda ve irsaliyelerde yer alan mamul malların ortalama üretim süreleri ne olacaktır? Eğer alınan cevap asgari 2 ilâ 4 gün gerekir olursa, bu durumda 01/07 ve 02/07 de satışı yapılan mamul malların hangi üretim stokuna ait olduğu sorulmalıdır. Çünkü 30.06.2006 da işletmenin elinde bir birim dahi mamul yoktur ancak, hemen ertesi iki gün içerisinde üretimi tamamlandı satılan mamuller belgelerden tespit edilmektedir oysa, alınan teknik bilgilere göre bu süre içerisinde mamullerin üretilmesi mümkün değildir. Bu da açık bir şekilde işletmenin kaydi envanteri ile fiili envanterinin eşit olmadığı ve işletmenin kayıt dışı satışları olduğunu ispatıdır. Bu nedenle özellikle imalat işletmelerinde üretimin yapısı çok iyi analiz edilmeli ve denetim öncesinde ve sonunda tespitler paylaşılmadan önce mümkün olduğunca bilgi toplanmalıdır.

4- SONUÇ

Uygulamada oldukça yaygın şekilde uygulanan bir maliyet tespit yöntemini anlamaya çalıştık. Bilinmektedir ki, kayıt dışı ekonomi ülkemizin bir gerçeğidir ve hatta bazı sektörlerde kayıtlı sistem içinde çalışmak yok olmak anlamına dahi gelmektedir. Çünkü mal sattığınız kişiler açık bir şekilde sizden fatura istememektedir. Bu durumda mükellef ne yapacaktır? Elbette her canlı organizma gibi bir şekilde hayatta kalmaya çabalayacak ve bunun için çeşitli yollar geliştirecektir. İşletme/kişi bazında ortaya çıkan bu kayıt dışılık aslında sonuçta ülkemizin zararına bir ekonomik tablo çıkarmakta ve aslında kayıt dışı çalışarak haksız kazanç sağlayan işletme/kişilerde bundan dolayıda olsa olumsuz etkilenmektedir.

İşletmelerin kayıt dışı işlemlerini en fazla gerçekleştirdikleri hesaplar stoklardır. Bize göre, Maliye İdaresi gerekli donanımda oluşturacağı ekipler vasıtasıyla mümkün olduğunca çok sayıda işletmede fiili envanter (stok sayımı) yaptıktan sonra gerçekleştireceği randıman analizi çalışmaları ile çok sayıda kayıt dışı bırakılmış hasılat tespit edecektir kanaatindeyiz. Olması gereken denetim budur. Yoksa sürekli dolaylı vergilere yüklenerek, sürekli yeni vergi sorumlulukları ve türüleri yaratarak ülkemizin vergi gelirleri arttırılmaz ve vergide adalet sağlanamaz. Tabii bu denetimin yanı sıra asıl olarak para hareketlerinin izlenmesi ve kişilerin harcama ve servetlerinin kaynağının sorgulanması da gerçekleştirilmelidir. Bir diğer söyleyişle, 1998 yılında yasalaştırılan ve kamuoyunda "Neren Buldun?" olarak adlandırılan ancak, bir takım güç odaklarının çıkarları zedelendiği için hiç düşünmeden, gerçek emekçilerin gözünün yaşına bakmadan ülkenin belini büken ekonomik krizlere yol açarak siyasetçilere geri adım attırdıkları Kanuni düzenlemelere derhal geri dönülmelidir. İşte o zaman vergi adaleti sağlanmış olacak, Maliye İdaresinin saygınlığı geri kazanılacak, buna bağlı olarak muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleği hak ettiği önemi ve saygınlığı elde edecek ama asıl önemlisi vergi gelirleri gerçek anlamda artacak ve yıllarca içerisinde çıkmadığımız borç-faiz çukurundan çıkılacaktır. Bunun dışındaki her söylem palavradır, yalandır ve bu sisteme göz yummak ise vatana ihanetten farklı bir şey değildir. Günümüzde vatana ihanet sadece savaş alanında olmamaktadır, kaldı ki ülkelerde artık sadece savaş alanındaki zaferlerle işgal edilmemektedir...

HAZIRLAYAN

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

**Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.
Vergi Departmanı / Müdür Yardımcısı**

[1] **Götürü:** Fiyatı veya ücreti toptan belirlenen iş; toptan yapılan iş; bir işin bütünü ile ilgili olarak detaya, ayrıntıya girmeden yapılan işler, işlemler. (bkz. www.tdk.gov.tr)

[2] Bu kavram üretim sürecinin tanımı, ürün formülü, ürün ağacı gibi isimlerle de ifade edilmektedir.

[3] Tabii ki burada işletmeler olarak ifade edeceğimiz kişi ve firmalar, kayıt dışı işlemleri olan, vergi kaçırıcı işletmelerdir.

[4] DOYRANGÖL, Nuran Cömert "Büyük Mağazalarda Stok Muhasebesi – Barkod Destekli Sürekli Envanter Yöntemi", Lebib Yakın Yayınları ve Basım A.Ş., 1996, s.60

[5] GÖKAY, Yako; "İşletmelerde Vergi Denetimi", Boyut Yayıncılık A.Ş., 1994, s.123

[6] ALTUĞ, Osman; "Kayıtdışı Ekonomi", Türkmen Kitabevi, 2. Baskı, 1999, s.478

[7] ŞAKRAK, Münir; "Maliyet Yönetimi", Yasa Yayınları, 1997, s.3

[8] YÜKÇÜ, Süleyman; "Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi", Anadolu Matbaacılık, 1999, s.20 ve 23