



JOURNAL of SOCIAL and HUMANITIES SCIENCES RESEARCH (JSHSR)

Uluslararası Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma Dergisi

Received/Makale Geliş 18.11.2021
Published /Yayınlanma 30.12.2021
Article Type/Makale Türü Research Article

Citation/Alıntı: Demirkan, S. (2021). Fason üretim işlemlerine ilişkin vergi uygulamaları ve muhasebe kayıt süreci: Hazır giyim sektörü için bir uygulama. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 8(77), 3250-3258.
<http://dx.doi.org/10.26450/jshsr.2869>

Dr. Serkan DEMİRKAN
<https://orcid.org/0000-0003-0641-7336>
İlbank A.Ş. / TÜRKİYE

FASON ÜRETİM İŞLEMLERİNE İLİŞKİN VERGİ UYGULAMALARI VE MUHASEBE KAYIT SÜRECİ: HAZIR GİYİM SEKTÖRÜ İÇİN BİR UYGULAMA

TAX APPLICATIONS AND ACCOUNTING RECORDING PROCESS FOR FASON PRODUCTION PROCESSES: AN APPLICATION FOR APPAREL SECTOR

Issue/Sayı: 77

Volume/Cilt: 8

jshsr.org

ISSN: 2459-1149

ÖZET

Fason; kelimesinin anlamı gerçek olmayan demek iken, fason üretim bir sözleşme karşılığında yaptırılan ürün ya da hizmetler anlamına gelmektedir. Firmalar maliyet düşürmek, rekabette avantaj sağlamak, karını arttırmak, üretim kapasitesini arttırmak, büyük yatırımlar gerektiren markalaşma konusunda risk almamak gibi nedenlerle fason üretime yönelmişlerdir. Fason üretimde; üretimi yapan yani fasoncu işletme ve üretimi yaptıran yani ana işletme olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Bu çalışmanın amacı; fason üretim kavramını açıklayarak fason üretim yapan ve yaptıran işletmelerin vergi uygulamaları ve muhasebe kayıt süreçleri Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde örnek uygulamalarla açıklamaktır. Konuyla ilgili çok nadir çalışma olması literatüre katkısı bakımından önem taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: Fason Üretim, Hazır Giyim Sektörü, Muhasebe Süreci

Jel Kodları: M11, M41.

ABSTRACT

Subcontracting; while the meaning of the word means not real, subcontracting means the product or services built in exchange for a contract. Firms have turned to subcontract for reasons such as cost reduction, gaining advantage in competition, increasing profits, increasing production capacity, not taking risks on branding which require large investments. Contract manufacturing; There are two parties, namely the main enterprise which is engaged in the production of the subcontractor and the production of the production. The purpose of this study is; explain the concept of subcontracting, tax applications, and accounting registration processes of firms engaged in contract manufacturing and construction are explained with exemplary applications within the framework of Uniform Chart of Accounts. The fact that it is a very rare study is important for its contribution to the literature.

Key Words: Fason Production, Apparel Sector, Accounting Process

Jel Codes: M11, M41.

1. GİRİŞ

Fason, kelime olarak iş dünyasında hoş olmayan bir kavram olarak görülse de birçok sektör için büyümenin, kaynak yaratmanın ve markaya ulaşmanın bir yolu olarak değerlendirilmektedir. Özellikle Türkiye’de 1960’lı yıllardan itibaren yaşanan ekonomik krizler ve grevler fason üretimin artmasını tetiklemiştir. Bu dönemlerde işletmeler güven duydukları personellerine sermaye desteği vererek küçük bir üretim atölyesi kurmalarını teşvik etmişlerdir. Böylece; işletmeler hem üretimlerini sürdürebilmiş hem de maliyetlerini düşürmüşlerdir. Günümüzde de rekabet, sipariş termin süreleri ve maliyet gibi baskılar sebebiyle işletmeler fason üretimi tercih etmektedir.

Türkiye’deki küçük işletmelerin önemli bir kısmı fason üretim zinciri içerisinde yer almakta, zincirin içindeki bu işletmeler bağımsız iş yapma kapasitesine sahip olmaktan öte birbirleriyle girdikleri

rekabetten dolayı daha büyük firmalardan iş kapabilmek için maliyetleri daha fazla düşürme çabasında olmaktadır. Dolayısıyla bu da küçük işletmelerdeki işgücünün çalışma koşullarını da bir bakıma ağırlaştırmaktadır.

Fason üretim bir ekonomide önemli bir durum haline gelmiş kayıtdışı ekonominin tetikçisi olmakla beraber, Dünya pazarında Japonyanın Orjinal Ekipman Üreticisi - OEM (Original Equipment Manufacturer) şeklinde üretimini yapması ve ardından deneyimlerini markalaşmaya götürmesi açısından bir çok firmayı bu şekilde üretim yapmaya yönlendirmiştir. Ülkemizde de Vestel gibi büyük firmalar fason imalatta öncü konumda olup cirolarının büyük kısmını buradan sağlamaktadır (URL 1).

Fason üretim firmalar tarafından daha fazla yatırım gerektirdiği için markalaşma konusunda alternatif olmuştur. Böylece firmalar yatırımın gerektirdiği finansman tutarı ve riskten kaçınmak için fason üretimle kapasitelerini arttırmayı ve karlı şekilde üretimlerini sürdürmeyi tercih etmek için fason imalat yapmaktadırlar. Bu bir anlamda katma değeri azaltan bir durumdur. Fakat Japonya örneğinde olduğu gibi firmalar orjinal ekipman üreticisi şeklinde fason imalat ile kapasitelerini arttırıp, büyüdükten sonra kendi markalarını üretme durumuna da geçebilmektedirler. Fason imalat onlara sektörel anlamda büyük bir deneyim kazandırmakta ve bunu değerlendirip markalaşma konusunda adım atıp piyasaya girmelerinde de öncü olan bir durum olmuştur (URL 2).

Türkiye’de özellikle hazır giyim sektöründe fason üretimin çok yaygın olduğu görülmektedir. Bu sektörde fason üretim tercih edilerek işletmeler esneklik kazanmaktadır. Çünkü müşteri tercihleri hızlı değişmektedir ve müşteriler hızlı temin, cazip fiyat baskısı ile işletmeleri imkansızla sürüklemektedir. Bir taraftan üretim sürecinin sorunlarının baskısı diğer taraftan pazarlama faaliyetlerinin yürütülmesini oldukça zorlaştırmaktadır. Bu sebeple hem dünyada hem de Türkiye’de hazır giyim sektöründe fason üretime sıklıkla rastlanmaktadır.

Günümüzde gittikçe yaygınlaşan fason üretim işlemlerinin organizasyonu ve takibi kadar muhasebe süreçleri de her iki taraf açısından önem arz etmektedir. Bu çalışmanın amacı; fason üretim işlemlerinde vergi uygulamaları ve muhasebe süreçlerinin hem üretimi yaptıran işletme hem de üretimi yapan işletme açısından uygulamalı olarak açıklamaktır. Uygulama çerçevesinde vak’a olarak seçilen fason üretim yaptıran işletme İstanbul’da kendi markaları ile sektörde faaliyet göstermekte ve fason üretim yaptırarak ürünlerinin yurt içi ve yurt dışı pazarlama faaliyetlerini yönetmektedir. İşletmenin talepleri doğrultusunda üretimi yapan fason üreticiye ait fabrika ise Tokat Organize Sanayi Bölgesi’nde faaliyet göstermektedir. Her iki işletmenin muhasebe süreci ayrı ayrı incelenmiş ve çalışmada uygulama süreçlerine ait muhasebe kayıtları açıklanmıştır. Literatürde çok fazla çalışma olmaması sebebiyle çalışma literatüre katkı açısından önemlidir.

2. FASON ÜRETİM

Fason üretim; bir işletmenin kendi markasına ait ürünlerinin bir başka işletmeye, sözleşme şartları doğrultusunda üretimini yaptıрма süreci olarak tanımlanmaktadır. Bu süreçte; işletmeler üretim için gerekli yarı mamul veya hammaddeyi sağlayarak üretimi başka bir kişi ya da işletmeye ürünlerini üretmektedir. Üretim tamamlandığında ise; mallar üretimi yaptıran işletme tarafından satılmaktadır. Fason üretim yaptıran işletmeler çoğunlukla az sermaye, küçük ölçek ve yoğun iş yükleri ile çalışmaktadır. Fason üretim yaptıran işletmelerde; daha çok ürünlerin pazarlama faaliyetlerini yürütmektedir (URL 1, URL 3).

Fason üretim kayıt dışı ekonominin önemli sebeplerinden biri olmakla birlikte, emeğin yoğun kullanıldığı iş birimlerinde birim maliyetin artma sebebinin en önemli unsurunun işgücü maliyetleri olması fason üretimi tetikleyen bir durumdur. Bu durumda işgücü maliyetleri açısından düşük maliyetli olması talebe karşı esneklik yaratma açısından fasoncu işçi istihdamını artırmaktadır. Bu çalışanlar kayıtsız örgütsüz dağınık güvencesiz çalışanlar olmakla birlikte ayrıca çocuk işçi ve yabancı ucuz işgücü kullanımıyla maliyetleri aşağı çekme durumu söz konusudur (Hizay, 2012, s.18-19).

1960 ve 70’li yıllarda meydana gelen krizler ve artan grevler üretimin verimliliği ve sürekliliği üzerinde olumsuz etkiler oluşturmuştur. Bu gelişmeler fason üretimin tetikleyicisi olmuştur. Kriz süresinde zarara uğrayan firmalar güvendikleri işçilerine biraz sermaye yardımı yaparak onların küçük atölyeler açmasını sağlayarak üretim sürekliliğini sağlamış ve maliyetleri aşağı çekmeyi başarmışlardır. Maliyet düşüşünün nedeni; atölye sahibi işçilerin üretimi çoğunlukla aileyle gerçekleştirip ayrıca bir işçilik ücreti ödememesinden kaynaklanmıştır. Günümüzde rekabet, sipariş büyüklüğü, kalite, fiyat, maliyet, mühendislik yeterliliği, siparişleri zamanında teslim ve yerel hizmetlerin sağlanması çoğu şirketi fasoncularla işbirliğine yöneltmektedir (İrmis, 2003: 88).

Küresel şirketler sipariş sözleşmesini üretici firma ile yapmakta, üretici firma da aldığı siparişlerin büyüklüğü, kalitesi, maliyeti gibi faktörleri değerlendirerek, aldığı siparişlerin bir kısmını veya tamamını fason işletmelere vermektedirler. Bu durumda küresel şirket sahibi siparişi alan işleme genel yüklenici, yüklenici işletmenin işi verdiği işletme de fasoncu olmaktadır. Genel yüklenici diğer bir kişi veya şirketin işini yapmak için sözleşmeyi imzalayan şirket veya hükmi şahıstır. Fasoncu ise, bir başkasının sözleşmesinde yer alan bir işin tamamını veya bir kısmını sağlayan tüzel kişi veya işletmedir (Hizay, 2012, s. 21-30).

Fason üretimin; maliyetleri düşürmek, kapasite artırmak gibi önemli avantajlarının yanı sıra başka avantajları ve dezavantajları da mevcuttur. Aşağıdaki başlıklarda fason üretimin avantaj ve dezavantajları açıklanmıştır.

2.1. Fason Üretimin Avantajları

Fason üretimin; hem fason üretim yapan hem de fason üretim yaptıran işletmeler açısından avantajları şunlardır (Hizay, 2012, s. 22):

- Fason üretim yapan işletmelerde işgücü maliyetleri diğer işletmelere nazaran daha düşük olmaktadır. Üretim sektöründe toplam çalışanlar içinde vasıfsız işçi oranının yüksek olması maliyetin düşük tutulmasının en önemli faktörlerindedir.
- Fason üretimi yapan işletmeler yatırım teşvik bölgesinde yer alıyorsa sağladıkları vergi avantajları sebebiyle maliyet avantajı sağlamaktadır. Bu sebeple günümüzde genelde fason üretim yaptırmak isteyen işletmeler yatırım teşvik bölgesinde faaliyet gösteren işletmeler fason üretim yaptırmayı tercih etmeye başlamışlardır.
- Fason üretimde, genellikle üretimin belli alanları üzerine yoğunlaşma olması sebebiyle uzmanlaşmaya daha açık bir yapı vardır.
- Fason üretim yapan işletmelerde çalışanlar, yöneticiler, işverenler aynı ortamdadırlar. Çalışanlar arası iletişim kolaylığı vardır. Bu da üretim ve verimlilik bakımından motivasyonu artırıcı bir durumdur.
- Fason üretim atölyelerinin gerek bölgesel gerekse yurt çapında çok olması, bu üretimin istihdam artırıcı özelliğine bağlı olarak, gelir dağılımını dengeleyici özelliğini de göstermektedir.
- Fason üretim yapan işletmeler; büyük işletmelerin küçük ve belli oranda üretim yapan mikro kopyalarıdır. Teknolojik yenilikleri belli bir miktarda harcama ile büyük işletmelere nazaran kolaylıkla uygulayabilirler (Ege Giyim Sanayicileri Derneği Raporu, 1999, s. 64).
- Fason üretim yapan işletme üretim süreçleriyle ilgilenmek zorunda değildir. Detaylar yerine ürünün kendisine ve/veya pazarlamasına yönelik çalışmalara yoğunlaşabilir.
- Herhangi bir üretim tesisine, üretim tecrübesine sahip olmak zorunda değildir. Tarafların kendi uzmanlık alanlarına yoğunlaşması ve ortak bir çalışma ortaya çıkarması mümkündür.
- Fason üretim esneklik sağlar ve büyümeyi kolaylaştırır.

2.2. Fason Üretimin Dezavantajları

Fason üretimin; hem fason üretim yapan hem de fason üretim yaptıran işletmeler açısından avantajları şunlardır (Hizay, 2012, s. 23):

- Fason üretim yapan işletmelerde çalışanların önemli kısmı vasıfsızdır ve işgücü verimi düşüktür.
- Yukarıdaki dezavantaj sebebi ile düşük ücret politikaları uygulanır.
- Önemli bir olumsuz etkisi kayıtdışı ekonomiyi tetiklemesidir. Fason üretim merdiven altı diye tabir edilen atölyelerde yapıldığında sigortasız işçi çalıştırma eğilimi yüksek olmakla birlikte belge düzenine de uyulmamaktadır.
- Markalaşmayı dünya çapında isim olmayı engellemektedir.
- Kısa vadede ciddi avantajlar sunarken uzun vadede işletmenin dışa bağımlılığını arttırması sebebiyle büyük zarar olasılığı olan bir durumdur.

- Yatırım aşamasındaki zorluklar ve fason üretimin cazip avantajları Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için markalaşma konusunu gündemin dışında bırakmaktadır.

Fason üretim ile ilgili genel olarak olumsuz bir algı söz konusu olsa da büyüme için kaynak yaratmanın ve markalaşmanın da yolu olabileceği düşünülmektedir. Fason üretimin kaynak ve tecrübe sağlayabilmesi, Japon şirketlerinin sermaye birikimi ve deneyim sağlayarak büyümeleri ve öncü konumda olmaları örneğinde olduğu gibi, yoğun bir şekilde bu imalata yönelmenin önemli sebebi olmuştur. Japonya; 1950'li yıllarda elektronik sanayiini OEM olarak büyütülmüştür. Burada kazandığı tecrübe ve kaynakla kendi markalarını yaratmıştır. Bu sistem kendi ülkelerinde güçlü olmayı sağlamanın yanında dış piyasada tanınmayan markalara dışa açılma olanağı vermektedir.

Marka olmuş bir işletme için fason üretim yapan işletmeler kapasitelerini arttırabilirler. Örneğin; Türkiye'de Vestel Elektronik; beyaz eşya başta olmak üzere bir çok üründe fason üretim yapmaktadır (URL 1).

Otomotivde fason üretim yan sanayide şekillenmektedir. Otomobil üreticileri çoğu aksamını büyük yan sanayi kuruluşlarına fason olarak yaptırmaktadır. Bosch gibi güçlü yedek parça üreticileri bu konuda dikkat çekmekte fakat otomotiv sektöründe yedek parçalar da üreticilerin markasını taşımaktadır. Mobilya sektöründe markalaşma oranının oldukça düşük olduğu görülmektedir. Bisküvi, çikolata ve şekerlemede büyük fason üretici olarak Mis Bisküvi yer almakta bir çok marka için çikolta, gofret, sakız, bisküvi ve şeker üretimi yapmaktadır. En önemli müşterilerinin başında Koç Holding'in Divan markası bulunmaktadır. Kibar Holding'e ise yüksek proteinli bisküvi üretimi yapmaktadır. Deterjanda; Hayat Kimya Türkiye'nin önemli fason üreticisi konumundadır. İçeceklerde; Etap Tarım ve Gıda Coca cola için Cappy meyve suyu ve nektarlarının dolunu sağlamaktadır. Hazır giyim sektöründe ise; Yeşim Tekstil başka markalar için üretim yapan en büyük şirketlerden oluşmakta ve cirosunun büyük bölümünü başka markalara üretim yaparak sağlamaktadır (URL 1, URL 2).

Fason üretim; bilgisayar ve telefon sektöründe de yaygındır. Dell, Hewlett Peckard gibi dünya devlerinin üretim tesislerine sahip olmaması bilgisayarda fasonun ne kadar büyük olduğuna işaret etmektedir. Şirketler tasarımlarını yaptıkları ürünlerini başka işletmelere yaptırmaktalar (URL 2).

3. FASON ÜRETİM YAPAN VE YAPTIRAN İŞLETMELER AÇISINDAN MUHASEBE VE VERGİ SÜRECİ

Fason üretimle uğraşan işletmelerin iş bağlantıları üç farklı tipte kurulmaktadır (Alptürk, 2009):

1. İlk olarak malzeme ve hammaddelerin doğrudan doğruya ana işletme tarafından fasoncu işletmeye teslim edilerek son aşamada ürünün teslim alınması,
2. Malzeme ve hammaddelerin ana işletmeye tarafından doğrudan doğruya fasoncu işletmeye teslim edilmesi ancak ürünün sadece bir bölümünün teslim alınması,
3. Fason olarak çalışan firma tarafından malzeme ve hammaddelerin bizzat temin edilerek ana işletmeye nihai ürünün teslim edilmesi.

Son durumda bahsedilen işleyişin fason üretimle ilgisi yok denecek kadar azdır çünkü ana işletme burada ne hammaddeyi ve malzemeyi tedarik etmekte ne de fason üretim faaliyetlerinde olması gereken organizasyon ve risk görevini yerine getirmektedir.

Fasona gönderilen mallarda gördükleri işlemlerden dolayı fire oluşabilmektedir. Bu tür fireler, fasona sevk irsaliyeleri ve fasondan dönüş irsaliyeleri ile kendisini ortaya çıkarmaktadırlar. Söz konusu kayıpların sebep olduğu farkların zarar yazılmaması gerekir çünkü bu fireler kısmen veya tamamen fasoncudaki üretilen malın maliyetine dahil edilmektedir (Alptürk, 2009).

Fason üretim yapan ve yaptıran işletmeler açısından muhasebe kayıt süreci Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde işletilmektedir. Fason üretim yapan işletmelerde hem maliyet muhasebesi hem de finansal muhasebe uygulamaları, fason üretim yaptıran işletme için de finansal muhasebe ve kısmen de maliyet muhasebe uygulamaları yapılacaktır.

Fason üretim yaptıran işletmeler eğer ilk madde ve malzemeleri fason üretim yapan işletmeye gönderirse bu durumda 150 İlk Madde ve Malzeme hesabından ilgili tutarı düşerek 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme hesabına kaydetmelidir. Üretim tamamlandıktan sonra ana işletmeye mamuller ulaştığında ise yine 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme hesabına kaydedilmelidir. Ana işletmeye ulaşan mamullerin kaydı için 730 Genel Üretim Giderleri hesabı da kullanılabilir ancak fasondan alınan hizmetlerde işlerin

daha özenli ve maliyetli olduğu düşünüldüğünde farklı özellikteki maliyetler özellikli işlere doğru olarak yüklenemeyebilir ayrıca genel Üretim Giderlerinin dağıtımında fason üretim maliyetleri diğer üretim maliyetleri ile karışabilir ve işin maliyeti doğru olarak hesaplanamayabilir. 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme hesabında toplanan maliyetler 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma hesabı kullanılarak 151 Yarı Mamuller hesabına aktarılır. Üretimi tamamlanan mamuller ise 152 Mamuller hesabına kaydedilir.

Fason üretim yapan işletmelerde fason üretimine ilişkin maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izlenmelidir. Bu işletmelerde yarı üretilmiş ya da tam üretilmiş hizmet söz konusu olabilir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine (MSUGT) göre 151 Yarımamuller ve 152 Mamuller hesabı; hizmet üretimine ilişkin yarı üretilmiş ya da tam üretilmiş hizmet stoklarını kaydetmek için uygun değildir. Fakat bu hizmetler özünde stok özelliği taşıdığı için “Özün Önceliği Kavramı” gereğince 15 Stoklar Grubu altında boş bırakılan 154 ve 155 nolu hesaplar bu amaçla kullanılabilir.

154 Yarı Üretilmiş Hizmet Stokları

155 Tamamlanmış Hizmet Stokları

Üretimi tamamlanan fason üretimdeki mamuller satış kaydı ile işletmeden çıkışı gösterilir ve 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabı ile de maliyet kaydı yapılır (Ateş, 2016).

Fason üretimle ilgili olarak vergi kanunlarında özel bir düzenleme bulunmamakla beraber bu çerçevedeki düzenlemeler Katma Değer Vergisi ve Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde yer almaktadır. Özellikle, Katma Değer Vergisinin iade ve tevkifatla ilgili düzenlemeleri içinde fason üretim ve fason iş yapanlar hakkında belirlemeler yapılarak uygulamaya yön verilmişir.

Fason üretim ve fason iş yapanlar hakkında Katma Değer Vergisine ilişkin vergisel düzenlemeler 27 Seri No’lu (1988), 51 Seri No’lu (1996), 53 Seri No’lu (1996), 58 Seri No’lu (1996), 72 Seri No’lu (1999), 73 Seri No’lu (2000), 81 Seri No’lu (2001) Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yer almaktadır

Tekstil sektöründe faaliyet gösteren ve fason üretim yaptıran büyük ölçekli işletmeler uzmanlaşmış oldukları tekstil faaliyetlerinin dışında kalan boyama, dikim, gipürleme, yıkama, baskı, apreleme vb. işlerini fason olarak çalışan KOBİ’lere yaptırmaktadırlar. Bu işlerde kullanılan boya ve kimyevi maddelerin fason üretim yaptıran işletme tarafından temin edilerek fasoncu işletmeye verilmesi durumunda Katma Değer Vergisi (KDV) tevkifatı uygulanırken, ilgili maddelerin fasoncu işletme tarafından temin edilip kullanılması durumunda ise KDV tevkifatı yapılmayacaktır. Örneğin; kumaş üretimi ve satışı ile uğraşan ana işletme bazı kumaşların üretimini fason olarak yaptırmaktadır. Boya ve kimyevi maddelerin fasoncu işletme tarafından alınması durumunda fason hizmeti için düzenlenen faturada hem tevkifat olmayacak hem de KDV oranı yüzde 18 olacaktır. KDV oranını yüzde 18 olarak yüklenen ana işletme ise; fason üretilen kumaşı yüzde 8 KDV oranı uygulamak suretiyle satacağı için aradaki yüzde 10 için KDV iadesi alacaktır. Bununla birlikte fason üretim yaptıran işletme fason üretim bedeline ilişkin KDV’nin yarısını fason üretim yapan işletmeye diğer yarısını ise 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan ederek ödemesini yapacaktır. Ayrıca; fason üretim ile ilgili bedele ilişkin hesaplanan KDV’de 1 numaralı KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir (Coşgun ve Bulut, 2011, s. 175-182).

Fason üretim şeklinde yaptırılan tekstil ve hazır giyim işlerinde tevkifat uygulamasından doğan KDV alacakları, münhasıran vergi inceleme raporu ile iade edilebilecektir. İade talebi, vergi inceleme raporunun vergi dairesine ulaştığı tarih itibari ile geçerlilik kazanacaktır. Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulaması nedeniyle KDV iade alacağı doğmuş ise, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilecektir. KDV alacağının indirimli oran uygulamasından doğan kısmı; inceleme raporu yıl içerisinde vergi dairesine ulaşırsa mahsuben, yıl bittikten sonra ulaşırsa nakden ve/veya mahsuben iade edilecektir (Coşgun ve Bulut, 2011, s.175-178).

58 Seri No’lu KDV Genel Tebliği (1996) ile tevkifatın matrahında değişiklik ve malların iadesinde tevkifat uygulaması konularında bahsedilen hususlar değerlendirildiğinde;

-Tekstil ve konfeksiyon sektöründe fason olarak yaptırılan yıkama işlerinin prensip olarak tevkifat uygulamasına tabi olduğu ancak yıkama işinde kullanılan kimyevi maddelerin fason imalat yapanlar tarafından temin edilip kullanılması durumunda tevkifat uygulamasının mümkün olmayacağı,

-Bu kimyevi maddelerin fason iş yapanlar tarafından temin edilip fason iş yapanlara verilmesi halinde tevkifat yapılacağı,

-Fason olarak yaptırılan kapitone işlerinde, astarın üzerine sadece elyaf ve elyafı birlikte tül veya telanın tatbik edilmektedir. Sadece elyafın tatbik edildiği hallerde elyafın, elyaf ile birlikte tül veya telanın tatbik edildiği hallerde elyaf ile tül veya elyaf ile telanın fason iş yaptırılanlar temin edilip fason iş yapanlara astar ile birlikte verilmesi halinde tevkifat uygulanacak, astar hariç yukarıda sayılanların fason iş yapanlarca temin edilip kullanıl-ması halinde tevkifat uygulanmayacağı ifade edilmektedir.

72 Seri No'lu KDV Genel Tebliği (1999) ile tekstil ve konfeksiyon sektöründe fason iş yapan mükelleflere mahsuben iade uygulaması getirilmiştir. Bunun yanısıra tekstil ve konfeksiyon sektöründe yapılan fason işlerden ötürü vergi tevkifatı uygulamasında mükelleflerin bu işlem nedeniyle mahsuben iade talebinde bulunabileceği ifade edilmiştir. 72 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işlerde, iade alacağıının nakden istenilmesinin mümkün olmadığı, mahsubun ise mükellefin sadece kendi vergi borçları için talep edilebileceği ifade edilmiştir.

Tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim sektöründe faaliyet gösteren boya, apre, baskı ve kasarılama işlerinde boya ve kimyevi maddelerin; işi yaptırılanlar tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulaması yapılması gerekmektedir. Boya ve kimyevi maddelerin bu işleri yapanlar tarafından temin edilip kullanılması durumunda tevkifat uygulanmayacaktır. Bu işler dışında kalan ütölme, çözüme, haşıl, dikim, kesim, kapitone, traşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri tüm işler tevkifat uygulamasına tabidir.

4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Fason üretim yapan ya da yaptıran işletmelerde vergi uygulamaları ve muhasebe sürecinin araştırıldığı çalışma kapsamında iki işletmenin fason üretim ve takip süreçleri incelenmiştir. İstanbul'da faaliyet gösteren işletme tamamen üretimini fason olarak Tokat OSB'de faaliyet gösteren bir hazır giyim işletmesine yaptırmaktadır. Fason üretici ile yapılan iş sözleşmesine göre; hammadde ve malzemeler ana işletme tarafından fasoncu işletmeye teslim edilmekte ve son aşamada nihai ürün teslim alınmaktadır. İki taraf arasında yapılan işlemlerin muhasebe kayıt süreci belli bir sipariş için her iki taraf açısından da aşağıda detaylandırılmıştır.

5. ÖRNEK UYGULAMA

ABC hazır giyim satış ve pazarlaması ile uğraşan İstanbul'da faaliyet gösteren işletme; Tokat'ta faaliyet gösteren XYZ işletmesine fason imalat yaptırmaktadır. İşletme, bu dönemde 1714.2 no'lu sipariş numarası ile pantolon üretimini fason üreticisine vermiştir. Ana işletme, üretimde kullanılacak hammadde ve malzemelerin tamamını fason üreticiye göndermiştir. Hammadde ve malzeme sevk edilirken sadece irsaliye düzenlenmiş ve üzerine "Fason Üretim İçin Sevk Edilmiştir" ibaresi yazılmıştır.

Siparişe ilişkin genel bilgiler aşağıdaki gibidir:

- 14.08.2020 tarihinde 1.000 adet pantolonun (S-M-L ve XL bedeninde eşit sayıda) üretimi ABC işletmesi tarafından XYZ işletmesine 1714.2 no'lu sipariş numarası ile verilmiştir. Siparişlerin teslim tarihi 25.08.2020'dir.
- 16.08.2020 tarihinde aşağıdaki fiyatları ve tutarları verilen üretimde kullanılacak hammadde ve malzemeler XYZ fason üretim yapan işletmeye irsaliye düzenlenerek gönderilmiştir.
 - 3.000 mt Kumaş – metre fiyatı: 3 TL
 - 600 mt Ceplik – metre fiyatı: 2 TL
 - 1.500 adet Fermuar– Birim alış fiyatı: 0,5 TL
 - 1.500 adet düğme – Birim alış fiyatı 0,05 kuruş
- Fason üretimi yapan işletmede 1.000 adet pantolonu üretmek için birim Direkt İşçilik Maliyeti (DİM) 3,64 TL'dir. Aynı sipariş için dağıtılan toplam Genel Üretim Maliyeti (GÜM) ise 650 TL'dir. Bu sipariş için işletme 100 TL'lik dikiş ipliğini de kendi hammadde deposundan kullanmıştır.
- 24.08.2020 tarihinde pantolonların üretimi tamamlanıyor ve fatura kesilerek ABC işletmesine gönderiliyor. Buna göre;

- a) Fason üretimi yaptıran İstanbul'daki ABC işletmesinin yapması gereken vergi uygulamaları ve muhasebe süreci,
- b) Fason üretim yapan Tokat'taki XYZ işletmesinin yapması gereken vergi uygulamaları ve muhasebe süreci, aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Fason Üretimi Yapan XYZ İşletmesinin Yapması Gereken Kayıtlar

14.08.2020		
740 Hizmet Üretim Maliyeti 150 İlk Madde ve Malzeme 150.01. Dikiş İpliği 100 TL Hammadde Deposundaki İpliğin Fason İş İçin Kullanılması	100	100
24.08.2020		
740 Hizmet Üretim Maliyeti 335 Personele Borçlar veya 381 Gider Tahakkukları Direkt İşçilik Giderleri	3.640	3.640
740 Hizmet Üretim Maliyeti 381 Gider Tahakkukları Genel Üretim Maliyetleri	650	650
155 Tamamlanmış Hizmet Stokları 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. Üretimi Tamamlanan Mamullerin Aktarılması	4.390	4.390

Üretim tamamlandıktan sonra XYZ işletmesi mamullerin teslimi için sevk irsaliyesi keserek ve fason üretim bedelini aşağıdaki şekilde faturalandırmıştır.

Fason Hizmet (Dikiş) Bedeli	5.000 TL
KDV (yüzde 18)	900 TL
Toplam	5.900 TL
KDV Tevkifatı (1/2)	450 TL
Tahsil Edilecek Tutar	5.450 TL

120 Alıcılar 600 Yurtiçi Satışlar 391 Hesaplanan KDV ABC İşletmesine Satış Kaydı	5.450	5.000 450
622 Satılan Hizmet Maliyeti 155 Tamamlanmış Hizmet Stokları Satılan Hizmet Maliyeti	4.390	4.390

Fason Üretimi Yaptıran ABC İşletmesinin Yapması Gereken Kayıtlar

14.08.2020		
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti 150 İlk Madde ve Malzeme 150.01. Kumaş 9.000 TL 150.02. Ceplik 1.200 TL 150.03. Fermuar 750 TL 150.04. Düğme 75 TL İlk Madde ve Malzemelerin Fason Üretim Yapan İşletmeye Gönderilmesi	11.025	11.025
24.08.2020		
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti 191 İndirilecek KDV 320 Satıcılar 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Fasondan Gelen Mamullerin Kaydı	5.000 900	5.450 450
151 Yarımamuller 711 Direkt İlk Mad. ve Malz. Mal. Yns.Hs. DİMMM Yarımamuller Hesabına Aktarılması	16.025	16.025
152 Mamuller 151 Yarımamuller Yarımamullerin Mamul Hesabına Devredilmesi	16.025	16.025

Fason üretim yapan işletmelerdeki muhasebe süreci hizmet üretim maliyeti olarak değerlendirilmelidir. Hizmet üretimine ait üretim süreci kısa ise üretilen hizmetin stoklanma durumu söz konusu değildir. Ancak; üretim süreci uzun olan işletmelerde yarı üretilmiş veya tamamlanmış hizmet stoklarının bulunmaktadır. “Özün önceliği” ve “tam açıklama” kavramları gereğince bilançoda ayrı kalemler olarak gösterilmez. Akdoğan ve Sevilengül’ün (2007) önerisi 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri hesabı ve 155 Tamamlanmış Hizmet Üretim maliyetleri hesaplarının kullanımı şeklindedir.

6. SONUÇ

Fason imalat işletmeler için piyasa da aktör olabilmek adına gerekli olan düşük maliyet, rekabet gücü, esneklik, karlılık gibi önemli faktörlerin sağlanabilmesi açısından işletmelerin 1960’ların sonundan itibaren yöneldiği bir süreç olmuştur.

Olumlu yanları yanında kayıt dışı ekonomiyi tetikleyen, maliyet baskısıyla düşük ücretli işgücü hedefiyle işçi olarak çalışanları etkilediği olumsuz yanları vardır. Fakat Japonya örneğine göre piyasada önemli bir deneyim sağlayarak başta büyük yatırımlar gerektiren markalaşma konusunda riskten kaçan şirketlerin kendi markalarını oluşturup piyasada söz sahibi olabilmelerini sağlayan bir unsur da olmuştur.

Çalışma da fason imalatın ne olduğu, nasıl işlediğinden öte imalatın taraflarının bu süreçte vergi ve muhasebe açısından nasıl bir süreç izlediği örnek bir uygulamayla ortaya konmuştur. Bu bağlamda; fason üretim esasen iki farklı yapıya sahip bulunmaktadır. İlk olarak, işletmelerin fason üretimi bizzat kendilerinin gerçekleştirmesi ikinci olarak ise işletmelerin başka işletmelere fason üretimi yaptırmalarıdır. Birinci durumda, fason üretimde kullanılan malzemelerin maliyeti bulunmamakta fakat üretilen ürünün geçirmiş olduğu operasyonel süreç nedeniyle gider dağıtımından pay ayrılması gerekmektedir. İkinci durumdaysa, işletmeye ait malzemeler başka bir işletmede işlem görmesi sebebiyle üretilen ürüne fason işçilik maliyetlerinin eklenecek stoklara girişinin sağlanması gerekmektedir.

Fason iş yapan firmalar, bu işlemleri sebebiyle ödemiş oldukları fakat indirim konusu yapamadıkları katma değer vergileriyle alakalı olarak mahsuben iade talebinde bulunabileceklerdir. Fason iş yapan firmalar ancak kendi vergi borçları için mahsuben iade talep edebilecekler, nakit iade istemeyeceklerdir. Söz konusu mahsup talebinin dikkate alınması için mükelleflerin mahsup dilekçesi, tevkifat uygulanan işlemlere ait faturaların onaylı örnekleri, mahsuben iade istenecek döneme ait indirilebilir KDV'sini içeren liste veya fatura fotokopileri ile fason işi yaptıran mükellefin sorunlu sıfatıyla ödemiş olduğu KDV ödeme makbuz suretinin vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, N. & SEVİLENGÜL, O. (2007). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi
- ALPTÜRK, E. (2009). <https://www.xing.com/communities/posts/fason-ueretimin-finansal-ve-vergisel-boyutu-1005072079> (Erişim:15.06.2018).
- ATEŞ, K. (2016). Fason üretim Muhasebe Kayıt Süreci, www.muhasabetr.com. (Erişim: 20.09.2021)
- COŞGUN O. & BULUT F. (2011). Fason Tekstil ve Konfeksiyon Hizmetlerinde KDV Tevkifatı. *Mali Çözüm Dergisi*. İSSMMO, ss.175-182
- EGE GİYİM SANAYİCİLERİ DERNEĞİ RAPORU (1999), s.64
- HİZAY, D. (2012). *Fason İmalatın Sektörel Farklılığının Araştırılması*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- İRMİS, A. (2003). *Yeni Bir Örgütlenme Şekli Olarak Şebeke Organizasyonları* (1 Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- URL1, <https://www.capital.com.tr/sectorler/diger-sektorler/turkiyenin-fason-devleri>, (15.10.2021)
- URL 2, <https://www.capital.com.tr/yonetim/liderlik/gelecek-yeni-nesil-fasonda-mi> (15.10.2021)
- URL 3, <http://www.keyfikimya.com/Fason-Uretim-Nedir>, (15.10.2021)
- 27 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (1988), *T.C. Resmi Gazete*, No: 19745
- 51 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (1996). *T.C. Resmi Gazete*, No:22519
- 53 Seri Nolu Katma değer Vergisi Genel Tebliği (1996). *T.C. Resmi Gazete*, No:22596
- 58 Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (1996). *T.C. Resmi Gazete*, No:22840
- 72 Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (1999). *T.C. Resmi Gazete*, No:23621
- 73 Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (2000). *T.C. Resmi Gazete*, No:23940
- 81 Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (2001). *T.C. Resmi Gazete*, No:24333