

## MEVZUATIMIZDA MALİYET REJİMİ

Doç. Dr. KEMAL TOSUN

### A. UMUMİ MÜLÂHAZALAR

Maliyet konusu, iktisadî hayatla ilgili bütün zümreler bakımından ehemmiyet arzeder. Alıcıların ödeyeceği fiyatlar, işçi ve müstahdemlerin alacağı ücretler, işletmelerin sağlayacağı kârlar, devletin tahsil edeceği vergi v.s. gibi hususlar maliyetle yakından münasebettardır. Hatta kısaca denilebilir ki, bir memleketin hayat seviyesi ile maliyet bünyesi arasında çok sıkı bağlar mevcuttur.

Bir memleketin istihsal mekanizmasına ait maliyet bünyesini tâyin eden faktörler çok çeşitlidir. Kültür ve zihniyet, teknik gelişme seviyesi ve hukukî mevzuat, bilhassa zikre değer âmillerdir. Devletin iktisadî hayata müdahaleleri arttıkça, maliyet konusu ile alâkalı hükümler vergi mevzuatı çerçevesini aşip iktisat politikasını şekillendiren umumî mevzuatta da yer almağa başlamıştır. Bunun tipik bir nümunesini bizde müşahade etmek mümkündür. Gerçekten, bir taraftan Vergi Usul Kanunumuz, diğer taraftan Millî Korunma Kanununa ek olarak yayınlanan çeşitli hükümler maliyet meselesini şumüllü bir şekilde ele almışlardır.

Millî istihsal mekanizmasının işleyiş maliyetini tâyin eden içtimai, iktisadî, teknik - ilmi ve hukukî âmilleri ayrı ayrı mütalâa etmek, konumuzun dışında kalır. Ancak, şu kadarına da işaret edelim ki, gerek vergi gerek iktisat politikası ile ilgili mevzuatın hem doğrudan doğruya hem diğer âmillere vasıtasile, maliyet mekanizması üzerindeki tesirleri büyüktür. İktisadî muhitin hukukî şartları, o muhitte yaşayan ve faaliyette bulunan işletmelerin ihmâl edemeyecekleri bir mahiyet arzederler. Bu itibarla, rasyonel, rantabl çalışan ve hayat pahasına müsait tesirlerde bulunan bir istihsal mekanizmasının gerçekleştirilmesinde maliyete ait ahkâmın rolü tahminlerin üstündedir. Rasyonel ve ucuz istihsalde bulunan bir millî ekonomide istikrarlı ve yüksek bir hayat seviyesi sağlamak kolaylaşır.

## B. MEVZUATTA MALİYET REJİMİ

### I. Vergi Usul Kanunda :

Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait Üçüncü Kitabında iktisadî kıymet değerleri ile amortismanlara tahsis edilmiş iki kısım, maliyetle ilgili çeşitli hükümler ihtiva etmektedir. Filhakika, vergi değerlerinin tespiti için iktisadî kıymetlerin hakikî değerini tâyin etmek lâzımdır. Maliyet bedeli, Vergi Usul Kanununun derpiş ettiği altı muhtelif değerlendirme ölçüsünün başında gelir. (Madde 245). Kanun, maliyet bedelini şöyle tarif etmektedir :

«Maliyet bedeli, iktisadî bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetile yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.»

Maliye Vekâletinin, Usul Kanunu ile ilgili olarak yayınladığı izahnamede, bu madde şöyle bir tefsire tâbi tutulmaktadır [1].

Bu tarifteki esasları iki grupta toplamak kabildir.

a — Maliyet bedeli, bir iktisadî kıymetin iktisap edilmesi için yapılan ödemelerle buna bağlı olarak yapılan her türlü giderlerin toplamıdır. Bir iktisadî kıymetin iktisap edilmesi bunun mülkiyetinin elde edilmesile olur. Bu esasa göre, menkul, gayri menkul mallarla, alacakların ve hakların mülkiyetinin elde edilmesi için yapılan her türlü ödemeler ve giderlerin toplamı maliyet bedelini vücude getirir. Bu bedel, malın satın alma bedeli ile ödenen dellâliye ve komisyonlar, taşıma ve sigorta gibi çeşitli giderlerin toplamıdır.

b — Bundan başka, bir iktisadî kıymetin değerinin arttırılması için yapılan ödemeler ve buna bağlı giderler de maliyet bedeline katılır. Bu giderlerin maliyet bedeline katılabilmesi için iktisadî kıymetin değerinin devamlı olarak artması gerekir. Bir binaya ilâve kat yapılması veya iç bölümlerinin genişletilmesi, bir geminin sür'atının çoğaltılması gibi değer artmasını gerektiren sebeplerle yapılan ödemeler ve giderler, bu kabildendir.

İktisadî kıymetin değerinin devamlı olarak artmasını gerektirmeyen giderler, maliyet bedeline katılmaz. Bunlar boyama, temizleme, ufak tamirler gibi bakım ve onarım giderleridir. İlgili hesap döneminin zararları arasına geçirilirler.»

[1] Bak: Vergi Usul Kanunu ve İzahları, 1950, İst. Sah. 340.

Bu esaslar çerçevesi içinde gayri menkuller, demirbaş eşya, satın alınan emtia, imâl edilen emtia, menkul kıymetler (esham ve tahvilât), yabancı paralar, alacaklar gibi çeşitli aktif değerler ile bilânçonun pasif sütununda yer alan borçlar, amortismanlar, yedek akçeler ve ihtiyatlar değerlemeye tâbi tutulmaktadır. (V. Usul K. mad. 253-280) ve (mad. 295-311).

Burada, imâl edilen emtianın maliyeti (sınâî maliyet) hususundaki hükümler üzerinde, daha ziyade durmak istiyoruz. Bu konudaki 259 ncu madde aynen şöyledir :

«İmâl edilen emtianın (tam ve yarı mamûl mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder :

1. Mamulün vücade getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imâl giderlerinden mamûle düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamûle düşen hisse;
5. Ambalâjlı olarak piyasaya arz edilmesi zarurî olan mamûllerde ambalâj malzemesinin bedeli.»

Genel imâl ve genel idare giderlerinin mamûl birimlerine nasıl tevzi edileceğine ait usuller aynı maddenin müteakip fıkraların da tespit edilmektedir.

258 nci maddeye göre ise, ticarî maliyetin alış bedeli, dellâliye komisyon, sigorta ve taşıma gibi giderlerden terekküp etmesi icap eder. «Ticaret evinin ithalât veya ihracat, toptancılık veya perakendecilikle meşgûl olmasına göre emtianın maliyetine giren giderler bazı özellikler gösterirse de esas itibarile yukarıda sayılan giderlerin tutarıdır.

Bu esasa göre, meselâ, ithâl emtiasında, ilk faturadaki sıf alış fiyatına, akreditifler dolayısıyla bankalara ödenen komisyon ve faizler menşe şahadetnamesi ve lisans giderleri, malın sipariş ve yüklenmesi sırasında yapılan haberleşme ve telgraf giderleri, yükleme ve boşlatma ve gözetme giderleri, liman, gümrük, antrepo giderleri, gümrükte ödenen resimler, harçlar, ekspertiz ücretleri, gümrük komisyoncularına ödenen miktarların toplamı olabilir.» [2].

[2] Bak: Zıkr. Eser. Sah. 345 ve müte.

Demek oluyor ki, Vergi Usul Kanununa nazaran, ticarî maliyet bedeli, bir iktisadî kıymetin iktisap edilmesi, sınaî maliyet bedeli ise, bir iktisadî kıymetin değerinin arttırılması münasebetile yapılan bilûnum ödemelerin toplamından teşekkül etmektedir. Kanunun lâfız ve ruhundan, bu maliyet anlayışının çok şumûllü olduğu neticesine varmak kabildir. Ancak, maliyet teorisinde tecviz edilen bazı maliyet unsurlarının mevzuatta yer almadığı müşahede olunmaktadır.

## II. Ticaret Kanununda :

Ticaret Kanunumuzda maliyete ait hükümlere rastlamak zordur. Vergi Usul Kanununda matrahın hesaplanması dolayısıyla yer alan bazı hükümler, Ticaret Kanununda, daha ziyade kârın hesaplanması sebebiyle yer almaktadırlar.

Ticaret Kanunu, hangi masraf unsurlarının maliyete katılacağına dair hükümler değil, fakat, maliyet nazariyesinde müdafaa edilen bazı maliyet unsurlarının, bu meyanda öz sermayeye faiz ve müteşebbise ücretin, maliyete ithâl edilemeyeceğine dair bazı açıklamalar ihtiva etmektedir. Filhakika, mezkûr kanunun Anonim Şirketin Hesapları'na ait kısmında, kâr payına dair izahlar meyanında «esas sermaye için faiz ödenemez» denilmektedir. (Madde, 470). Ancak, onu tâkip eden madde (471), hazırlık devreleri ve hisse senedi ihracı suretile yapılacak sermaye artışları için mahdud bir istisna hâli derpiş etmektedir. Şöyle ki:

«İşletmenin tam bir şekilde faaliyete başlamasına kadar geçecek olan hazırlık devresi için pay sahiplerine, tesisat hesabına geçirilmek üzere, muayyen bir faiz ödenmesi esas mukavelede şart kılınabilir. Esas mukavele bu devre ile mahdud olmak üzere faiz ödemelerinin en geç ne zamana kadar devam edeceğini tâyin eder.

İşletme yeni hisse senetlerinin çıkarılması suretile genişletilecek olursa esas sermayenin arttırılmasına dair olan kararda yeni pay sahiplerine, tesisat hesabına geçirilmek üzere muayyen bir müddetle ve en geç yeni tesisatın işletmeye başlandığı güne kadar faiz ödenmesi kabul olunabilir.»

Görülüyor ki, 471 nci madde, şirketlerin hazırlık (kuruluş) devreleri ile hisse senedi çıkarmak suretile yapılacak sermaye arttırmalarında tesisat hesabına geçirilmek kaydile, öz sermayeye faiz

ödenmesini tecviz etmektedir. Bu faiz ödenmesi, ilk fıkraya göre, hazırlık devresile, ikinci fıkraya göre, yeni tesisatın işletmeye başladığı gün ile mahduttur.

Ticaret Kanunumuzun Limited Şirkete ait faslında da, «ortaklara, koydukları sermaye için faiz verilemez» (madde 533) hükmüne rastlanmaktadır. Yalnız, kanunun Ticaret Şirketleri Kitabının Umumî Hükümler Faslında, bütün şirketlere şâmil olmak üzere, şu hüküm vazolunmaktadır :

«Kanunda aksine hüküm olmadıkça, ortakların koydukları sermayeler için faiz ve şirketteki hizmetleri dolayısıyla kendilerine ücret verilmesi şirket mukavelesile kabûl olunabilir.» (Madde 144).

Bu hükme nazaran, limited şirket için kat'i bir hüküm, anonim şirket için kayıtlı bir hüküm mevcuttur; diğer şirket şekilleri ise, bahsi geçen 144 nci maddeye tâbi olacaklar, demektir. Ancak, burada, asıl mühim olan cihet, ortakların sermayesine faiz, hizmetlerine ücret hesaplayabilen şirketlerin, bu faiz ve ücretleri maliyetlerine ilâve edip etmeyecekleri hususudur. Kanaatimize göre işletmenin umumî sevk ve idaresi ile ilgili hususlarda maliyete ilâve olunabilecek bu kabil masraflar, sâfi kârın hesabında vergi kanunları hükümlerine tâbi olacaklardır.

### III. Gelir ve Kurumlar Vergileri Kanunlarında :

Gelir Vergisi Kanununun 41 nci maddesi sâfi ticarî kazancı tespit zmnında, gayri sâfi kazançtan indirilecek *giderleri* şöyle sıralamaktadır :

- «1. Ticarî kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler;
2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilâ-tında iâse ve ibate giderleri, tedavi ve ilâç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı, 28 nci maddede yazılı giyim giderleri;
3. İşle ilgili olmak şartile, mukavelenameye veya ilâma veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;
4. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartile);
5. İşte kullanılan taşıtların giderleri;

6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla: Bina, arazi, muamele, istihlak vergileri, damga ve belediye resimleri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar;

7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (işletmede kullanılan ve değeri elli liraya kadar olan âletler ve demirbaşlar amortismanına tâbi tutulmıyarak doğrudan doğruya gider kaydolunabilir.)»

41 inci maddenin birinci fıkrasına, şu umumî idare masraflarının dahil olabileceği farzedilmektedir: Büro müstahdemlerinin maaş ve ücretleri, huzur hakları, işletmenin kirasi, kırtasiye ve büro masrafları, tenvirat, ısıtma, muhabere giderleri, satış, sevk, nakliye ve sigorta masraflarile her türlü işletme masrafları [3]. Keza, Devlet Şûrası kararlarile tatbikatta husul bulmuş çeşitli masraflar sunlardır : « 1. Bankalarla diğer müesseselerin memlekete hizmeti geçen bazı kimselere, müesseseye uzak ve yakın alâkası bulunan kimseye, veya bunların ailelerine çelenk, ziyafet ve hediye gibi meydana gelen masraflar. 2. Bankada hizmetlilere ve bunların ailesi efradına tedavi ve ilâç parası. 3. Haç seferine iki ay için çıkan bir vapura yaptırılan ilâveler. 4. Bir gazetenin tirajını arttırmak için tertiplediği piyango masrafları. 5. İş dolayısıyla, Türk firmalarının hariçten gelen mümessil veya seyyah memurlarına verilen ziyafetler » [4].

Kurumlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesi de, sâfi kurum kazancının tesbiti zımında, hasılatın şu *giderlerin* tenzil edilebileceğini söylemektedir :

« 1 — Hisse ve tahvil senetlerinin ihraç giderleri, (Bu giderler, senetlerin kâğıt ve tab'ı giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, damga resmini ve ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer her türlü giderleri ihtiva eder) ;

2 — İlk tesis ve taazzuv giderleri, (Bu giderler aktifleştirildiği takdirde bunların Vergi Usul Kanunu gereğince değeri üzerinden ayrılacak amortisman gider yazılıdır) ;

[3] Bak : *Recep Turgay*: Gelir Vergisi Kanunu Tatbikatı, sah. 249.

[4] Bak : *Cevat Yücesoy* : Envanter ve Bilânço, İstanbul, 1957, sah. 165.

3 — Genel heyet toplantıları için yapılan giderlerle birleşme, fesih ve tasfiye giderleri;

4 — Sigorta şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta mukavelelerinin (poliçe veya geçici ilmühaber) istilzam ettiği teknik ihtiyatlar ;

5 — Eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın kâr hissesi ;

6 — Kamu menfaatlerine yararlı derneklerde makbuz karşılığında yapılmış olmak ve kurum kazancının %1 ini ve herhalde 5,000 lirayı geçmemek şartile, bağış ve yardımlar;

7 — İki yıldan fazla nakledilmemek şartile, geçmiş yılların mali bilânçolarına göre tahassül eden zararlar, (Bu bilânçolarda her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi şarttır) » .

Gelir Vergisi Kanununun 41 inci, Kurumlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddelerinin tesbit ettiği maliyet unsurları yanında, aynı kanunların 42 ve 15 inci maddeleri, gider olarak kabul edilemeyecek ödemeleri tesbit etmektedirler. Gelir Vergisi Kanunu, madde 42 şöyledir :

« Aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz :

1 — Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler;

2 — Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;

3 — Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;

4 — Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede câri hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;

5 — Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar, (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezaî tazminat mahiyetinde sayılmaz).

Bu maddenin uygulanmasında, kollektif şirketlerin ortakları ile âdi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır » .

Dikkat edilirse, bu maddenin gayesi, öz sermayeye faiz ile teşebbüs sahibinin ücreti (her ne şekil ve nam altında olursa olsun) konusunu maliyet dışında bırakmaktadır. Ticaret Kanununun yukarıda temas ettiğimiz hükümlerinde, bazı şirket şekilleri için mevcut olan açık kapılar da, bu maddenin son fıkrasile kapatılmış bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun muhtelif bölümlerinde, serbest meslek erbabının meslekî giderleri, gayri menkullere ait çeşitli giderleri, v.s. tesbit edilmiş bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi, ticarî kazançtan aşağıdaki giderlerin tenziline cevaz vermemektedir :

- « 1 — Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler;
- 2 — Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler;
- 3 — Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar ;
- 4 — Her ne şekilde olursa olsun ayrılan ihtiyat akçeleri;
- 5 — Dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumlarda ayrıca :

a) Yabancı kurum hesabına yaptıkları alımlar ve satışlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki diğer şubelere verilen faiz ve komisyonlar;

b) Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin giderlerine veya zararlarına iştirâk etmek üzere ayrılan hisseleri (Türkiyedeki kurumun teftiş ve mürakabesi için yabancı memleketlerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderleri hariç) ;

6 — Bu kanuna göre hesaplanan Kurumlar Vergisi ile her türlü para cezaları ve vergi cezaları».

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının yukarıda temas ettiğimiz hükümlerinden anlaşıldığına göre, maliyet nazariyesinde, masraf olarak kabul ve maliyete tereddütsüzce ilâve olunan birçok masraf kategorileri, vergi mevzuatımızda maliyet dışında bırakılmaktadır.

#### IV. Millî Korunma Mevzuatında :

Millî Korunma Kanununun maliyetle ilgili hükümleri, yukarıda temas ettiğimiz kanunlardan farklı bir karakter arz etmektedir. Filhakika, bu ikinciler, maliyeti, vergi mülâhaza ve endişelerile ele al-



dıkları halde, birincisi, çeşitli şartlara göre değişen umumî iktisat politikasının şekillendirilmesine ait gaye ve endişelerin mahsulüdür. Bu itibarla, Millî Korunma mevzuatı, daha şümulü bir mahiyet arz etmektedir, denilebilir.

Malûm olduğu üzere, Millî Korunma Kanunu, 2 inci Dünya Harbi başlarında (Ocak 1940) yürürlüğe girmiştir. Amme otoritelerine iktisadî hayatı tanzim zımında geniş salâhiyetler tanıyan bu kanun on üç defa tâdile uğramış ve tatbikatına gösterilen dikkat ve ihtimam da çeşitli safhalar arz etmiştir. Bu safhalar, iç ve dış siyasî havaya ve memleketin iktisadî durumuna göre değişmiştir. 1941 yılında Ticaret Vekâletinde bir İaşe Müsteşarlığı, İhracatçı ve İthalâtçı Birlikleri, Ticaret, Petrol ve Dağıtma Ofisleri kurulmuş, büyük şehirlerde Fiat Kontrol Müdürlükleri ve Kontrolörlükleri vücade getirilmiştir. 1942 de ise, liberalist temayüller kuvvetlenmiş ve o zamana kadar çıkarılan koordinasyon kararlarının bir çoğu mer'iyetten kaldırılmıştır. 1944 te, bu hatanın farkına varılmış ve meşhur K/510 Sayılı Karar yayınlanarak ticarî hayat kesif bir kontrol altına alınmış, vilâyetlerde Millî Korunma Mahkemeleri ve Fiat Mürakabe Komisyonları meydana getirilmiştir. 1946 da ise K/510 mer'iyetten kaldırılmış, ve mahdut bir takım salâhiyetler ihtiva eden K/644 vazedilerek, Millî Korunma Kanunu âdeta rafa konmuştur.

Harp gibi fevkalâde şartların içinde cereyan eden bu tatbikatın ikinci devresi, iktisadî kalkınma gayret ve faaliyetlerle başlamış sayılabilir. Fiatlar umumî seviyesindeki yükselme temayülünün ciddi bir mahiyet iktisap etmeğe başladığı 1954 yılından itibaren yayınlanan Koordinasyon Heyeti kararlarile kâr hadleri tesbit olunmağa, alış-verişin geniş şekilde kontrolüne ve bu meyanda 1955 de K/982 ile *tahsis ve tevzi usulleri* tesbitine bağlanmıştır. 1956 da, Kanunda vücade getirilen değişiklikler, yeni bir merhale teşkil etmiştir: Bu safhada, iktisadî hayat çok daha sıkı bir kontrol altına alınmış, mal ve hizmetlerin istihsalı, alım-satımı, ithal ve ihracı sıkı kaide ve cezaî hükümlere bağlanmıştır.

Millî Korunma Kanununun Teşkilât faslının 4 üncü maddesine göre, vücade gelmiş bulunan Koordinasyon Heyeti, başlangıçtanberi 1200 ü bulan kararlar ittihaz etmiş, ancak, bunların bir çoğu fiilen veya hükmen mer'yetten kalkmıştır. Yalnız aynı kanunun ilgili vekâletlere yayınlamak hakkını tanıdığı tebliğ, sirküler ve tamimler,

bu konudaki mevzuatın takibini ciddi bir şekilde müşkülleştirmiştir.

1956 da başlayan kesif millî korunma devresini, *kâr hadleri devresi* ve *narh devresi* diye iki kısma ayırmak kabildir. Birinci devrede, sırasile, toptancı, perakendeci, ithalâtçı ve imalâtçı kâr hadlerinin tesbiti cihetine gidilmiş, ve bu sistemin tatbikatta zuhur eden bazı mahzurlarını beraraf etmek üzere, 1957 sonbaharında narh sistemi, yani, *fiatların dondurulması* yoluna sapılmıştır. Kâr hadleri rejiminden narh rejimine geçişi intaç eden faktörlerin başlıcası, kâr rejiminin esaslarında aranmalıdır. Filhakika, toptancı, perakendeci, ithalâtçı ve imalâtçı kâr hadlerinin tesbitinde takip edilen yol, bu zümrelerin mal veya hizmet istihsalinde deruhte ettikleri bilûmum *masraflara* (maliyete), belli bir kâr nisbetinin ilâvesinden ibaret olmuştur. Hemen ilâve edelim ki, takip edilen bu yolun ilk ve tabîî neticesi, fiatlar umumî seviyesindeki yükselme temayüllerini daha da kuvvetlendirmek olmuştur. Zira, bu mekanizma, pahalı istihsalî (yüksek maliyeti) daha kârlı bir hale sokmuştur. Neticede, fiatlara gem vurmak gibi ilk plânda derpiş olunan gayenin âdeta aksi bir durum husule gelmiş ve işte bu durum narh sisteminin tatbik mevkiine konmasını zarurî kılmıştır.

Yalnız, şuna işaret edelim ki, narh rejimi, daha ziyade gıda maddeleri ile ziraî mahsül fiatlarına tatbik olunmuş, ithâl malları ile sınaî mamûller, daha önceki kâr hadleri rejimi altında bırakılmıştır.

Bizi burada, asıl ilgilendiren cihet, kâr hadleri rejimi dahilinde maliyet meselesinin ne şekilde ele alındığıdır. Gerçekten, yukarıda işaret ettiğimiz üzere, kâr hadleri tesbit edilirken, uzamî bir maliyete dayanmak zarureti mevcut olduğuna göre, bu maliyetin mahiyeti, unsurları ve şumulü gibi problemlerin, şu veya bu şekilde, halledilmesi icabederdi. Kanun vazı da bu yolu tutmuş ve bir taraftan *ticarî maliyeti* (K/1051), diğer taraftan *sınaî maliyeti* (K/1035) tafsilâtlı bir şekilde tesbit ve tâyin cihetine gitmiştir. Ticarî maliyet hakkındaki karar ve tebliğler, yukarıda temas ettiğimiz çeşitli vergi mevzuatındaki hükümlerden büyük ayrılıklar arzetmez. Gerek bu sebepten gerek sınaî maliyet hakkındaki kararların temel mahiyet ve öneminden dolayı, mütalâlarımızı K/1035 üzerinde teksif etmeği uygun bulduk.

### V. Sınai Maliyet Hakkındaki Hükümler :

20 Ağustos 1956 da kabul edilen İmalâtçılar Hakkındaki Kâr Hadleri Kararnamesi (K/1035), mevzuatımızda maliyet konusunu geniş ölçüde ve ilmi şekilde ele alan ilk vesikadır, denilebilir. Bu hususta bir fikir verebilmek için, önce mezkûr kararnamenin ana hatlarını belirtmemiz lâzımdır.

A. Sınai maliyet hakkındaki K/1035 sayılı kararnamenin ana hatları :

Kararname, önce, *sanayi işletmesi* ve *sanayi işleri* tâbirlerini târif etmekte ve maliyet unsurlarını şu gruplara ayırmaktadır :

- I — Ham madde ve yardımcı maddeler,
- II — İşçilik ve buna müteferri masraflar,
- III — İşletme masrafları,
- IV — Amortisman, finansman ve yenileme masrafları,
- V — İlk tesis masrafları,
- VI — İdare masrafları (umumî masraflar, patent hakları ücretleri, etüd ve araştırma masrafları dahil),
- VII — Satış masrafları.
- VIII — Müteferrik hükümler. Talimatname, bu kısımda, yukarıdaki yedi grup maliyet unsurları ile ilgili bazı hususları tanzim etmektedir.

« Yukarıdaki masrafların yekûnu, mamulün maliyetini teşkil eder. Maliyet fiyatına kâr, Muamele Vergisi (1 Mart 1957 den itibaren Gider Vergisi), İstihlâk Vergisi, nisbî resim gibi satış, tesellüm ve sevk ile alâkalı vergi ve resimler ilâve olunmak suretile satış fiyatı bulunur». (Madde 1, son fıkra).

Kararnamenin 3 üncü maddesi, umumî masrafların tevzii usullerinden bahsetmektedir.

Şimdi, yukarıdaki maliyet unsurlarını ayrı ayrı ele alarak, Kararnamenin bunlar için vazettiği esaslara bir nazar atfedelim :

I — Kararnamenin 4-10 uncu maddeleri ham madde bedelinin (maliyetinin) nasıl hesaplanacağına dair esasları ihtiva etmektedirler. Bu esaslara göre: « Her mamulün özünü teşkil eden iptidai maddeler ile aynı işletmede imâl olunan veya hariçten satın alınan yarı mamüller, tekrar istimal olunan iptidai madde kırntı ve

döküntülerile müteamil tâli hasılat mamulün ham maddesini teşkil eder ». (Madde 4). « Ham madde bedelinin tayininde, mamuldeki ham madde miktarına teknik icaplar dolayısıyla zarurî görülen fire ve dökünülerle kısıntı ve müteamil tâli hasılat ta ilâve olunur ». (Madde 5). « Mamulün ham maddesini teşkil eden maddelerden dışardan satın alınanlar hakikî mübayaa veya ambar vasatı fiatları ile maliyete ithal olunur ». (Madde 6). Hakikî mübayaa fiatı ise, resmî fiat, borsa veya piyasa fiatından üstün olmamak şartıyla fiatura fiatı ve mal ambara girinceye kadar yapılan zarurî masraflardan, mürekkeptir.

« ... Yarı mamullerden piyasada müstakillen satılması müteamil olanlar, ... maliyetlerine kâr miktarı ilâve edilmek suretile müteakip imalât safhasına intikal ettirilir. Şu kadar ki, her safhanın kârı hesaplanırken bir evvelki safhanın kârı üzerinden ayrıca kâr alınmaz ». (Madde 9).

Dokuzuncu maddedeki bu hükmün tatbikattaki neticeleri çok kötü olmuş ve her imal safhasına ait kâr hadleri teraküm ederek % 60-100 gibi fahiş nisbetlere ulaşmıştır. Bunun üzerine, 21 Şubat 1958 de, 9840 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan bir tebliğ ile istihsal safhaları, mensucat sanayiinde üç olarak tesbit ve tahdit olunmuştur. Şöyle ki :

1. İplik safhası, % 9 kâr,
2. Dakuma safhası, % 9 kâr,
3. Terbiye safhası, % 9 kâr.

Böylece, topyekûn imâl safhalarından alınabilecek kâr haddi % 27 yi aşamayacaktır. Tanzim edilen faturalarda, safhalar ve bunlara tekabül eden kâr nisbetleri belirtilecektir. Aynı tebliğ, ticaret safhalarını da dörde irca etmiştir: Birinci, ikinci ve üçüncü toptancılara % 4 erden cem'an % 12, perakendeciye ise % 15 kâr tanınmış böylece, ticaret safhasındaki kârın umumî yekûnu da % 27 yi geçmemek üzere tahdit olunmuştur. Mezkûr tebliğe nazaran, *yeni tip* iddiası ile fiat arttırılmaz, kalite düşürülemez. Konumuz dışında olmakla beraber, hemen ilâve edelim ki, kaliteyi düşürmeme hükmü yerinde olmakla beraber, yeni tiplere mâni olunması, teknik tekâmül gayretlerini baltalar mahiyette bir hükümdür.

II — İşçiliğe ait masrafları tesbit eden 11 ve 12 inci maddeler ücretleri, sosyal sigorta masraflarını, fazla mesai ücretlerini, istih-

sali, arttırmak ve kaliteyi yükseltmek maksadile verilen primler ve ikramiyeleri ihtiva etmektedir.

III — 13-15 inci maddeler işletme masraflarını tesbit etmektedir. « Ham madde ve işçilikten maada, mâmülün meydana gelmesi için işletmede yapılan bilûmum sınaî işlere ait masraflar, işletme masraflarını teşkil ederler ». (Madde 13). 15 inci madde, bu masrafları şu gruplara ayırmaktadır :

- a) Yardımcı maddeler (esas ham maddeye tatbik veya ilâve olunanlar).
- b) Yardımcı işçilik (mâmuldeki hissesi doğrudan doğruya kabili tesbit olmayan sınaî işçilik).
- c) Aylıklar (aylık ile çalışan usta, ustabaşı, fen memuru, mühendis, işletme şefi gibi sınaî personelin aylık istihkakları).
- ç) Personel tâli masrafları (harcırah, ikamet yevmiyeleri, hastalık, ve kaza tazminatı, mezuniyet ücretleri, yemek ve giyecek masrafları ile çeşitli primler).
- d) Enerji ve mahrukat masrafları.
- e) İşletme malzemesi (tesis parçaları, küçük âlet ve edevat, kaynak malzemesi, soğutma, yağlama ve temizleme malzemesi).
- f) Daimî bakım ve tâmir masrafları.
- g) Amortismanlar.
- h) Kiralar.
- i) Sınaî istihsal ve sınaî istihsale tahsis edilmiş olan sabit kıymetler için verilen vergiler.
- j) Sair işletme masrafları.

#### IV — Amortisman, finansman ve yenileme masrafları:

K/1035 in 16-19 uncu maddeleri bu önemli üç masraf kategorisini ele almaktadırlar. Amortisman masrafları konusunda Vergi Usul Kanunundakinden pek farklı bir cihet yoktur. Bu kanunun 253 üncü maddesine göre, maliyet bedeli üzerinden normal ve fevkalâde amortismanlar hesap edilir. 299 uncu maddeye göre ise, aşağıdaki hallerde Maliye Vekâletine müracaat üzerine, fevkalâde ekonomik ve teknik amortisman nisbetleri tesbit olunur :

1. Yangın, su basması ve deprem gibi tabîî âfetler,
2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verimin düşmesi,
3. Cebri çalışma ve dolayısıyla aşırı aşınma ve yıpranma. (Bu

son şık halihazır sınaî ve ekonomik durumumuz bakımından çok önemli görünmektedir. Halen makine ve tesis ithalindeki güçlükler, tesislerin ömrünü uzatma endişelerini kuvvetlendirmekte ve tam kapasite ile çalışma arzusunun baltalamaktadır. Halbuki, talep, üç posta ile dahi çalışmayı icap ettirecek bir şiddettedir. Bu itibarla, cebrî çalışma halinin ve dolayısıyla sür'atli amortismanı mümkün kılacak nisbetlerin tesbiti, iştigal derecesinin teşviki bakımından elzem bir hüküm olarak görünmektedir.)

K/1035 in 17 inci maddesi finansman masraflarını şöyle târif etmektedir :

«İstihsal için stok edilen iptidai maddelerle yarı mamullerin satın alındıkları tarihten imale sevk edildikleri tarihe kadar ödenilen veya tahakkuk eden faiz ve masraflar olup işletme masrafları meyanına ithâl olunacaklardır.»

18 inci madde patent vesair gayri maddî haklara ait masrafları, 19 ncu madde ise, «Sabit tesisatın demode olması gibi bâzı ahval düşünülerek ayrılacak bir yenileme fonu ayrı bir hesapta biriktirmek ve tevsih edilmek şartıyla maliyetlere intikal ettirilebilir; ancak, her sene için bu miktar, tesis bedelinin mer'i amortisman nispetini geçemez,» demek suretile, daha sonra temas edeceğimiz çok önemli bir hüküm vazetmektedir.

V — 20 nci maddeye nazaran, «ilk taazzuv ve kuruluş masrafları aktifleştirilerek beş sene içinde ve müsavi taksitlerle itfa edilmek suretile maliyetlere intikal ettirilir.»

VI — 21 nci madde *idare masraflarını* şöyle târif etmektedir :

«İşletmenin sevk ve idaresine ait masraflar ile muhasebe, muhasebe, personel ve muhaberat gibi idarî servislere ait masraflar, ham ve yardımcı maddeler ile işletme malzemesi ambarlarına ait masrafları idare masraflarını teşkil ederler. Bünye ve kadrosu müsait olan işletmelerde malzeme müşterek masraflarının idare masraflarından ayrı olarak kayıt ve mahsubu tercih olunur.»

22 nci madde idare masraflarını şöyle sıralamaktadır :

- a) Aylık ve ücretler (idare ve mürakabe uzuvları için),
- b) Yardımcı işçilik (bürolar için),

- c) Personel tâli masrafları (harcırah ikâmet yevmiyesi, sigorta v.s.),
- ç) Işıklandırma ve ısıtma,
- d) Büro kırtasiye ve temizlik,
- e) Daimî bakım ve tâmir masrafları,
- f) İdareye ait sabit kıymetlerin amortismanları,
- g) Kiralar,
- h) Satışla alâkalı olmayan vergi ve resimler,
- i) Sigortalar,
- j) Muhabere masrafları,
- k) Sair idare masrafları.

VII — Satış masrafları 23-25 nci maddelerde tespit edilmiştir. «Satış masrafları, satış ve sevk teşkilâtına ve mamul ambarına ait masraflar ile (gider vergisi ile nisbî resimler hariç) satışla alâkalı sair masrafları ihtiva eder.» Reklâm ve propaganda masrafları, ambalaj masrafları, sevk ve nakil masrafları ile satışla ilgili sair masraflar da buraya dahildir. Satış masrafları esas itibarile işletme dahilindeki masraflardır. İşletme haricindeki satış masrafları, ancak doğrudan doğruya parakendecilere veya diğer şehirlerin toptancılarına, imalâtçı sınıfla satış yapan müesseseler, maliyetlerine ithâl edebilirler. (Madde 25).

#### VIII. — Müteferrik hükümler :

K/1035 in 26-40 nci maddeleri müteferrik bazı önemli hükümleri ihtiva etmektedir. 26 nci madde «...maliyet fiatının kontrolünü mümkün kılacak surette teşkilâtlanmış bir muhasebe» zaruretine, 28 nci madde ise, «her sınaî mâmulün maliyetinde, 1nci maddede zikredilmiş olan yedi maliyet unsurunun ayrı ayrı gösterilmesi...» ne, bu mümkün olmadığı takdirde, asgarî olarak, hammadde, işçilik ve müşterek masraflar gibi üçlü bir tasnifin mecbiriliğine işaret etmektedir.

29-33 ncü maddeler, maliyete ithâli memnu olan bazı unsurlara ait hükümler ihtiva etmektedirler. «İşletmenin esas faaliyetile ilgili olmayan ve Gelir ve Kurumlar vergileri kanunlarınca beyannamelere ithali kabul olunmayan masraflar, zararlar ve vergiler maliyete ithal olunamaz.» (Madde 29). Şu masraf ve zararlar da maliyete ithâl olunamaz: (Madde 30) :

- a) Bilânçoda gösterilse dahi teşebbüste kullanılmayan sabit kıymetlerin vergi, amortisman ve tâmir ve bakım masrafları,
- b) İşletmenin sabit ve mütedavil kıymetlerinde herhangi bir sebeple husule gelen arızî beklenmedik zararlar ve ziyanlar ile iş-tiraklere ait zararlar,
- c) Geçmiş senelerin hesaba alınmamış masrafları ile geçmiş se-nelere ait bilânçolarda gösterilmiş zararlar,
- ç) Mahkeme masrafları ile her ne nam altında olursa olsun iş-letme tarafından ödenen tazminat ve para cezaları,
- d) İşletmeyi temsil masrafları ile iane ve teberrular.

31 nci madde, müteşebbis ücretine ait önemli bir hüküm ihtiva etmektedir. Şöyle ki:

«Bir tek müteşebbise ait olan işletmeler ile her ne nam altında olursa olsun ticaret şirketi halinde çalışan işletmelerde müteşebbis; hissedar ve şeriklere işletmede gördükleri vazifeye mukabil verilen ücretler ile anonim, limited ve komandit şirket halinde çalışan iş-letmelerde İdare Meclisi Reis ve âzalarına ve mürakıplara verilen huzur hakkı veya ücretler 6731 sayılı kanunun neşri tarihinde ve-rilmekte olan miktardan veya teamül halinde ödenelemekte olan miktardan fazla olamaz.» «Yeni kurulacak teşebbüsler de aynı tah-dide tâbidir.»

32 nci madde «kanunî kira bedellerinden fazlası maliyete intikal ettirilemez», 33 üncü madde ise, «işletmelerde tesis edilmiş olan dahilî sigortalarda maliyetlere geçirilecek prim hadleri devletçe mu-saddak tarifelerdeki hadleri aşamaz,» demektedirler.

37 nci maddeye nazaran, «imalât maliyetleri yıllık devreler iti-barile hesaplanır. Ancak, yıllık devre maliyetlerinde idare masraf-ları hissesi umumî maliyetin % 25 inden fazla olamaz.»

Anlaşıyor ki, K/1035, maliyet konusunu, geniş ve derin bir şekilde ele almakta ve önemli bazı hükümler dermeyeran etmektedir. Bütün bu hükümleri, gerek nazarı gerek tatbiki bakımlardan, taf-silâtlı bir tahlil ve tefsir ameliyesine tâbi tutmak, bu konuşmanın çerçevesi dışındadır. Buna rağmen, bilhassa, sınaî maliyet hakkın-daki kararnamenin getirdiği bazı yenilikler ile sağlaması mümkün ve muhtemel bazı faydalar üzerinde, kısaca, durmak istiyoruz.



*B. Sınâî maliyete dair K/1035 in değerlendirilmesi :*

Kararnamenin başlıca mahzuruna işaret etmiş bulunuyoruz. Hatırlatmak üzere tekrar edelim ki, kararnamenin takip ettiği yol, pahalı maliyeti kârlı bir duruma sokmakla, istihsal mekanizmasında rasyonellik ve iktisadilik prensiplerinin tamamen ihmâl edilmesini intaç ettirmiştir, denilebilir. Filhakika, satıcılar piyasası şartlarının hüküm sürdüğü, yani, kalite, miktar ve fiat endişesi olmadan, her istihsal edilen şeyin kolayca sürülebildiği bir ekonomide, mezkûr kararname, mevcut pahalılık temayüllerini frenleyecek yerde, daha da şiddetlendirmiştir. Buna mukabil, Kararname birçok faydalar da sağlayabilecek bir karakter arz etmektedir, kanaatindeyiz. Filhakika, K/1035, bizde tam bir maliyetin tâyin ve tespitine doğru atılmış ilk resmî adımı teşkil eder. Zikre şayan bulduğumuz hususları şu şekilde sıralamayı münasip görüyoruz :

1. Önce şu hususa işaret edelim ki, K/1035 bizde eksiksiz ve rasyonel bir mahiyetin hesaplanması zaruret ve şuurunun yerleşmesine yardım edecektir. Maliyet, bir mal veya hizmeti istihsal edebilmek için yapılan harcamaların ve feda edilen imkân ve vasıtaların *heyeti mecmuasını* ifade eder ve etmelidir. Tam ve noksansız bir maliyetin en önemli vasıtası, *hakikî kâr*'ın hesaplanmasını mümkün kılmasıdır. Biz şu kanaatteyiz ki, millî istihsal mekanizmamızın en büyük eksiklerinden biri, noksansız bir maliyet hesaplama ihtiyaç ve zihniyetinin yerleşmemiş olmasıdır. Bunun neticesi olarak, mal ve hizmetlerimizin satışından elde ettiğimiz kârları mübâlâgalı bir değerlemeye tâbi tutmaktayız. Gerçekten, bilhassa son yıllarda, sağlanmakta olan yüksek kârlar, tam bir maliyet hesaplamamak yüzünden, daha da yüksek görünmüş ve bunun işletmelerimiz üzerindeki tesirleri zannedildiğinden fazla yıkıcı olmuştur, Kârı, olduğundan yüksek zannetmenin veya hesaplamanın ilk neticesi, iktisadî bünyemizde zaten mevcut olan israf temayüllerini kuvvetlendirmek şeklinde tezahür etmiştir. Bir halde ki, bahis konusu yüksek kârları ortaklarına dağıtan şirketler ve istihlâk temayül ve arzularını cömertçe tatmin etmekte mahzur görmeyen işadamları, hakikatte, farkına varmıyarak, sermayelerini kemirmekte ve malî bünyelerini zayıflatmakta bulunmuşlardır. Kârı yüksek hesaplamak ve bilângolarda fiktif (nazarî) kâr rakamlarının husulüne meydan vermek, işletme içinde prodüktiviteyi yükseltici tedbirler alınması ihtiyacını da zayıflatmakta ve rasyonel (iktisadî) istihsalde bulunma endişelerini yok etmektedir.

Böylece, iktisadî faaliyetin temeli olan masraf ve fedakârlık endişe ve mülâhazaları bertaraf edilince, bir taraftan fazla istihlâkte bulunmak, diğer taraftan rasyonel istihsalde bulunmamak suretile iki taraflı israflar husule gelmektedir. Kısa devrede ve bilhassa *satıcılar piyasası* şartlarının hüküm sürdüğü bugünkü gibi zamanlarda, bu kabil israfların mahzurları, belki, açık bir şekilde kendilerini hissettirmezler. Fakat, işletme için asıl mühim olan uzun devrede, kalite ve fiat bahis konusu olmadan her türlü mal ve hizmetin kolayca müşteri bulduğu bu günlerde, işletmede ekilen tohumların zararları idrak ve hasat edilmeğe başlayacaktır. Filhakika, işletme, tıpkı canlı varlıklara benzer; onlar gibi, his, temayül ve alışkanlıklara sahip olur. Satış ve sürümün mesele teşkil etmediği satıcılar piyasası şartlarına intibak eden ve böylece, bünyesini pahalı istihsale ve israflara alıştıran bir işletme, işler tersine dönüp *ahcılar piyasası* avdet edince, çok büyük sıkıntılarla karşılaşabilir. İşte, tam ve eksiksiz bir maliyet hesaplanması imkânlarını bahşeden K/1035, düşünceli ve basiretli işletme idarecilerini, bugünden gerekli tedbirleri almağa sevk etmek gibi, değerli bir hizmette bulunmaktadır. Mezkûr kararname, öyle bir takım maliyet unsurları derpiş etmektedir ki, birçok işletmecilerimiz, bunların mevcudiyetinden dahi haberdar değildi. Şu halde, bazı mahzurlarına rağmen K/1035'in getirdiği en mühim yenilik, ruhuna hâkim olan *tam ve eksiksiz bir maliyet* anlayışıdır. Bu anlayış ve zihniyetten faydalanma derecesi, şüphesiz ki, işletmecilerimizin ferasetine tâbi bir keyfiyettir.

2. K/1035, tam ve noksansız bir maliyetin tespiti için lüzumlu olan bir *muhasebe sistemi ve teşkilâtı* konusunda da teşvik ve irtşat edici mahiyettedir. Filhakika, 26 nci madde (her sınaî müessesenin, gayesine ve bünyesine uygun olarak sermaye, mevcudat, borç ve alacakları ile gelirlerinin sıhhat ve vuzuhla kayıt ve tespitini ve maliyet fiatının kontrolünü mümkün kılacak surette teşkilâtlanmış bir muhasebeye sahip olması lâzımdır) demekle, bizde pek nadir işletmelerin sahip oldukları *maliyet muhasebesi* teşkilâtının zaruretini belirtmiş olmaktadır. Maliyet unsurlarına ait evrakı müsbite ve maliyet unsurlarının ayrı ayrı gösterilmesine dair 27 ve 28 nci maddeler de, aynı gayeye hizmet etmektedir.

3. Modern işletmecilik ve maliyet nazariyelerine hâkim olan zihniyete nazaran, işletme denen canlı varlığın *beka ve gelişmesi* baş role sahiptir. İşletme, iktisadî hayat ve muhit şartları içinde,

çok çeşitli faktörlerle mücadele etmek ve mevcudiyetini idame ettirmek durumundadır. Tam ve noksansız bir maliyet ile münasip bir kâr, bahis konusu mücadelenin vazgeçilmez silâhlarıdır. Amortisman masrafları, bu itibarla, bir istihsal masrafı değil, daha ziyade bir *mevcudiyetini idame ettirme masrafı* olarak telâkki edilmektedir. Halbuki, malûm olduğu üzere, Vergi Usul Kanunumuz, bu bakımdan bazı eksikleri ihtiva etmektedir. K/1035, bu eksiklerin hepsini telâfi etmiş değilse de, 19 uncu maddesinde derpiş olunan *yenileme fonu*, işletmenin beka ve gelişmesine geniş ölçüde hizmet edebilecek bir mahiyet arz etmektedir.

Filhakika, Kararnamenin 19 ncu maddesi şöyle der: «Bina, makine ve tesisata yapılan kıymet arttırıcı yenileme tâmirleri, tâmir masrafları meyanına ithâl olunmayıp sabit kıymetlere ilâve edilir.

Sabit tesisatın demode olması gibi bazı ahval düşünülerek ayrılacak bir yenileme fonu, ayrı bir hesapta biriktirilmek ve tevsik edilmek şartile maliyetlere intikal ettirilebilir; ancak her sene için bu miktar, tesis bedelinin mer'i amortisman nispetini geçemez.»

Bu maddenin birinci fıkrası ile ikinci fıkrası arasında çok sıkı bir münasebet yoktur. Bu itibarla, bu iki hükmün aynı maddeye ithâl edilmemesi belki daha uygun olurdu. Bu noktaya işaret ettikten sonra, amortisman probleminin önemli bir kısmını teşkil eden *yenileme* (eski tâbirle *tecdit*) fonu hakkındaki mütalealarımıza geçebiliriz.

Modern işletmeciliğin ve muhasebenin prensiplerinden biri de şudur: İşletme, herşeyden evvel, faaliyette bulunduğu iktisadî - içtimaî muhitte mevcudiyetini idame ettirmek mecburiyetindedir. Bu mecburiyet, sermayenin, özvarlığın tamamîyetini muhafaza etme mükellefiyetini tevhit eder. Bu mecburiyet ve mükellefiyetin neticesi olarak, *işletmenin mevcutlarında (aktifinde) husule gelen herhangi bir kayıp ve zarar telâfi ve ikame edilmeden, bilânçoda kâr göstermek caiz olamaz*. Diğer bir ifade ile, sermayede, herhangi sebepten husule gelen ve hatta husulü çok kuvvetli ihtimal dahilinde bulunan kayıpların gelirden telâfisi zımında gerekli tedbirler alınmadan, muhasebe vesikalarında gösterilecek kârlar tamamen hayalî (fiktif) dir ve hakikî bir mevcudiyete sahip değildirler.

İmdi, işletmenin mevcutlarında, alacaklarında ve hertürlü haklarında, hangi sebepten olursa olsun, husule gelecek kayıplar, değer azalmaları v.s. nin, işletmenin sermayesini ve dolayısıyla mevcu-

diyetini tehlikeye düşüreceği muhakkaktır. Şu halde, zaman kaybetmeden ve hatta mümkünse önceden, mezkûr israf ve kayıpları telâfi etmek cihetine gitmelidir. Bu telâfinin en tabii ve normal kaynağı ise, gelirlerdir, ve her çeşit değer tenezzülleri karşılanmadan bu gelirlerdeki herhangi fazlalık kâr mahiyet ve karakterini iktisap edemeyecektir.

Şimdi, bu mülâhazaların ışığı altında, yenileme fonunun mahiyet ve fonksiyonunu belirtmek kolaylaşacaktır. Malûm olduğu üzere vergi mevzuatımızda ve bilhassa Vergi Usul Kanunumuzda (madde 295-303) sermaye unsurlarında husule gelen değer azalmalarını telâfi edici tedbirler derpiş olunmaktadır. Mezkûr hükümlere göre, iş ve san'at kolu ile iktisadî değerın ömrüne tâbi olarak *normal amortisman* nispetleri ve tabii âfetler, yeni icatlar ve cebrî çalışma sebepleriyle, *fevkalâde teknik ve ekonomik amortisman* nispetleri bahis mevzuu olmaktadır. Şüphe yoktur ki, fevkalâde haller işletmenin bekası bakımından daha fazla ehemmiyet taşır. V.U. Kanununun 299 ncu maddesi, mezkûr halleri, (yangın, deprem, su basması; yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetlerin düşmesi; cebrî çalışmadan dolayı normalden fazla aşınma ve yıpranma) şeklinde tespit etmektedir. Bu üç kategori fevkalâde amortisman sebepleri içinde izaha muhtaç olanı ikincisidir. Filhakika, V.U.K. nda, (yeni icatlar), (teknik verim ve kıymetler) gibi tâbirler kullanılmaktadır ve bu konuda izahat verilmemektedir. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 1950 de yayınladığı (Vergi Usul Kanunu ve İzahları) adlı kitapta ise, yalnız şöyle demekle iktifa olunmuştur: «Yeni icatlar dolayısıyla iktisadî kıymetlerin teknik verim ve değerleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelmiş bulunabilirler. Gerçekten yeni buluşlar yüzünden işletmede eski istihsal araçlarının verimleri sür'atle düşer, hatta bu araçlar kullanılması zararlı hale gelebilir.» (Sahife 378).

Teknik buluşlar, işletmecilikte, umumiyetle, *maliyet düşüklüğü* tevhit eden değişiklikler olarak telâkki olunur. Teknik icatların fazla olduğu devrelerde ve sanayi kollarında, makine ve tesisler, rasyonellik değerlerini sür'atle kaybederler; kullanılmaları ekonomik olmaz, ve yenilerinin ikame edilmesi işletmenin rekabet kudretini ve rantabilitesini arttırır. Görülüyor ki, burada teknik ve fizik bakımdan yeni olarak satılabilecek bir makinenin iktisadî değerini kaybetmesi bahis konusudur. Böyle dir durumda, mezkûr makine veya tesis istihsal âleti olarak değerini kaybetmekle, mübadele kıymeti-

ni de zâyi etmiş olmaktadır. Zira, büyük bir ihtimâle, o makine veya tesisi kullanmak üzere satın alacak başka bir işletme bulunamaz. Şu halde, yeni sayılabilecek mezkûr tesisi hurda değerine elden çıkarmaktan, ve aradaki farkı işletmenin gelirinden sür'atle telâfi etmekten başka çare yoktur.

İmdi, Vergi U. Kanununun «yeni icat» tâbirine şu hususların da dahil olup olmadıkları suali vârit olabilir :

a) Bir makine veya tesis teknik bakımdan yepyeni olduğu gibi, çok rasyonel (ekonomik) istihsalde de bulunabilir. Fakat, istihsal ettiği mal, herhangi sebepten mütevellit bir talep değişikliğinden dolayı, sürüm kabiliyetini kaybedebilir. Talep değişikliğine ihtiyaçların, zevklerin veya iştira gücünün değişmesi sebep olabilir. İstihsal edilen mal, yüksek kaliteli ve ucuz olmakla beraber, bilfarz, moda değişikliğinden dolayı artık müşteri bulamazsa, o malı imâle yarayan makineyi elde tutmanın hiçbir faydası yok, hatta, zararı vardır. Aglebi ihtimal, hurda değerine satılacak böyle bir sermaye unsurunun amortismanı, acaba, V.U.K. nun 299 uncu maddesi çerçevesi dahilinde yapılabilecek midir?

b) Aynı şekilde, yine, fizik bakımından tamamen yeni ekonomik bakımdan da rasyonel olan bir tesis veya makine, işletmede yapılan istihsal usulleri değişikliğinden veya cesamet büyütme veya küçültme gibi köklü revizyon ve nizamlamalardan sonra, işletmede müsmir ve müessir bir şekilde istimal olunabilme kabiliyet ve hassasını kaybedebilir. Ve böyle bir durumda elden çıkarılması zarurî hale gelen makine, iktisap değerinin ancak çok aşağısında bir fiatla satılabilirse, husule gelecek olan zarar, 299 ncu madde çerçevesi dahilinde amorti edilebilecek midir?

İşte, bu son iki vaziyette ve bilhassa birincisinde, 299 ncu maddenin tatbikinde güçlük bulunacağı, ve bunun yerine, *demode* tâbirini kullanan K/1035 in 19 ncu maddesinin 2 nci fıkrasının tatbike daha müsait olacağı ve bu vasfile bir yenilik teşkil edebileceği kanaatindeyiz. Mamafih, *demode* tâbirinin, böyle şumûllü bir şekilde tefsir olunamayacağı kanaatinde olacakların da haklı cihetleri bulunduğunu derhal ilâve etmeliyiz. Bununla beraber, *yenileme fonu* tesisine imkân veren 19 ncu madde, V.U.K. nun amortismanına dair hükümlerinin bazı noksanlarını telâfi etmek suretile, *sermayenin beka ve tamamıyeti* nazariyesi icaplarının yerine getirilmesine hizmet etmektedir. Yenileme fonu hesabında biriken meblâğların, kâr

şeklinde dağıtılması kapısının kapalı olması da, amortisman gibi başlıca mâliyet unsurlarından birini garantilemektedir. Yenileme fonuna ayrılacak meblâğların yıllık tutarının, «tesis bedelinin mer'i amortisman nispetini geçememesi» hakkındaki hüküm, gerek yenileme fonunun ruhu gerek yükselen bir fiyatlar umumî seviyesi bakımından aykırılık arz ediyorsa da, suistimali önleyici vasfı da inkâr olunamaz.

Hülâsa, biraz daha vâzih ve şumûllü bir şekilde formüle edilmiş olsaydı, 19 ncu maddede, değerli fonksiyonunu daha kolaylıkla ifa edebilecek bir durumda olursa, zannındayız.

4. Diğer önemli bir nokta olarak, 17 nci maddede tanzim edilmiş bulunan finansman masraflarına işaret etmeği uygun görüyoruz.

5. Nihayet, 6731 sayılı kanuna atfen, 31 nci maddenin temas ve takviye ettiği *müteşebbis ücreti* meselesinin de, kısmen halledilmiş olduğuna hükmedilebilir. (Daha önceki izahatımızdan hatırlanacağı üzere vergi mevzuatının bu konudaki davranışı farklıdır.)

Hülâsa: K/1035, ekonomimizdeki fiyat yükselmesi ve pahalı maliyet temayüllerini, tâkip edilen gayenin aksine olarak, bertaraf etmiş sayılamıyacağı gibi, bilâkis, şiddetlendirmiştir. Bunun neticesi olarak, bazı fiyatların dondurulması, bazı mamûller için (35 cins pamuklu) ise, Sümerbank maliyetlerinin standart olarak kabûlü cihetine gidilmiştir. Bu her iki tedbir, çok mevzii ve dar bir karakter arz ettikleri için, kayde değer bir gelişme husule getirememişlerdir. 2 Aralık 1957 de yayınlanan tebliğ ile Sümerbank standartlarının 35 cins pamuklu için hususî sanayie empoze edilmesi piyasada tesirini hiç göstermemiştir, denilebilir. Zira bahis konusu cins ve evsafıta mal istihsal eden hususî müessese yok gibidir. Mevcut olan pek azı da, mamûlün evsafında küçük bir değişiklik yapmak suretile, Sümerbank maliyetlerinden ayrılmak ve K/1035 in şumûlüne dahil olmak yolunu kolayca bulmuşlardır.

Bütün bunlara rağmen, tam ve eksiksiz bir maliyete doğru önemli bir adım teşkil etmek, memlekette bir maliyet şuûr ve zihniyeti yaratmak gibi konularda, sınıflı maliyet hükümlerinin büyük bir gelişme ifade ettiğinde şüphe edilemeyeceği fikrindeyiz.

## YANLIŞ — DOĞRU CETVELİ

<i>Sahife</i>	<i>Satır</i>	<i>Yanlış</i>	<i>Doğru</i>
2	5	gelirlerin	gelirliilerin
2	23	ikinsinden	ikisinden de
10	10	derceede	derecede
17	3	fiansmanı	finansmanı
17	20	kimsler	kimseler
23	5	milyyon	milyon
24	14	hal-	-çıkacak-
32	24	Aana	Ana
33	15	zaruretn	zarureten
33	25	garants	grants
33	not 10/s. 2	Twtieth	Twentieth
38	12	Halbuik	Halbuki
38	25	tabloda	tablodan
43	16	Twetieth	Twentieth
44	15	temamen	tamamen
46	not 12/s. 1	Finacing	Financing
47	18	polükasının	politikasının
47	not 13/s. 2	New	New York
49	24	Enflâsyonnun	Enflasyonun
55	not 19/s. 2	Approches	Approaches
56	22	semaye	sermaye
60	33	elestiki	elastiki
60	34	yagrı	gayrı
60	34	elestiki	elastiki
60	37	politikası	politikası
62	1	Tevrisinin	Teorisinin
62	4	sütrüktürü	stürüktürü
64	9	medern	modern
67	25	ödenir	ödenir
69	11	dikate	dikkate
69	13	ulusüdür	usulüdür
71	22	tatahakkuk	tahakkuk
72	26	geirmıştır	girmiştir
73	31	idarlar	iradlar
76	6	fiz	faiz
79	24	aykırılıklı	aykırılığı
80	1	tarhedlen	tarhedilen
82	2	Stopoj	Stopaj
84	5	münesebeti	münasebeti
87	10	devranmış	davranmış
87	23	vargiye	vergiye

YANLIŞ — DOĞRU CETVELİ

Sahife	Satır	Yanlış	Doğru
88	31	ihraaat	ihracat
90	4	icabenden	icabeden
94	13	judgments	judgements
97	32	perferable	preferable
127	20	kururaln	kurulan
130	11	mümkün müdür ?	mümkün müdür ?
135	8	Amerikandan	Amerikadan
147	11	Şurada	Şurası
148	4,5	alçalması	alçaltılması
149	29	icraedebilir.	icra edebilir.
152	13	(deprasyon)	(depresyon)
157	7	(impôtunique)	(impôt unique)
177	2	muhasebede	muhasebe
179	4	ödendiği	ödediği
180	27	«Grade	«Garde
182	20	Polutechnique	Polytechnique
185	11	olduğu	olduğun
186	35	Moude	Monde
188	1	ma sendikicilikten uzak kalmağa çalışmış, kurduğu teşkilâta sendi-	Bu itibarla Poujade hareketini bir nevi esnaf ve tüccar sendi-
188	3	sendikalıktan	sendikacılıktan
193	1	taraflarının	taraftarlarının
194	18	promramı	programı
201	10	«expansion» nu	«expansion»u
201	11	teşrik	teşvik
201	28,29,31	muntazam	munzam
202	2,3	Muntazam	münzam
202	28	tcabı	icabı
204	34	Canadienne	Canadian
205	10	-multiulier)	-multiplier)
208	14	yükseltebilir	yükseltilebilir
209	10	easa	esasa
209	21	Tesirlerini etrafı bir şekilde ince-	-çıkacak-
210	34	cearetini	cesaretini
213	24	edimez	edilmez
215	14	ettiğini	ettiğini
215	18	diğre	diğer
222	13	Mekûr	Mezkûr
235	37	Mer'yetten	mer'iyetten
238	4	dökünülerle	döküntülerle
241	29	mecbiriliği	mecburiliğine
248	10	olursa	olurdu.