



MANİPÜLASYONA TABİ MALLARDA DEĞERLEME ve MUHASEBE KAYITLARI

*VALUATION OF GOODS SUBJECT TO
MANIPULATION AND ITS ACCOUNTING*

Gizem GEYLAN ÇARKÇI(*)

ÖZ

Değerleme, Vergi Usul Kanunu’nun 258. maddesinde “Vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir.” şeklinde tanımlanmış ve 274. maddesinde satın alınan emtianın; 275. maddesinde ise imal edilen emtianın değerlendirme esasları ayrıntılı açıklanmıştır. Fakat manipülasyona tabi malların ne şekilde değerlendirileceğine ilişkin net bir açıklama vergi mevzuatımızda yer almamaktadır. Çalışmamız özelinde manipülasyon işleminin mahiyetine ilişkin tartışma ve belirlemelerin ardından manipülasyona tabi malların değerlendirme usulüne ilişkin görüşlerimize yer verilecek ve buna ilişkin muhasebe kayıtları yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Manipülasyon, değerlendirme, satın alınan emtia, imal edilen emtia, muhasebe kaydı

ABSTRACT

According to Article 258 of Tax Procedure Law, valuation is defined as the process of computation of tax bases and the determination of the value of assets concerned, and valuation principles of purchased goods and manufactured goods are explained in detail under Article 274 and 275 respectively. However, there is no clear explanation as to how to value goods subject to manipulation. This study first discusses the nature of manipulation, then continues with providing our thoughts on this issue and finally concludes with giving accounting examples.

Keywords: Manipulation, valuation, purchased goods, produced goods, book entry

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Sınırlı sayıdaki bir kısım işletmeler ana faaliyet konuları gereği aldıkları malları kalite, büyüklük, renk, ağırlık vb. ölçütlere göre ayırıştırıp sınıflandırarak satışa konu ederler. Söz konusu mallara en belirgin örnekler pamuk, tütün, üzüm ve tiftiktir. Bu ayırıştırma ve sınıflandırma faaliyeti manipülasyon yani “işleme” olarak adlandırılmaktadır. Manipülasyon, imalata ait belli bazı özellikleri taşıya da aşağıdaki bölümlerde ayrıntılı açıklanacağı üzere tam manasıyla imal etme anlamına da gelmemektedir. Bu sebeple manipülasyon sonucunda elde edilen malların VUK’da belirtilen “satın alınan emtia” veya “imal edilen emtia” esaslarından hangisine göre değerlendirileceği, uygulamada işletmeler arasında tereddütlere yol açmakta; manipülasyona tabi tutulan mallarda maliyetler ve değerlendirme konusunda, maliye idaresinin uygulama birliği sağlama yönünde herhangi bir açıklayıcı kararının bulunmaması, bilimsel eserlerde konunun yeterince işlenmemesi ve konuya ilişkin yargı kararlarının da yetersiz sayıda olması, bu faaliyet ile uğraşan işletmeler arasında uygulama birliğini olanaksız kılmaktadır.

2- MANİPÜLASYON FAALİYETİNİN MAHİYETİ

Manipülasyon -ayırıştırma ve sınıflandırma- işlemini yapanlar satın aldıkları malları çeşitli şekillerde işledikten sonra satışa konu etmektedirler. Dolayısıyla manipülasyon yöntemini kullananların faaliyetleri, faaliyetleri yalnızca satın aldıkları malları, olduğu gibi satmaktan ibaret olan tacirlerin faaliyetlerinden farklıdır. Bu husus, manipülasyon uygulamasını gerçekleştirenlerin, tacirlerden farklı olmaları sebebiyle imalatçı olarak değerlendirilip değerlendirilemeyecekleri sorusunu akla getirmektedir. Uygulamada manipülasyon faaliyetiyle uğraşan işletmelerin genellikle sanayi odalarına kayıt oldukları ve Sanayi Sicil Belgesi ile Kapasite Raporu aldıkları görülmektedir. Ayrıca bu işletmeler vergisel yükümlülüklerini Sanayi Sicil Belgesi’ne sahip olmaları nedeniyle imalatçılar gibi yerine getirebilmektedirler. Gerçekten manipülasyon faaliyetinde bulunan işletmeler Sanayi Sicil Belgesi’ne sahip olmaları nedeniyle imalatçı ve faaliyetleri de imalat olarak nitelendirilebilir mi sorusu ile manipülasyona tabi malların maliyetlerinin belirlenmesi, anılan türdeki malların değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi hususlarına aşağıdaki bölümlerde yer verilen mevzuat hükümleri, görüşler ve değerlendirmeler çerçevesinde bir cevap arayacağız.

2.1- Manipülasyon ve İmalat Faaliyetlerinin Hukuki Çerçevesi

26.02.1961 tarih ve 104 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu kararına göre tütün manipülasyonunun vergi mevzuatı açısından imalat olarak nitelendirilebilmesi mümkün görülmemiştir. Söz konusu karar aşağıdaki gibidir:

“Malum olduğu üzere tütün, müstahsilden mübaya edildiği şekilde satılan bir emtia olmayıp, manipülasyona tabi tutulduktan sonra piyasaya arz edilmektedir. Burada sözü edilen manipülasyon, satın alınmış tütünlerin cinslerine göre tefrik, tasnif ve ambalajlanmasından ibaret olan bir işlemdir. İlmi ve muhasebe anlamında bu nevi işlemenin imalat sayılıp sayılmayacağı mevzuu münakaşalıdır. Diğer taraftan Türk Ticaret Kanunu, mezkur faaliyet fabrikacılık olarak telakki etmemektedir. Vergi tatbikatına gelince, Muamele Vergisi Kanununun meriyette bulunduğu sırada tütün işleme işi imalat telakki edilmeyip vergi mevzuu dışında bırakılmıştır. VUK ise söz konusu işle meşgul olan müesseseleri imalat defteri tutmaya zorlamamaktadır...”

Kararda açıkça, manipülasyon faaliyeti ayrıştırma, sınıflandırma ve ambalajlama işlemi olarak tanımlanmış ve vergileme mevzuu açısından imalat sayılamayacağı açıklanmıştır ki bizim de görüşümüz bu yöndedir.

Türk Ticaret Kanunu'nun değişmeden evvelki 12'nci maddesinin son fıkrasına göre; "Fabrikacılık, hammadde veya diğer malların makine veyahut sair teknik vasıtalarla işlenerek yeni veya değerli mahsuller vücuda getirilmesidir."

Yani TTK'ya göre, imalattan bahsedebilmek için hammadde işlenerek yeni veya değerli bir ürün meydana getirilmelidir. Manipülasyon faaliyetinde ise yeni veya daha değerli bir mamul ortaya çıkmamaktadır. Manipülasyon yalnızca mevcut ürünü kalite, büyüklük vb. ölçütlere uygun olarak ayrıştırmadır. Netice itibariyle ürünün içinde mevcut bulunan özelliklere yeni özellikler katılmamakta yeni değerler meydana getirilmemektedir. Örneğin bir ürün kalitesine göre ayrılınca bu ürünün kalitesi yükselmemektedir. Ürün sadece içinde mevcut bulunan kaliteye göre sınıflara ayrılarak piyasaya sunulmaktadır.

20 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin¹ III-e sanayi ürünlerinin ihracına ilişkin istisna başlıklı bölümünde sanayi işletmesi ve sanayi ürünün tanımı şöyle yapılmıştır. Sanayi ürünü 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu'na² göre "Bir maddenin vasıf şekil, hassa veya terkipini, makine, cihaz, tezgah, alet veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımı ile veya sadece el emeği ile kısmen veya tamamen değiştirmek veya bu maddeleri işlemek suretiyle devamlı ve seri halinde imal veya istihsal eden yerlerle maddelerin çıkarılıp işlendiği yerler (sanayi işletmesi) ve buralarda yapılan işler (sanayi işleri - sanayi ürünü) sayılır."

Ayrıca sanayi ürünleri ana gruplar halinde tebliğe ekli listede belirtilmiştir. Örneğin manipülasyona tabi tutularak piyasaya sunulan tütün de "tütün sanayi" olarak bu tebliğe ekli listede yer almaktadır.

Dikkat edileceği gibi bu tebliğ sanayi ürünlerinin ihracına ilişkin olarak düzenlenen bir istisnayı açıklamaktadır. Bu tebliğ hükmünden hareket edilerek tütün manipülasyon faaliyetinin imalat işlemi sayılamayacağı düşüncesindeyiz. Zira söz konusu tebliğ sanayi ürünlerinin ihracına ilişkin bir madde hükmünü açıklamaktadır. Buradan hareketle bu tebliğe ekli listede sayılan sektörlerin her hal ve şartta imalatçı sayılmaları gerektiği şeklindeki görüşlere katılmamaktayız.

Danıştay Dördüncü Dairesi 15.02.1978 tarih ve E. 1977/2212, K. 1978/509 nolu kararında tütün manipülasyonu işinin "imalat" olduğunu belirtmiştir. Ancak söz konusu kararda tütün manipülasyonunun neden imalat sayıldığı hususunda herhangi bir belirleme yoktur. Danıştay'ın açık bir kanun hükmüne dayanmayan bu yorumuna katılmamaktayız. Önceki bölümlerde açıkladığımız ve bundan sonraki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklayacağımız nedenlerle manipülasyon faaliyetinin imalat anlamına geldiğini düşünmemekteyiz.

2.2- Manipülasyona Tabi Tutulan Mallarda Maliyetlerin Belirlenmesi

İmalat sürecinde, bir maddenin kimyasal ve fiziksel işlemlerle şekil, vasıf, terkip veya hassasının değişmesi söz konusu olduğundan, manipülasyon faaliyetini imalat olarak değerlendirmenin doğru

¹ 31.12.2012 tarih ve 28514(4.mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 24.04.1957 tarih ve 9593 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olmayacağını açıklamıştık. Çünkü, manipülasyon sürecinde, manipülasyon faaliyetine konu olan malların özelliklerinde herhangi bir değişme olmamakta, bu mallar belli ölçütlere göre “elden geçirilmek” suretiyle ayrıştırılmakta ve sınıflandırılmaktadır. Manipülasyon faaliyetinde teknik yönü gelişmiş makine ve araçların kullanılmış olması da bu faaliyetin niteliğini değiştirmeyecektir.

Öte yandan, manipülasyona tabi tutulan mallar, satın alındığı biçimde satılan diğer ticari mallar kapsamında düşünülmemeyeceğinden “satın alınan emtia” olarak değerlendirilmesi de uygun olmayacaktır. Çünkü, işleme sonucunda, işlenen malların alış bedellerine, manipülasyon işçiliği başta olmak üzere diğer manipülasyon giderleri de eklenmektedir. Ancak, Vergi Usul Kanunu’nun³ değerlendirme bölümünde “Satın Alınan Emtia” (VUK Md.274) ve “İmal Edilen Emtia” (VUK Md.275) olmak üzere yalnızca iki çeşit emtianın değerlendirilmesinden bahsedilmektedir. Manipülasyon işlemi, imalat veya satın alma olarak değerlendirilemeyeceğinden, manipülasyon süreci sonucunda elde edilen malların maliyetlerinin (dolayısıyla dönem sonu stok değerlerinin) belirlenmesinde, VUK’un değerlendirme konusundaki genel hükümlerinden birisi olan 262. madde hükmünün dikkate alınması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

VUK’un 262. maddesinde maliyet bedeli, “iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması maksadıyla yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı” olarak tanımlanmıştır. Maliyet bedeli tanımından hareketle, manipülasyona tabi tutulan malların maliyetinin saptanmasında dikkate alınacak unsurları iki bölüme ayırmak mümkündür:

- 1- Manipülasyona tabi tutulan malların satın alınması karşılığı yapılan ödemeler ve satın alma ile ilgili bütün giderler,
- 2- Manipülasyona tabi tutulan malların değerinin artırılması için yapılan ödemeler ve bununla ilgili bütün giderler,

Birinci bölümde sayılan maliyet unsurları, manipülasyona tabi tutulan malların alış bedeliyle, bu alışlar nedeniyle yapılan giderlerden oluşmaktadır. İktisap edilen herhangi bir malın fiyatı, o mal için satıcıya yapılan ödemelerin toplamından oluşur. Bedelin, hemen veya belirli bir süre sonra ödenmesi ya da gelecekte oluşacak herhangi bir koşula göre belirlenecek olması, ödemenin “fiyat” niteliğini değiştirmez. Bu nedenle, malın iktisap edildiği dönemde ortaya çıkan vade farklarının, fiyatın bir unsuru olarak maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir. Daha sonraki dönemlerde ortaya çıkan vade farklarının ise doğrudan gider yazılması kabul edilecektir. Ayrıca 238 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ne⁴ istinaden malın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının da maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermemeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak

³ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴ 02.03.1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.

Alış giderleri kapsamına ise, malların işletme stoklarına girdiği tarihe kadar yapılan ve doğrudan alışa münhasır nakliye, ekspertiz, sigorta ve sözleşme giderleri ile aracılara ödenen komisyonlar ve benzeri giderler girer.

İkinci bölümde de satın alınan malların işlenmesiyle ilgili giderler yer almaktadır. Uygulamada görüldüğü üzere, “manipülasyon faaliyetinin bir imalat olmadığı, bu nedenle de değer artırıcı unsur olarak yalnızca işleme ücretlerinin maliyetlere dahil edilmesi gerekeceği” şeklindeki bir görüş eksik olacaktır. Çünkü, manipülasyon faaliyetinin imalat olarak değerlendirilmesi olanaklı olmamakla birlikte; VUK’un 262. maddesi esas alındığında, sadece işleme ücretlerinin değer artırıcı gider olduğunu; örneğin işleme faaliyetinde kullanılan enerji giderlerinin değer artırıcı yanının bulunmadığını savunmak mümkün olmayacaktır. Bu nedenle, işlenmiş malların türlerine ve niteliklerine göre değişiklik göstermekle birlikte; manipülasyona tabi tutulan malların bünyesine giren işçilik ücretleri ve bu nitelikteki giderler, işleme faaliyetinde kullanılan bina, tesis ve makineler için hesaplanan amortisman giderleri, işleme faaliyetinde kullanılan makine ve tesislerin bakım ve onarım giderleri, manipülasyon sürecinde kullanılan elektrik, su ve diğer enerji giderleri, ambalaj giderleri, manipülasyon faaliyetine münhasır yerlerin kira giderleri ile laboratuvar ve araştırma-geliştirme giderlerinin maliyetlerin tespitinde dikkate alınması gerekir. Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu’nun 26.2.1961 tarih ve 104 sayılı kararında belirtildiği üzere, muhafaza ve depolama maksadıyla ödenen kiralara ise islenen emtia ile ilgili bir gider olmaması sebebiyle doğrudan gider yazılması olanaklıdır.

2.3- Manipülasyona Tabi Tutulan Mallarda Stok Değerlemesi Usulü

Manipülasyona tabi tutulan mallarda “maliyet bedeli”nden anlaşılması gereken belirtildikten sonra açıklığa kavuşturulması gereken diğer bir konu da bu mallardan dönem sonu stoklarda yer alan miktarların değerlendirilmesi usulüdür. VUK’un 274. ve 275. maddelerinde emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alındığına göre, işlenmiş mal stoklarının da maliyet bedeli esasına göre değerlendirileceği açıktır. Ancak Kanun’da işleme sonucunda çeşitli sınıflara ayrılan mallarda değerlendirilme usulüne ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Uygulamada, işletmeler manipülasyona tabi tutacakları malları satın alırken herhangi bir ayırıma tabi tutmadan almaktadırlar. Zaten manipülasyon işlemi de bu noktada özellikli bir hal almaktadır. Manipülasyon işlemi ile herhangi bir ayırıma tabi tutmadan satın alınan mallar çeşitli ölçütlere göre ayrıştırılmakta ve sınıflandırılmakta, işleme sonucunda elde edilen malların satış fiyatları türlere göre farklılık göstermektedir. Örneğin, çekirdekli olarak satın alınan pamuk, manipülasyon sürecinde çeşitli türlere ayrılmakta ve alış fiyatı türler göz önüne alınmaksızın hesaplandığı halde, satış fiyatları türlere göre farklılaşmaktadır. Manipülasyon faaliyeti ile uğraşan işletmelerin dönem sonu stoklarının değerlendirilmesi, yukarıda ifade edilen bu durum nedeniyle özellik gösterir. Çünkü, genel olarak uygulandığı şekliyle, dönem sonu stoklardaki tüm partinin “ortalama maliyet” yöntemi ile değerlendirilmesi yapıldığında yanlış sonuçlar elde edilecek ve vergi matrahı doğru bir şekilde tespit edilemeyecektir. Şöyle ki; dönem sonu stok değerlemesinde “ortalama maliyet” yöntemi esas alındığında stoklarda kaliteli türlerin daha fazla bulunması halinde gayri safi kar normalden eksik, daha düşük kaliteli türlerin bulunması halinde ise normalden fazla teşekkül ettirilmiş olacaktır. Vergi matrahının doğru olarak tespiti için, dönem sonu stokta görülen farklı kalitelilerdeki malların değer-

lemesi yapılırken, her bir türün ayrı ayrı değ erlenmesi; yani manipölasyon sürecinde oluşan toplam maliyetin, kaliteler göz önüne alınarak türlere dağı tımının yapılması ve dönem sonu stok değ erlerinin de belirlenen maliyetlere göre tespit edilmesi gerekmektedir. Toplam manipölasyon maliyetinin, manipölasyon sonucunda elde edilen çeş itli tip ve kalitedeki mallar itibariyle dağı tımında kullanılacak ana kaynak olarak; borsaya tabi mallarda borsa fiyatları, Tekel tarafından satın alınan mallarda Tekel alım fiyatları, diğ er mallarda ise iş letmenin kendi emsal fiyatları esas alınabilir. Ancak, elde edilen malların borsada işlem gö ren mallardan olmaması durumunda, iş letmenin kendi emsal fiyatlarının da muvazaa olmamak kaydıyla esas alınması mümkün olabilecektir. Diğ er yandan, borsaya tabi olmayan malların, yıl içinde satışının da bulunmaması halinde yapılacak işlem; bu malların emsal bedellerinin VUK'un 267. maddesinde gösterildiğ i şek liyle takdir ettirilmesi olacaktır. Yukarıda belirtilen maliyet ve stok değ erleme usulü, ş u iş lemlerin yapılmasını gerektirmektedir:

- 1- Öncelikle, manipölasyon iş leminden elde edilen malların piyasa değ eri bulunur. Manipölasyon sonucu ortaya çıkan malların piyasa değ erinin, elde edilen malların miktarının yukarıda açıklanan fiyatlar ile değ erlenmesinden ibaret olduğ u açıktır.
- 2- Belirlenen satış değ erleri esas alınarak, toplam maliyet değ iş ik kalitedeki mallar arasında dağı tılır. Dağı tım iş leminde, her bir malın, toplam piyasa değ eri içindeki ağı rlığ ı esas alınacaktır.
- 3- Belirlenen maliyetler esas alınarak, stokta bulunan çeş itli kalitedeki malların değ erlemesi yapılır. Dikkat edilecek olursa, bu şek ildeki bir hesaplama yönteminde, manipölasyon sürecinde meydana gelebilecek fire ve iskarta mal maliyetleri, dolaylı olarak piyasa değ eri bulunan diğ er tür ve kalitedeki malların maliyetine dahil edilmiş olmaktadır. Çünkü manipölasyon sonucunda ortaya çıkacak zayıatın doğ rudan zarar kaydına vergi hukukumuzun yapısı ve ilkeleri yönünden olanak bulunmamaktadır. Bu konuya ilişkin Danış tay 4. Dairenin 15.2.1965 gün ve E. 1960/4319, K. 1965/467 sayılı kararı şöyledir: "Mahiyeti itibariyle özellik arz eden yaprak tütünlerin iş lenmesi sırasında vukua gelen zayıatın doğ rudan doğ ruya değ erlendirilerek zarar kaydı usule aykırı olup, bu farkların iş lenme neticesinde tanzim ve sınıflara tefrik edilen tütünlerin (kırintılar dahil) miktar ve alış fiyatları nazara dikkate alınarak stok olarak devri gereken malların değ erleri içerisinde düşünölmesi gerekir." Anılan stok değ erleme usulünün uygunluğ u, HUK Danış ma Komisyonu'nun 14.4.1953 tarih ve 53/7 sayılı kararıyla da kabul edilmiş tir.

3- MANİPÜLASYONUN ÖRNEKLENDİRİLMESİ ve MUHASEBELEŞ TİRİLMESİ

Manipölasyona tabi tutulan mallara ilişkin bu bölüme kadar yaptığımız açıklamalar ış ığında maliyetler ve stok değ erlemesine ait örneklendirmeye aşağıda yer verilmiştir.

Örnek: A Firması, satmak amacıyla satın aldığı 8100 kg yapağ ı ürününü 3 farklı kalite sınıfına ayırmıştır. Yapağ ının alış bedeline ve maliyetlerine ilişkin bilgiler şöyledir.

<u>Maliyet Bedeli</u>	<u>Tutar</u>
Alış Bedeli	25.000 TL
Manipölasyon İş çiliğ i	4.000 TL
Amortisman	500 TL
Genel Üretim Giderleri	500 TL
Toplam	30.000 TL

- Ayrıştırma işlemi sonrası her bir kalite ürünün piyasa fiyatı ve satış hasılatı şöyle oluşmuştur.

Kalite	Miktar	Fiyat	Satış Hasılatı
A Kalite	1000 Kg	10 TL	10.000 TL
B kalite	2000 Kg	5 TL	10.000 TL
C kalite	5000 Kg	4 TL	20.000 TL
Atık	100 Kg	0.50 TL	50 TL
Toplam	8.100 Kg	40.050 TL	

Öncelikle her kalite yapığının toplam hasılat içindeki payları bulunmalıdır. Mesela, C kalite yapığının payı $20000/40050 = 0,4997$ dir. Birim maliyetten de bu oranlara göre aşağıdaki tabloda gösterildiği biçimde pay verilecek ve dönem sonu stoklar bulunan birim maliyetler ile değerlendirilecektir.

Kalite	Miktar(kg)	Satış Hasılatı(TL)	Hasılat İçindeki Yüzde	Toplam Maliyet (TL)	Birim Maliyet(TL)
A Kalite	1000	10.000	0,2496	$30.000 \times 0,2496 = 7.488$	7,49
B Kalite	2000	10.000	0,2495	$30.000 \times 0,2495 = 7.485$	3,74
C Kalite	5000	20.000	0,4997	$30.000 \times 0,4997 = 14.991$	2,99
Atık	100	50	0,0012	$30.000 \times 0,0012 = 36$	0,36

Yukarıda açıklanan işlemlerin muhasebeleştirilmesi;

/		
150 İlk Madde Ve Malzeme		25.000
100 Kasa		25.000
Satın Alınan Yapağı Bedeli		
/		
710 İlk Madde ve Malzeme		25.000
720 Direkt İşçilik Giderleri		4.000
730 Genel Üretim Giderleri		1.000
100 Kasa		5.000
150 İlk Madde Ve Malzeme		25.000
Manipülasyon Giderleri		
/		
152 Mamuller		29.964
A Kalite	7.488	
B Kalite	7.485	
C kalite	14.991	
157 Diğer Stoklar		36
Atık		
711 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Yansıtma Hesabı		25.000
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı		4.000
730 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı		1.000
Mamul Maliyetinin Yansıtılması		
/		

4- SONUÇ

Vergi mevzuatımızda değerleme “vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti” olup, esas amaç vergi matrahlarının doğru ve kesin bir biçimde, hiçbir sübjektif değerlendirmeye mahal vermeksizin, kanun maddeleri çerçevesinde tespit edilebilmesidir. İşletmeye dahil her bir iktisadi kıymetin değerlemesinin yapılması bu sebeple önem arz etmektedir. Önceki bölümlerde ayrıntılarıyla açıklanmaya çalışıldığı üzere manipülasyona tabi tutulan malların değerlemesinde temel ölçü “Maliyet Bedeli” olacaktır. İşletmelerin, manipülasyon sonucunda elde ettikleri malların maliyet bedelini belirlerken, değerleme günündeki maliyeti çıkardıklarını dikkate alarak, değerleme gününe kadar yaptıkları “iktisap” ve “değer artırma” amacına yönelik her türlü harcamayı maliyet bedeline dahil etmeleri gerekmektedir. Dönem sonunda yapılacak stok değerlemesinde ise, işletmelerin manipülasyona tabi tuttukları malların kalite farklarını dikkate almaları, vergi matrahının doğru bir şekilde tespit edilebilmesini sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- ATEŞOĞLU, K. V. “Değerleme”, www.sakaryavdb.gov.tr, 33.sayfa
- “Beyanname Düzenleme Rehberi”, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara 2013
- DEMİRCİ, A. (1989), “Manipülasyona Tabi Tutulan Mallarda Maliyetler ve Stok Değerlemesi”, Vergi Dünyası Dergisi, sayı 99
- GÜNDOĞDU, B. (2002), “Manipülasyon Faaliyetinde Bulunan İşletmelerin Yabancı Kaynak Gider Kısıtlaması Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası, sayı 252
- GÜRBÜZ, C. (2006), “Yapağı Ve Tiftik’te Manipülasyon İşlemleri Ve Artık Ürünlerde Değerleme Esasları”, www.muhasabetr.com, 02.01.2006