

MANİPÜLASYONA TABİ TUTULAN MALLARDA MALİYETLER VE STOK DEĞERLEMESİ:

Azmi DEMİRCİ

Hesap Uzman Yrd.

I - GENEL AÇIKLAMALAR:

Bilindiği üzere, işletmeler bazı hallerde satın aldıkları malları kalitelerine, büyüklüklerine, renklerine ve benzeri ölçütlere göre ayırıp sınıflandırdıktan sonra piyasaya sunarlar. Kısaca "Manipülasyon = işleme" olarak adlandırılan bu faaliyete konu olabilecek mallar arasında pamuk, tütün, tiftik, üzüm vb. mallar sayılabilir.

Bilimsel anlamda ve muhasebe yönünden imalat olarak değerlendirilmesi olanaklı görülmeyen manipülasyon sonucunda elde edilen malların, V.U.K.'nda belirtilen "satın alınan emtia" veya "imal edilen emtia" esaslarından hangisine göre değerlendirileceği, uygulamada işletmeler arasında tereddütlere yol açmakta; bu durum ise farklı uygulamaların doğmasına neden olmaktadır. 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 fazla sayıda olmaması nedeniyle, bu faaliyet ile uğraşan işletmeler arasında uygulama birliği sağlamak mümkün olmamaktadır.

İmalat sürecinde, bir maddenin kimyasal ve fiziksel işlemlerle şekil, vasıf, terkip veya hassasının değişmesi söz konusu olduğundan, manipülasyon faaliyetini imalat olarak değerlendirmek, kanımızca doğru olmayacaktır. Çünkü, manipülasyon sürecinde, manipülasyon faaliyetine konu olan malların özelliklerinde herhangi bir değişme olmamakta, bu mallar belli ölçütlere göre "elden geçirilmek" suretiyle ayrılmakta ve sınıflandırılmaktadır. Manipülasyon faaliyetinde teknik yönü gelişmiş makina ve araçların kullanılmış olması da bu faaliyetin niteliğini değiştirmemektedir.

Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunun 26.2.1961 tarih ve 104 sayılı kararında da "tütün manipülasyonunun vergicilik yönünden imalat olarak telakki edilmesinin mümkün olmadığı" belirtilmiştir.

Diğer yandan, manipülasyona tabi tutulan mallar, alındığı şekilde satılan diğer ticari mallar kapsamında düşünülemeyeceğinden "satın alınan emtia" olarak değerlendirilmesi olanaklı görülmemektedir. Çünkü, işleme sonucunda, işlenen malların alış bedellerine, manipülasyon işçiliği başta olmak üzere diğer manipülasyon giderleri de eklenmektedir.

Ancak, V.U.K. 'nın değerlendirme bölümünde, iki çeşit emtiadan bahsedilmektedir: "Satın Alınan Emtia" (V.U.K. Md.274) ve "imal Edilen Emtia" (V.U.K. Md.275). Manipülasyon işlemi, imalat veya satın alma olarak değerlendirilemeyeceğine göre, manipülasyon süreci sonucunda elde edilen malların maliyetlerinin (dolayısıyla dönem sonu stok değerlerinin) belirlenmesinde, V.U.K. 'nın değerlendirme konusundaki genel hükümlerinden birisi olan, 262. madde hükümlerinin esas alınması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

II - MANİPÜLASYONA TABİ TUTULAN MALLARDA MALİYETLER:

V.U.K.'nın 262. maddesinde maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması maksadıyla yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır. Manipülasyon işleminde hem iktisap, hem de değer artışı söz konusu olduğundan, iktisap ve değer artışına yönelik her türlü harcamanın, işlenmiş malların maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir.

Maliyet bedeli tanımından hareketle, manipülasyona tabi tutulan malların maliyetinin saptanmasında dikkate alınacak unsurları iki bölüme ayırabiliriz:

a) Manipülasyona tabi tutulan malların satın alınması için yapılan ödemeler ve satın

alma ile ilgili bütün giderler;

b) Manipülasyona tabi tutulan malların değerinin artırılması için yapılan ödemeler ve bununla ilgili bütün giderler.

Görüleceği üzere, birinci bölümde sayılan maliyet unsurları, manipülasyona tabi tutulan malların alış bedeliyle, bu alışlar nedeniyle yapılan giderlerden oluşmaktadır. Alış giderleri kapsamına, malların işletme deposuna girişine değin yapılan ve alışla ilgili olan tespit, nakliye, ekspertiz, sözleşme giderleri ile aracılara ödenen komisyonlar ve dönem içinde ortaya çıkan, tamamı bu alışlarla ilgili vade farkları girer. Doğrudan bu malların iktisabında kullanılan krediler dolayısıyla, iktisap tarihinden bilanço gününe kadar geçen sürede ödenen faizlerin de bu kapsamda düşünülmesi, yani malların maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir.

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 doğal olarak kabul edilecektir.

Diğer yandan, bir malın iktisabı için alınan krediler veya yapılan borçlanmalar nedeniyle ödenen faiz ve komisyonların da maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir. Ancak, malın iktisap edildiği döneme ait finansman giderlerinin maliyetlere dahil edilmesi, alınan kredilerin veya yapılan borçlanmaların, doğrudan mal iktisabı için yapılması olması ve bu amaçla işletmede kullanılmış olması halinde söz konusu olacaktır. Genel anlamda, işletme kredisi olarak veya çeşitli amaçlarla kullanılan kredilere ilişkin giderlerin ise "genel gider" olarak değerlendirilmesi mümkün olacaktır.

İkinci bölümde ise, satın alınan malların işlenmesiyle ilgili giderler yer almaktadır. Bu kapsamda hangi giderlerin maliyet bedeline dahil edilmesi gerekeceği, V.U.K nun 262. maddesinde belirtilen "değer artırılması" ölçütünün esas alınmasıyla çözümlenebilir. Uygulamada görüldüğü üzere, "manipülasyon faaliyetinin bir imalat olmadığı, bu nedenle de değer artırıcı unsur olarak yalnız işleme ücretlerinin maliyetlere dahil edilmesi gerekeceği" şeklindeki görüşün yerinde olmadığı kanısındayız. Çünkü, manipülasyon faaliyetinin imalat olarak değerlendirilmesi olanaklı olmamakla birlikte;

V.U.K.'nın 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 aşağıda gösterilen giderlerin, maliyet tespitinde dikkate alınması gerekir.

- Manipülasyona tabi tutulan malların bünyesine giren işçilik ücretleri ve bu nitelikteki giderler,

- İşleme faaliyetinde kullanılan bina, tesis ve makineler için hesaplanan amortisman giderleri,

- İşleme faaliyetinde kullanılan makina ve tesislerin bakım ve onarım giderleri,

- Manipülasyon sürecinde kullanılan elektrik, su ve diğer enerji giderleri,

- Kanaviçe, Çember vb. ambalaj giderleri,

- Manipülasyon faaliyeti ile ilgili yerlerin kira giderleri,

- Laboratuvar ve araştırma, geliştirme giderleri.

Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu 'nın 26.2.1961 tarih ve 104 sayılı kararında belirtildiği üzere, muhafaza ve depolama maksadıyla ödenen kiralardan ise islenen emtia ile ilgili bir gider olmaması sebebiyle doğrudan gider yazılması olanaklıdır.

III - MANİPÜLASYONA TABİ TUTULAN MALLARDA STOK DEĞERLEMESİ:

Manipülasyona tabi tutulan mallarda "maliyet bedeli" nden ne anlaşılması gerektiği belirtildikten sonra; açıklığa kavuşturulması gereken diğer bir konu da bu mallardan dönem sonu stoklarda yer alan miktarların değerlemesi olmaktadır.

V.U.K.' nun 274. ve 275. maddelerinde emtianın maliyet bedeli ile değerleneceği hüküm altına alındığına göre, işlenmiş mal stoklarının da maliyet bedeli esasına göre değerleneceği açıktır. Ancak, Kanun işleme sonucunda çeşitli niteliklere ayrılan mallarda değerlemenin nasıl yapılacağı konusunda açıklık taşımamaktadır.

Uygulamada, işletmeler manipülasyona tabi tutacakları malları satın alırken herhangi bir ayırma tabi tutmadan (paçal halinde) satın almaktadırlar. Zaten manipülasyon işleminin genel niteliği de bu noktada başlamaktadır. Manipülasyonda, paçal halinde satın alınan mallar çeşitli ölçütlere göre ayrılmakta ve sınıflandırılmaktadır. Ancak, 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 gözönüne alınmaksızın hesaplandığı halde, satış fiyatları türlere göre farklılaşmaktadır.

Manipülasyon faaliyeti ile uğraşan işletmelerin dönem sonu stoklarının değerlemesi, yukarıda ifade edilen durum nedeniyle özellik gösterir. Çünkü, genel olarak uygulandığı şekliyle, dönem sonu stoklardaki tüm partinin "ortalama maliyet" yöntemi ile değerlemesi yapıldığında yanlış sonuçlar elde edilecek ve vergi matrahı doğru bir şekilde tespit edilmiş olmayacaktır. 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.

Değerleme, V.U.K.'nun 258. maddesinde, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak hüküm altına alındığına göre; vergi matrahının doğru olarak tespiti için, dönem sonu stokta görülen farklı kalitelilerdeki malların değerlemesi yapılırken, her bir türün ayrı ayrı değerlendirilmesi; yani, manipülasyon sürecinde oluşan toplam maliyetin, kaliteler gözönüne alınarak dağıtımının yapılması ve dönem sonu stok değerlerinin de belirlenen maliyetlere göre tespit edilmesi gerekmektedir.

Toplam manipülasyon maliyetinin, manipülasyon sonucunda elde edilen çeşitli tip ve kalitedeki mallar itibariyle dağıtımında kullanılacak ana kaynak olarak; borsaya tabi mallarda borsa fiyatları, Tekel tarafından satın alınan mallarda Tekel alım fiyatları, diğer mallarda ise işletmenin kendi emsal fiyatları esas alınabilir. Objektif bir ölçüt olması bakımından, işletmenin faaliyet gösterdiği yerdeki borsa fiyatları veya komşu borsa fiyatlarının esas alınması, tercih edilir bir yaklaşım olacaktır. Ancak, elde edilen malların borsada işlem gören mallardan olmaması durumunda, işletmenin kendi emsal fiyatları (örneğin, yd için satış fiyatları ortalamasını) muvazaa olmamak kaydıyla esas alması da mümkün olabilecektir. Diğer yandan, borsaya tabi olmayan malların, yıl içinde satışının da bulunmaması halinde yapılacak işlem; kanımızca, bu malların emsal bedellerinin V.U.K. 'nun 267. maddesinde gösterildiği şekliyle takdir ettirilmesi olacaktır.

Yukarıda belirtilen maliyet ve stok değerlendirme usulü, şu işlemlerin yapılmasını gerektirmektedir.

a - Öncelikle, manipülasyon işleminden elde edilen malların piyasa değeri bulunur.

Manipülasyon sonucu ortaya çıkan malların piyasa değerinin, elde edilen malların miktarının yukarıda açıklanan fiyatlar ile değerlendirilmesinden ibaret olduğu açıktır.

b - Belirlenen satış değerleri esas alınarak, toplam maliyet değişik kalitedeki mallar arasında dağıtılır.

Dağıtım işleminde, her bir malın, toplam piyasa değeri içindeki ağırlığı esas alınacaktır.

c - Belirlenen maliyetler esas alınarak, stokta bulunan çeşitli kalitedeki malların değerlemesi yapılır.

Dikkat edilecek olursa, bu şekildeki bir hesaplama yönteminde, manipülasyon sürecinde meydana gelebilecek fire ve iskarta mal maliyetleri, dolaylı olarak, piyasa değeri bulunan diğer tür ve kalitedeki malların maliyetine dahil edilmiş olmaktadır. Çünkü, manipülasyon sonucunda ortaya çıkacak zayıtın doğrudan zarar kaydına vergi hukukumuzun yapısı ve ilkeleri yönünden olanak bulunmamaktadır.

Konuyla ilgili olması bakımından, Danıştay 4. Dairenin 15.2.1965 gün ve E. 1960/4319, K. 1965/467 sayılı kararı aşağıya alınmıştır:

"Mahiyeti itibariyle özellik arzeden yaprak tütünlerin işlenmesi sırasında vukua gelen zayıtın doğru, dan doğruya değerlendirilerek zarar kaydı usule aykırı olup, bu farkların işlenme neticesinde tanzim ve sınıflara tefrik edilen tütünlerin (kırıntılar dahil) miktar ve alış fiyatları nazara dikkate alınarak stok olarak devri gereken malların değerleri içerisinde düşünülmesi gerekir."

Yukarıda gösterilen stok değerlendirme usulünün uygunluğu, H.U.K. Danışma Komisyonu'nun 14.4.1953 tarih ve 53/7 sayılı kararıyla kabul edilmiştir.

Buna göre, manipülasyona tabi tutulan mallarda •maliyetler ve stok değerlemesine ilişkin olarak yaptığımız açıklamalar bir örnekle aşağıda ifade edilmiştir.

Örnek: Pamuk, çırçırılama faaliyeti ile uğraşan (X) işletmesi 1988 yılında 240.000.000.-TL. bedelle 300.000 kg. çekirdekli pamuk almış ve bu pamukların alımı ve işlenmesi sürecinde aşağıda gösterilen giderleri yapmıştır.

- Eksper Giderleri	600.000,-TL.
- Alış Komisyonları	2.400.000,-TL.
- Sözleşme Giderleri	250.000,-TL.
- Nakliye Giderleri	1.500.000,-TL.
- Vade Farkları	4.000.000,-TL.
- İşçilik Giderleri	19.200.000,-TL.
- İşleme faaliyetinde kullanılan	

bina, tesis ve makina

Amortismanları	24.200.000,-TL.
- Elektrik, Su Giderleri	7.600.000,-TL.
- Yedek Parça, yağ, yakıt	

Giderleri	3.350.000,-TL.
- İşleme yerleri kira	

Giderleri	7.200.000,-TL.
- Kanaviçe, çember	

Giderleri	1.860.000,-TL.
Toplam:	72.160.000,-TL.

Bu durumda işletmenin 1988 yılı çekirdekli pamuk alış maliyeti (240.000.000 + 72.160.000 =) 312.160.000,-TL. olmaktadır.

Pamukların işlenmesi sonucunda, aşağıda belirtilen miktarlarda çeşitli cinsler elde

edilmiştir.

- 1. Kalite Pamuk	55.000 Kg.
- 2. Kalite Pamuk	98.000 Kg.
- Çiğit	126.000 Kg.
- Fire	21.000 Kg.
	300.000 Kg.

Elde edilen maların dönem içindeki hareketi ise şöyledir:

	Dönem İçinde	Dönem Sonu
	Satılan Miktar	Stokta Kalan
Cinsi	(Kg.)	Miktar (Kg.)
1. Kalite Pamuk	35.000 Kg.	20.000 Kg.
2. Kalite Pamuk	12.000 Kg.	86.000 Kg.
Çiğit	90.000 Kg.	36.000 Kg.
	137.000 Kg.	142.000 Kg.

Her bir cinsin değerlendirme günündeki fiyatları aşağıda gösterilmiştir.

- 1. Kalite Pamuk	2.300,-TL/Kg. (Borsa rayici)
- 2. Kalite Pamuk	1.850,-TL/Kg. (Borsa rayici)
- Çiğit	175,-TL/Kg. (Yıl içi satış fiyatları ortalaması)

Önceki bölümde yapılan açıklamalar esas alındığında, dönem sonu stoklarda yer alan 20.000 Kg. 1. Kalite Pamuk, 86.000 Kg. 2. Kalite Pamuk ve 36.000 Kg Çiğidin değerlemesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Öncelikle, manüplasyondan elde edilen pamuklar ve çiğitin piyasa değeri bulunur. Bu tutarlar aşağıda hesaplanmıştır.

Cinsi	Miktarı (Kg.)	Fiyatı (TL)	Piyasa Değeri (TL)
1. Kalite Pamuk	55.000	2.300,-	126.500.000,-
2. Kalite Pamuk	98.000	1.850,-	181.300.000,-
Çiğit	126.000	175,-	22.050.000,-
Fire	21.000	-	-
	300.000		329.850.000,-

ikinci aşamada, belirlenen toplam satış değeri (329.850.000,-TL.) içerisinde her bir malın ağırlığı bulunacak ve toplam maliyet rakamı (312.160.000,-TL.) bu ağırlıklara göre pamuk cinsleri ve çiğit arasında dağıtılacaktır. Buna göre;

55.000 Kg. 1. Kalite Pamuğun Maliyeti:

126.500.000

_____ x 312.160.000 = 119.715.750,-TL.,

329.850.000

98.000 Kg. 2. Kalite Pamuğun Maliyeti:

181.300.000

_____ x 312.160.000 = 171.576.800,-TL.,

329.850.000

126.000 Kg. Çiğidin maliyeti ise;

22.050.000

_____ x 312.160.000 = 20.867.450,-TL.,

329.850.000

Toplam: 312.160.000,-TL, olmaktadır.

Üçüncü aşamada ise, her bir mal için belirlenen maliyetler esas alınarak, stokta kalan malların değerlemesi yapılacaktır.

Belirlenen usule göre, dönem sonu stoklarda görülen malların stok değerleri aşağıdaki gibi olacaktır.

	Toplam		Dönem Sonu
Cinsi	Maliyet (TL)	Stok Payı (%)	Stok Değeri (TL)
1. Kalite Pamuk	119.715.750,-	20.000/55.000 = 36,4	43.576.533,-
2. Kalite Pamuk	171.576.800,-	86.000/98.000 = 87,7	150.472.854,-
Çiğit	20.867.450,-	36.000/126.000 = 28,6	5.968.090,-
TOPLAM:			200.017.477,-

Yapılan hesaplama tarzından açık olarak görüleceği üzere, işletmede dönem içinde ortaya çıkan 21.000 Kg. firenin maliyeti, dolaylı olarak, değeri bulunan 1. ve 2. kalite pamuk ile çiğidin maliyetine yüklenmiş olmaktadır.

IV - SONUÇ:

Vergi Hukukumuzda değerlendirme ile ilgili hususlar, V.U.K. 'nın üçüncü kitabında yer almaktadır. Kanunda belirtilen değerlendirme ölçülerinin temel niteliği, mükelleflerin kişisel mülahazalarına yer vermeyecek biçimde kesin bir şekilde düzenlenmiş olmalarıdır. Belirtilen nitelik vergi adaleti yönünden bakıldığında, değerlemenin "kişisellikten uzaklaştırılması" amacını ifade etmektedir. Değerleme "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti" olduğuna göre; değerlemeye konu olacak iktisadi kıymetlerin şu veya bu şekilde değerlendirilmesi, vergi matrahının oluşumunu doğrudan etkilemektedir.

Yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere, manipülasyona tabi tutulan malların değerlemesinde temel ölçü "Maliyet Bedeli" olacaktır.

İşletmelerin, manipülasyon sonucunda elde ettikleri malların maliyet bedelini belirlerken, değerlendirme günündeki maliyeti çıkardıklarını dikkate alarak, değerlendirme 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 teşekkül etmesini sağlayacaktır.