

72668

ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Suat YILDIRIM

AMORTİSMANLARIN SİNAİ İŞLETMELER
AÇISINDAN YORUMLANMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Yöneticisi
Doç. Dr. Reşat KARCIOĞLU

ERZURUM-1998

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ
AMORTİSMANLARIN SİNAİ İŞLETMELER
AÇISINDAN YORUMLANMASI

Suat YILDIRIM

Danışman :Doç. Dr. Reşat KARCIOĞLU

1998- SAYFA: 99

Jüri :Doç. Dr. Reşat KARCIOĞLU

.....

.....

Sanayi işletmelerinde amortismanların önemi büyüktür. Amortisman yöntemlerine göre ayrılan amortisman tutarlarındaki değişmelerin mamül maliyetlerine etkilerini incelemek yönetime ışık tutacaktır.

Bu çalışmada; enflasyonist ortamda ayrılan amortisman paylarının gerçekçi olması için yeniden değerlendirme işlemi ve ülkemizde uygulanmakta olan amortisman yöntemleri kullanılarak mamül maliyetlerindeki değişmeler incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, genel olarak amortismanlar; ikinci bölümde, sanayi işletmelerinde amortisman konuları teorik olarak işlenmiştir. Üçüncü bölümde ise amortismanların sanayi işletmelerinde yorumlanmasına örnek göstermek üzere Erzincan Fırat Yem Sanayi A. Ş.'de bir uygulama yapılmıştır.

ABSTRACT

Master Thesis

**COMMENTING ON AMORTIZATIONS FOR INDUSTRIAL
BUSINESSES**

Suat YILDIRIM

Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU

1998, PAGE-99.

Jury : Assoc. Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU

.....

.....

Amortizations are very important at industrial businesses. Amortizations are calculated at different methods. So the differences of their levels affect to cost of goods. That shows the light to businesses managers.

In inflationist times, to calculate realist amortization using the revaluation and amortization methods which are current in Turkey, it has been tried to examine the differences at the goods costs.

This work has three sections. At first section, amortizations in general and at second amortization subjects at industrial businesses have been studied in theory. At the third section, to show the commenting on amortizations at industrial business, it has been done an apply at Erzincan Fırat Yem Sanayi A.Ş.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	vii
ÇİZELGELER DİZİNİ.....	viii
KISALTMALAR.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK AMORTİSMANLAR

1.1. Amortisman Kavramı.....	2
1.2. Amortismanın Tanımları	4
1.3. Amortisman Ayrılmasını Gerektiren Sebepler	6
1.3.1. Fiziksel sebepler.....	6
1.3.2. Ekonomik sebepler.....	7
1.4. Amortisman Tabi Duran Varlıklar	8
1.5. Amortismanların Hesaplanması.....	10
1.6. Amortisman Ayırma Yöntemleri.....	12
1.6.1. Sabit tutarlı amortisman yöntemi.....	12
1.6.2. Azalan tutarlarda amortisman yöntemi	14
1.6.2.1. Azalan tutarlar üzerinden amortisman ayırma	14
1.6.2.2. Azalan oranlar üzerinden amortisman ayırma	15
1.6.2.4. Başlangıç indirimi	17
1.6.3. Artan tutarlarda amortisman yöntemi.....	18

1.6.4. Dalgalanma gösteren amortisman yöntemleri	19
1.6.4.1. Hizmet birimine göre amortisman.....	19
1.6.4.2. Çalışma süresine göre amortisman.....	20
1.7. Türk Vergi Mevzuatında Amortismanlar	21
1.7.1. Amortismanların konusu	21
1.7.2. V.U.K. 'unda amortisman ayırma yöntemleri	22
1.7.2.1. Normal amortisman.....	22
1.7.2.2. Azalan bakiyeler usulüyle amortisman.....	23
1.7.2.3. Madenlerde amortisman	23
1.7.2.4. Fevkalâde amortisman.....	24
1.7.3. Amortisman uygulaması.....	24

İKİNCİ BÖLÜM

SANAYİ İŞLETMELERİNDE AMORTİSMAN

2.1 Maliyetin Tanımı	27
2.1.1 Kişiler açısından maliyetin tanımı	28
2.1.2. İşletmeler açısından maliyetin tanımı.....	29
2.1.2.1 Ticaret işletmelerinde maliyet.....	29
2.1.2.2. Hizmet işletmelerinde maliyet	29
2.1.2.3 Üretim işletmelerinde maliyet.....	29
2.2. Sanayi Üretim Maliyet Akışı.....	30
2.2.1 Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri.....	32
2.2.2. Direkt işçilik maliyetleri.....	32
2.2.3 Genel üretim maliyetleri.....	33
2.3. Amortismanların Kaydı.....	35
2.3.1. Direkt kayıt yöntemi.....	35
2.3.2 Endirekt kayıt yöntemi	36
2.4. Amortisman-Maliyet İlişkisi.....	37
2.4.1. Mali amortisman	38

2.4.2. Maliyet amortismanı.....	38
2.4.2.1. Direkt olarak maliyete eklenecek amortismanlar.....	39
2.4.2.2. Endirekt olarak maliyete eklenecek amortismanlar	40
2.5. Enflasyon Ortamında Amortisman ve Maliyet İlişkisi	40
2.5.1. Enflasyonun muhasebe üzerine etkileri.....	41
2.5.2. Enflasyonist ortamda maliyet amortismanları	41
2.6. Amortisman Yöntemlerinin Maliyetlere Etkisi	42
2.7. Yeniden Değerleme Amortisman Maliyeti	44

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FIRAT YEM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.'DE BİR UYGULAMA

3.1 Fabrikanın Tarihçesi	46
3.2 Üretim Süreci.....	46
3.2.1. Üretim aşamasında kullanılan duran varlıklar.....	48
3.3. Duran Varlık Kalemlerinin Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulması ve Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Ayrılması.	50
3.3.1. Direkt ilkmadde ve malzeme maliyetlerinin mamüllere yüklenmesi.....	54
3.3.2. Direkt işçilik maliyetlerinin mamüllere yüklenmesi.....	55
3.3.3. Amortisman hariç diğer genel üretim maliyetlerinin mamüllere yüklenmesi ..	56
3.3.4. Dönem amortisman maliyetlerinin mamüllere yüklenmesi.....	57
3.3.5. Tam maliyet yöntemine göre mamül birim maliyetlerinin hesaplanması	59
3.4. Duran Varlık Kalemlerinin Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulması ve Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Ayrılması	62
3.5.1 Direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin mamüllere yüklenmesi:	65
3.5.2. Direkt işçilik maliyetlerinin mamüllere yüklenmesi.....	66
3.5.3 Diğer genel üretim maliyetlerinin mamüllere yüklenmesi.....	67
3.5.4. Dönem amortisman maliyetlerinin mamüllere yüklenmesi.....	67

3.5.5 Tam maliyet yöntemine göre mamül birim maliyetlerinin hesaplanması.....	68
SONUÇ	75
KAYNAKLAR.....	78
ÖZGEÇMİŞ.....	81
EKLER.....	82



ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa No:

Şekil 2.1. Mamül Maliyet Akışı	31
Şekil 3.1. Üretim Akım Şeması.....	47



ÇİZELGELER DİZİNİ

	<u>Sayfa No:</u>
Çizelge 1.1. Makine İçin Sabit Tutarlı Amortisman Tutarı	13
Çizelge: 1.2. Demirbaş İçin Azalan Tutarlarda Amortisman Ayırma.....	15
Çizelge: 1.3. Makine İçin Azalan Oranlarda Amortisman Ayırma.....	15
Çizelge: 1.4. Makine İçin Yıl Sayıları Toplamına Göre Amortisman .Ayırma...	16
Çizelge: 1.5. Demirbaş İçin Başlangıç İndirimine Göre Amortisman Ayırma ...	17
Çizelge: 1.6. Demirbaş İçin Artan Oranlarda Amortisman Ayırma	18
Çizelge: 1.7. Kat Edilen km'ye Göre Amortisman Tutarı Ayırma	19
Çizelge: 1.8. Çalışma Süresine Göre Amortisman Ayırma	20
Çizelge: 1.9. Binek Oto İçin Kıst Amortisman Ayırma	25
Çizelge 2.1. Üretim Maliyeti Bileşimi	31
Çizelge 2.2. Örnek Bir Maliyet Dağıtım Tablosu	34
Çizelge 2.3. Örnek Bir Amortisman Defteri Sayfası	35
Çizelge:2.4.Sabit Oranlarda Amortisman Yöntemine Göre Birim Maliyet Tutarı	43
Çizelge:2.5.Azalan Oranlarda Amortisman Yöntemine Göre Birim Maliyet Tutarı	43
Çizelge: 2.6.Artan Oranlarda Amortisman Yöntemine Göre Birim Maliyet Tutarı	44
Çizelge 3.1. İşletmenin Bilançosuna Kayıtlı Duran Varlık Ve Tutarları	48
Çizelge 3.2. Duran Varlık ve Uygulanacak Amortisman Nispetleri.	49
Çizelge3.3.Yer Altı Ve Yerüstü Düzenlerinin Yeniden Değerleme İşlemi	50
Çizelge 3.4. Binaların Yeniden Değerleme İşlemi	51
Çizelge 3.5. Tesis Makine ve Cihazların Yeniden Değerleme İşlemi.....	51
Çizelge 3.6. Taşıtların Yeniden Değerleme İşlemi	52
Çizelge 3.7. Demirbaşların Yeniden Değerleme ve Amortisman Tutarı	52
Çizelge 3.8. Besi Yemi Birim Maliyetinin Hesaplanması	59
Çizelge 3.9. Süt Yemi Birim Maliyetinin Hesaplanması	60
Çizelge 3.10. Tavuk Yemi Birim Maliyetinin Hesaplanması	60
Çizelge 3.11. Buzağı Yemi Birim Maliyetinin Hesaplanması	61
Çizelge 3.12. Kuzu Yemi Birim Maliyetinin Hesaplanması	61
Çizelge3.13. Yer altı ve Yerüstü Düzenleri Yeniden Değerleme İşlemi.....	62

KISALTMALAR DİZİNİ

Amort. :	Amortisman
G.Ü.M. :	Genel Üretim Maliyetleri
G.V.K. :	Gelir Vergisi Kanunu
K.V.K. :	Kurumlar Vergisi Kanunu
Mad. :	Madde
S.M. :	Serbest Muhasebeci
S.M.M.M. :	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
T.T.K. :	Türk Ticaret kanunu
v.b. :	ve benzeri
V.U.K. :	Vergi Usul Kanunu
Y.M.M. :	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

İşletmeler faaliyet sonuçlarını sağlıklı ve güvenilir bir şekilde belirleyebilmek için elde ettikleri mamüllerin veya hizmetlerin kendilerine maliyetlerini bilmek zorundadır. Bunu sağlamanın yollarından birisi de amortisman hesaplamalarıdır.

İşletmede bir yıldan daha uzun süre kullanılan duran varlık toplam maliyetlerinin kendisinden faydalanılan hizmet süresine dağıtılması, amortisman konusunu oluşturur. Amortisman ayırma işlemi ihtiyari bir olaydır. Bu işletme yönetiminin karar vereceği bir politikadır. Zira yönetim; duran varlıkların maliyetlerini, ülkemizde uygulanan amortisman yöntemlerinden birisini seçerek amorti etmektedir. Özellikle, işletmeler enflasyonun muhasebe üzerine etkilerini bertaraf edebilmek için yeniden değerlendirme ve hızlandırılmış amortisman yöntemini uygulamaktadır.

Sınai işletmelerde de amortismanın önemi büyüktür. Çünkü üretimde kullanılacak olan duran varlıkların yıpranma paylarının maliyetlere yüklenmesi gerekmektedir. Maliyetler; genel olarak direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. İşte, amortismanlar sınai işletmelerde genel üretim maliyetlerinin önemli bir kısmını teşkil etmektedirler. Bu nedenle amortisman ayırma işleminin titizlikle ve sağlıklı bir şekilde hesaplanması önem arz etmektedir. Bu suretle hesaplanan amortismanlar maliyetlere eklenerek mamüllerin bünyesine yüklenmiş olurlar. İşletmede değişik amortisman yöntemlerinin kullanılması halinde, ayrılan amortismanların mamül maliyetlerinde etkileri farklı olacaktır. Yine yeniden değerlendirme dikkate alınmaksızın ayrılan amortismanların, duran varlık reel değerlerini karşılamadığı da açıktır.

Bu çalışmadaki amaç, duran varlık yıpranma paylarını ülkemizde uygulanan amortisman yöntemlerinden normal ve azalan bakiyeler yöntemleri ayrı ayrı kullanılmak suretiyle hesaplayarak, amortisman tutarlarını gerçeğe yakın ve sıhhatli bir şekilde hesaplamak ve mukayese edilebilirlik niteliklerini ortaya koyarak sınai işletmelerde hangi yöntemin daha uygun olduğunu incelemektir.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel olarak amortismanlar, ikinci bölümde ise sınai işletmelerde amortisman konuları teorik olarak işlenmiştir. Üçüncü bölümde ise amortismanların sınai işletmelerde yorumlanmasını göstermek üzere Erzincan Fırat Yem Sanayi A.Ş. de bir uygulama yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK AMORTİSMANLAR

Amortismanlar duran varlıklarla ilgili olup; dar kapsamda maddi duran varlıklar, geniş kapsamda hem maddi hem de maddi olmayan duran varlıklar için kullanılmaktadır.¹ Duran varlıklar fiziki, teknolojik ve ekonomik gelişmeler ile alıcı zevklerinin değişmesi v.b. sebepler yüzünden değer kaybına uğramaktadırlar.

Duran varlıkların değer kayıpları, ne sebeple olursa olsun, amortisman muhasebesinin konusuna girmektedir. Amortisman muhasebesinin amacı, duran varlık kullanma maliyetlerini sağlıklı ve güvenilir bir biçimde tahmini hizmet sürelerine dağıtmaktır.

Ayrıca özel amortisman yöntemi ise duran varlık yatırım araçlarının yıpranma, aşınma paylarının işletmenin vergiye tabi kârından düşülmesi işleminin hızlandırılmasıdır. Geri kalmış yörelerde hızlandırılmış amortisman yönteminin uygulanması daha yerinde olacaktır.²

Amortismanlar genel olarak belirtildikten sonra amortisman kavramı açıklamalarına geçilebilir.

1.1. Amortisman Kavramı

Amortisman, Fransızca “Amortissement” sözcüğünden alınmıştır. Bu sözcüğün kökü “amortir” filidir. Oskar Block’a göre bu sözcük orta çağlarda aynı zamanda “öldürmek ve ölmek” ve ayrıca “ölü hale getirmek”, “bir borcu ödeyerek kapatmak”, bilhassa ihtilâlden önce “mirasçısı olmayan bir malın bütününe ise vermek” anlamlarında kullanılmıştır.

¹ Yüksel Koç Yalkın, Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Genişletilmiş 8. Baskı, Turhan Kitabevi Ankara, 1994, s. 216-217.

² Osman Pehlivan, Kamu Maliyesine Giriş, Olay Gazetecilik Ltd.Şti., Trabzon, 1996, s. 404.

Amortisman kavramının halk latincesindeki karşılığının “admortire” “ölü hale koymak” anlamında olduğu görülür. Modern görüşte teknik bir kavram olan amortisman XVII. Yüzyıldan itibaren kullanıldığı görülmektedir.³

Amortismanın sözlük anlamı, “bir borcun azar azar ödenmesi”, bir tesise yatırılan paranın, belli süre içerisinde kazançtan ayrılan parayla geri alınmasıdır.⁴

Türkçe Sözlükte amortisman sözcüğünün karşılığı, “bir borcun kısım kısım ödenmesi”, kullanılmakta olan demirbaş ya da bir taşınmaza yatırılan paranın karşılanması amacıyla yıpranma payı olarak kazançtan bir kısmın ayrılması, “faiz işlenmesine son vermek maksadıyla bir tahvil ücretinin birden ödenmesi”⁵ şeklinde tanımlamaların yer aldığı görülmektedir.

Türkçe de eskime payı yada yıpranma payı şeklinde kullanıldığı görülmektedir. Ancak bu sözcükler amortisman işlemini tam olarak kapsamamaktadır. Bu yüzden eskime payı yıpranma payı deyimleri pek kullanım alanı bulamamaktadır. Genellikle bir çok yabancı dilde amortisman sözcüğünün aynen kullanıldığı görülmektedir.⁶

Amortisman kavramı günümüzde önemli Avrupa dillerinde aynı kökten gelen ve aynı anlamda çeşitli kavramlarla ifade edilmektedir. Amortisman kavramının karşılığı olarak, Almanca’da “Die Abschreibung” veya “Die Amortisation” veyahutta “Die Tilgung”, Fransızca’da yukarıda sözü edildiği üzere “amortissement”, İngilizce’de “amortization”, “redemption” veyahutta “depreciation” İtalyanca’da “amortizzazione” kavramları kullanılmaktadır.⁷

Amortismanlar; iktisatta, hukukta ve işletme iktisadında şu amaçlar için kullanılmaktadır.

İktisat amortismanları “sermayenin yenilenen kısmı”⁸ diye tarif etmiştir. Bu yenilenen kısmı ile iktisadi değerlerin sermayenin muhafaza edilmesiyle ekonomiye yeniden kazandırılması amaçlanmaktadır. Başka bir ifadeyle, verimli kapasitenin sürekliliğinin sağlanması işlemidir.⁹

³ Mehmet Ali Aktuğlu; Amortismanlar ve Muhasebeleştirilmesi, İzmir, İktisadi ve Ticari İlimleri Akademisi Yayınlarından, No: 63, Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1968.

⁴ Meydan Larousse, Cilt 1, sayfa 469, 1992.

⁵ Kemal Demiray, Temel Türkçe Sözlük, İnkılap Kitabevi, 2. Baskı, 1980.

⁶ Oktay Güvenli; Amortisman ve Uygulamaları, Birinci Baskı, Çağlayan Kitabevi, İstanbul, 1989.

⁷ Aktuğlu, Age., s. 2.

⁸ Baha Esat Karova; Amortismanlar, Ankara, 1943.

⁹ Güvenli, Age., s. 3.

Hukukta amortismanların konusunu V.U.K. aşağıdaki biçimde tanımlamıştır. (Mad. 313):

“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullere.....tesbit edilen değerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesidir”.

İşletmede amortisman; işletme amortismanının uygulama yeridir. Özellikle muhasebe ve finansmanda geniş bir biçimde amortismana yer verilmektedir.

Muhasebede amortisman “sabit varlıkların fiziki kullanıma teknolojik ve ekonomik sebeplerle, eskime, yıpranma ve demode olma sonucunda ortaya çıkan değer kayıplarını tespit işlemine denilir.”¹⁰ Bu tespit edilen değer kayıplarının hesaplara yansıtılması gerekmektedir. Bu nedenle, duran varlıklardaki kıymet azalışlarını kayıtlarda göstermek ve bu surette gerçek durumu yansıtmak muhasebenin görevi sayılmaktadır.¹¹

Finansmanda amortismanlar, duran varlık kullanıma maliyetlerini kendi kendine finanse edilmesi olarak tanımlanabilir. Amortisman süreci ile kullanım süresini birbirinin aynı olduğu varsayılmaktadır. Amortisman giderleri veya maliyetleri mamüller üzerine eklenerek, satış işlemleri ile işletmeye geri dönüşü sağlanarak oluşan fonlar aracılığı ile yeniden yatırıma olanak sağlamaktadırlar.¹²

1.2. Amortismanın Tanımları

Bir çok yazar amortismanı değişik şekillerde tanımlamışlardır. Bu tanımlamaları şöyle sıralamak mümkündür:

“Amortisman, duran varlıkların kullanılacağı zaman süreci içinde değerlerinin bölümlere ayrılması, değerlerinin saptanması, değer kayıplarının maliyete yansıtılması ve kaynak yaratarak, duran varlıkların yenilenmesine olanak sağlamak üzere değerlerinin azaltılması ve sona erdirilmesidir.”¹³

¹⁰ Celâleddin Atamanalp; Maliyet Muhasebesi, Cilt II, Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Araştırma Merkezi Yayınları, No: 109, Erzurum, 1984.

¹¹ Nihat Onat; Muhasebe ve Ekonomik Yöntü ile Amortismanlar Yeniden Değerlerine- Yasal Hükümler, Mükellefin Dergisi, Sayı: 8, Ağustos, 1993, s. 39-50.

¹² Verlag Vahlen; Vöhe Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 12. Auflage, Münschen, 1976.

¹³ Güvemli, Age., s. 6-7.

“Duran varlığın kullanılmasından oluşan gideri, öteki yıllara bölmek ve o yılların gider hesaplarına aktarması”¹⁴ olarak tanımlanmaktadır.

“Amortisman iktisadi işletmelerde, bir yıldan fazla süreyle kullanılabilen ve aşınmaya, yıpranmaya veya kıymetten düşmeye uğrayan duran varlıkların değerinin V.U.K. hükümlerine göre yok edilmesidir.”¹⁵

“Amortismanlar duran varlıklarda kullanıma ve teknolojik gelişmeler sonucunda eskime, yıpranma ve demode olma şeklinde beliren değer azalışlarıdır.”¹⁶

“Amortisman işletmeleri sahip oldukları varlıklarda fiziki ve ekonomik nedenlere bağlı olarak oluşan değer azalışlarının, eksilmelerin, yıpranmaların v.s sermayede meydana getireceği olumsuz değişikliklerin karşılanması amacıyla giderleştirilerek finanse edilmesi anlamını taşır.”¹⁷

“İşletmelerde bir yıldan fazla kullanılan duran varlıkların aşınma, yıpranma ve teknolojik eskime sonucu meydana gelen değer kayıplarının sonuç hesaplarına aktarılmasıdır.”¹⁸

“İşletmenin sahip olduğu sabit tesisler bir müddet sonra işe yaramaz hale gelirler. Bu müddet sonunda aynı işi yapamayacak yeni üretim araçlarını bunların yerine koyabilmek için söz konusu sürede her yıl bir miktar para ayırmak gerekir ki, her devre ayrılan paralara amortisman veya amortisman karşılıkları denilir.”¹⁹

Yukarıdaki tanımlardan hareketle amortismanlar şöyle ifade edilir. İşletmenin aktifinde kayıtlı olup, bir yıldan daha fazla süre ile kullanılan duran varlıkların çeşitli sebeplerle oluşan değer kayıplarını tespit etme işlemi ve değeri tamamen yok olan varlıkların yerine yenisinin alınması için finanse edilmesi anlamına gelmektedir.²⁰

Ayrıca “ayrılan amortismanlar vergiden düşüldüğü ve dolayısıyla vergiye doğru bir nakit akışına mani olduğu için ekseri bir siper (önleyici) olarak tanımlanır.”²¹

¹⁴ Yusuf Sürmen; İşlem Muhasebesi I, 2. Baskı, Trabzon 1997, s. 346.

¹⁵ Ali Abdullah Doğan- M. Cengiz Ünlü -Cahit Dicle; Amortismanlar, Şafak Matbaası, Ankara, 1984.

¹⁶ Nihat Küçükşavaş; Genel Muhasebe, 5. Baskı, İstanbul, 1995, s. 212.

¹⁷ Mehmet Özkan; “V.U.K. Açısından Amortisman Sistemleri ve Mamül Maliyetleri ile İlişkileri”, Muhasebe Mecmuası.

¹⁸ Ümit Ataman; Genel Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri, Cilt II, 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1996, s. 146.

¹⁹ Zeyyat Hatiboğlu; Maliyet Muhasebesi, 1. Baskı, İstanbul, 1995, s. 17.

²⁰ R. Metin Türko; Finansal Yönetim I, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No: 765, Erzurum, 1994, s. 115.

²¹ Horare R Brock; Muhasebenin Yönetime Uygulanması, Çeviren Muallâ Mezhepoğlu, Fem Fakültesi Döner Sermaye Basımevi, İstanbul, 1969, s.156.

Amortismanlar işletmede kullanılan duran varlıkların yıllık yıpranma payı olarak mamül maliyetlerine yada sonunda kar ve zarara aktarılan giderlerdir. Diğer bir deyişle işletmenin eskiyen duran varlıklarını yenilemek için yıllar itibariyle ayırdığı fonlardır.

1.3.Amortisman Ayrılmasını Gerektiren Sebepler

İşletmelerde kullanılan duran varlıklar zaman geçmesiyle çeşitli sebeplerle değerlerinde azalma meydana gelir. Bu azalmaların gerçek olarak tespit edilmesi miktar olarak güçlük arz etmektedir. V.U.K. normal amortismanla değer kayıplarını 5 yılı geçmemek üzere karşılamayı öngörmektedir.

V.U.K. 313 Mad.'sinde iktisadi kıymetlerini amorti edebilmek için "yıpranma, aşınma ve kıymetten düşmeye maruz kalınması" şartıyla ayrılabilir. Aşağıda bu sebepleri şöyle sıralamak mümkündür:

1.3.1. Fiziksel sebepler

İşletmelerde çeşitli sebeplerden dolayı kullanılan duran varlıklar değer kayıplarını tespit edip, yerine yenisini konulmak istenmesi amortisman konusunu teşkil eder. Bunun için duran varlığın tahmin edilen faydalanma süresi içinde değer kaybına eşdeğer amortisman ayırmak gerekmektedir.

"Buna göre duran varlıktan yararlanma süresi ile amortisman ayırma süresi birbirine eşit olmakta ve varlıktan yararlanma süresinin belirlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu süreyi belirleyen etkenlerin iki bölüme ayrılması söz konusudur. Bu etkenlerin oluşturduğu süreler "fiziki ömür" ya da "teknik ömür" ve "ekonomik ömür"dür."

Aynı zamanda teknik sebepler olarakta adlandırılan fiziki sebepler, duran varlığın üretimde bulunma ve hizmet yapma gücünü belirleyen etkenlerdir."²²

Fiziki sebepler yıpranma, aşınma ve doğal olaylara bağlı olarak meydana gelebilir. "Tabii nedenler ve kullanıma sebebiyle meydana gelen kıymet kayıplarına aşınma ve yıpranma denir."²³

²² Güvenli, Age, s. 21-22.

²³ Doğan-Ünlü-Dicle, Age, s.

Örneğin; bir taşıtın lastikleri kullanılma dolayısıyla zamanla yıpranıyor, aşınıyor. Yine işletme binasının dış yüzeylerinde doğal etkenlerle ortaya çıkan bozulmalar, aşınma ve yıpranmaya sebep olabilir.

Bu aşınma ve yıpranmalar parça değişimleri, bakım ve onarımla giderilerek teknik ömrün uzatılmasına çalışılabilir. Ancak yine de değer kayıplarını önlemek mümkün değildir. Her ne sebep olursa olsun, duran varlıklar zaman içinde aşınma, yıpranma ve kıymetten düşme ile karşı karşıya kalmaktadır.²⁴

Bazen de beklenmedik olaylar karşısında değerinin bir kısmını yada tamamını kaybeden duran varlıklar kullanılmaz hale gelebilir. V.U.K. 317. Mad.'sinde fevkalâde amortisman konusu yer almaktadır. Bu kanuna göre:

“Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerinin tamamını veya kısmen kaybeden” amortisman tabi olan duran varlıklar için Maliye Bakanlığı’nca “fevkalâde ekonomik ve teknik amortisman” ayrılmasına yer verilmiştir.

Ancak kusurlu bir davranıştan dolayı yanan bir işyeri için olağanüstü amortisman ayırmak yanlıştır. Bu olayın Maliye Bakanlığı’nca uygun görülmemesi gerekmektedir.

1.3.2. Ekonomik sebepler

İşletmelerde kullanılan duran varlığın ekonomik ömrü ile fiziksel ömrü farklıdır. Ekonomik sebepler, duran varlığın rekabet şartlarına uygun sayılan mal üretim olanağını yitirmesine neden olan etkenlerdir.²⁵

İşletmeler varlıklarını sürdürebilmek, büyümek ve gelişmek için günlük hayatta kendilerini değişen koşullara uyarlamak zorundadırlar. Rakipleri her an ensesinde hissetmelidirler. Rakip firmalar aynı malı daha ucuza üretebilecek teknolojiye sahip iseler, bu konunun incelenmesi gerekir.

“Teknolojik gelişme ve yeni buluşlar sonucunda ortaya çıkan yeni üretim teknikleri ve yeni duran varlığın eskisinin yerine yenisinin alınmasına yol açabilir.”²⁶ Örneğin, eski bilgisayardan daha hızlı kapasitede yeni bir bilgisayar satın almak gerekebilir. Eski bilgisayarın değeri ile yeni bilgisayarın piyasa değeri arasındaki fark amortisman olarak giderleştirilebilmelidir.

²⁴ Güvenli, Age, s. 22.

²⁵ Güvenli, Age, s. 27.

²⁶ Güvenli, Age, s. 28.

Bu sebepler dışında işletmelerin faaliyetinin durması halinde amortisman ayrılması mümkün olmamaktadır. Yani amortismanlar iş bırakma anına kadar ayrılabilir.²⁷

1.4.Amortisman Tabi Duran Varlıklar

İşletmeler amaçlarını gerçekleştirmek ve faaliyetlerini devamlı kılmak için “bir kısım fiziki ve organizasyonel varlıkların (makine, tesisat, alet, edevat, bina, demirbaş gibi) sürekli olarak kullanmaya hazır olması gerekir.”²⁸ Bu varlıklara duran varlıklar denilmektedir.

Duran varlıklar tekdüzen hesap planında aşağıdaki gibi gruplara ayrılmıştır.

II- DURAN VARLIKLAR

20.

21.

22. TİCARİ ALACAKLAR

23. DİĞER ALACAKLAR

24. MALİ DURAN VARLIKLAR

25. MADDİ DURAN VARLIKLAR

26. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

27. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

28. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER ve GELİR

TAHAKKUKLARI

29. DİĞER DURAN VARLIKLAR

Duran varlıklar ilke olarak “işletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları”²⁹ içerir.

Duran varlıkların fiziksel ekonomik ve diğer sebeplerle zaman geçmesi dolayısıyla uğradığı değer kayıpları, amortisman yoluyla karşılanırlar. Amortisman tabi duran varlıklar şunlardır:

²⁷ Fercan Aykutlu;”Mevcutlarda Amortisman, Vergi Dünyası”, Sayı: 196, Aralık 1997, s. 97-112.

²⁸ Atamanalp, Age, s.

²⁹ Maliye Postası, S.M.S.U, Genel Tebliğ, Sıra No: 1, S.M. ve S.M.M.M ve Y.M.M. Mevzuatı, s. 11.

MADDİ DURAN VARLIKLAR

- Arazi ve Arsalar
- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri
- Binalar
- .-Tesis Makine ve Cihazlar
- Taşıtlar
- Demirbaşlar
- Diğer Maddi Duran Varlıklar

MADDİ OLAMAYAN DURAN VARLIKLAR

- Haklar
- Şerefiye
- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

- Doğal Kaynaklar.

Maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı-8’de açıklayıcı tam metin Ek-1’de sunulmuştur.

Yukarıda Maddi Duran Varlıklar grubunda yer alan “arazi ve arsalar” için V.U.K. 314. Mad’inde “boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir.” denilmektedir. “Ancak:

1. Tarım işletmelerinde meydana getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri,

2. İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar amortismanına tabi tutulur.”

V.U.K. 316. Mad’inde maden ve taş ocaklarının da amortismanına tabi oldukları belirtilmektedir. Bu maddede:

“İşletme sebebiyle maden ve taş ocağında cevherde bir azalma olur. Değerini kaybeden maden ve taş ocaklarının, maliyet bedelleri için ilgili şahısların müracaatları ile

Maliye ve Sanayi Bakanlıkları'nca tespit edilecek olan nispetler üzerinde yok edilir.” denilmektedir.

1.5.Amortismanların Hesaplanması

Amortismanlar işletmeden herhangi bir nakit çıkışı söz konusu olmadan gider olarak yazılabilen tutarlardır. Bu tutarlar fon olarak birikmekte ve varlıkların yenilenmesinde kullanılmaktadır.

Ancak “ayrılan amortismanlar iktisadi kıymetlerin gerçek değerleri üzerinde olmadığından, bunların ekonomik ömürleri sona erdiği zaman yenilenmeleri için fon birikmemiş olmakta; hatta bu fon, sembolik bir seviyede kalmaktadır. Böylece işletmelerin reel değerleri, yenilenmeleri için fon biriktirilemediğinden, korunamamaktadır.”³⁰

Buna rağmen amortisman giderlerinin hesaplanabilmesi için amortisman tabi duran varlıkların aşağıdaki şu unsurlarının tespit edilmesi gerekmektedir:

- a. Amortisman Matrahı
- b. Artık değeri
- c. Hizmet süresi
- d. Amortisman oranı

Yukarıdaki kavramlar 9 No’lu Muhasebe Standardına uygun olarak yazılmıştır. ³¹

a. Amortisman Matrahı

Duran varlıkların amortisman oranına tatbik edilecek değeri onun maliyetidir. Maliyet bedeli ya alış bedeli ya da maliyet artırıcı masraflar toplamıdır. Örneğin, bir makine alınırken satış fiyatına gümrük vergisi, nakliyesi, işçiliği, montajı vb. gibi ödemeler de eklenir.

Şunu da hemen belirtelim ki maliyeti, 5.000.000.-TL’yi aşmayan duran varlıklar amortisman dışı tutulabilmektedir.

Şayet maliyet bedeli bilinmiyorsa V.U.K. 289. Mad.’sinde arazi ve binaların vergi değerleri; değerlerinin borsa rayici, kayıtlı değeri o da yoksa emsal değerleri ile değerlendirilecektir.

³⁰ Muammer Erdoğan; Türkiye’de Enflasyon Muhasebesiyle İlgili Çalışmalar,

³¹ TMMOB; Türkiye Muhasebe Standartları, Seri No:1, Ankara, 1997.

b. Artık Değeri

Duran varlıklar faydalanma süresi sonundaki piyasa değeridir. Kalıntı değer ifadesiyle bir duran varlığın hem ekonomik ömrü sonundaki değeri hem de fiziki ömrünün sonundaki değer anlaşılır.³² Yani ilgili duran varlığın amortisman süresi sonundaki satış fiyatı, onun artık değeridir.

Artık değeri biliniyorsa, ilgili duran varlığın maliyetinden düşülmesi gerekir. Fakat genellikle artık değerleri önemsiz olduğundan dikkate alınmamaktadır. Şayet artık değeri yüksek tutarda ise hesaben dikkate alınarak amortisman tutarı hesaplanmasında kullanılabilir.

c. Hizmet Süresi

Faydalanma süresi duran varlıktan ekonomik olarak yararlanılacak süreyi gösterir. Duran varlıkların ekonomik ömrü asgari bir yıldır. Bir yıldan kısa süreli yatırımlar amortisman tabi tutulamazlar. “Bir de fiziki yada teknik ömrü vardır. Fiziki ömür duran varlıktan yararlanılacak olan süredir. Bazen duran varlık fiziki olarak üretim yapabilir durumda oldukları halde, yeni mal ve hizmetlerin ortaya çıkışı, tüketici zevklerinin değişmesi, teknolojik gelişmeler nedeniyle fiziki ömürlerini doldurmadan demode olabilirler ve ekonomik yönden üretimlerini durdurulması gerekebilir.”³³

d. Amortisman Oranı

Bir sabit rakamının duran varlıktan yararlanma süresine oranıdır. Şayet duran varlıktan 5 yıl yararlanılacağı tahmin ediliyorsa:

Amortisman oranı: $1/5 = 0.20$ olarak tesbit edilir.

Amortisman oranı V.U.K. göre normal amortismanda %20’yi; azalan bakiyeler yönteminde ise %40’ı geçemez.

Yukarıdaki bilgiler ışığında amortisman tutarları şöyle hesaplanır:

- Amortisman matrahı : (M)
- Artık değeri: (HD)
- Hizmet süresi: (t)
- Amortisman oranı: (AO)
- Amortisman tutarı: (a)

³² Türko, Age, s. 280.

³³ Türko, Age, s. 287.

Buna göre amortisman tutarı $a = M/t$ olarak formülize edilir. Yani yıllık amortisman tutarı duran varlığın maliyetinin, o varlıktan faydalanma süresine oranı şeklinde açıklanabilir. Şayet duran varlık için faydalanma süresi sonundaki artık değeri biliniyorsa, amortisman tutarı şöyle hesaplanır:

$a = M - HD/t$ bu formülden artık değeri satıştan dolayı bir nakit girişi olduğundan maliyet bedelinden düşülmesi gerekmektedir. Yani maliyet bedelinden çıkarılan artık değerinin, yararlanma süresine oranı, amortisman tutarını vermektedir.

Oran olarak amortisman tutarı hesaplanırken duran varlığın maliyeti ile mükellefçe tespit edilecek olan amortisman oranı çarpılır. Bu da şu şekilde formülize edilir:

$$a = M \times A.O$$

Amortisman oranı, bir rakamının duran varlıktan faydalanılacak olan yıl sayısına bölünmek suretiyle bulunur. Yani $A.O = 1/t$

1.6. Amortisman Ayırma Yöntemleri

İşletmeler değerini yitiren duran varlıkların yenilenmesi için amortisman ayrılması gerekmektedir. Her hesap dönemi meydana gelen bu değer kayıplarını karşılayacak gerçek yıpranma payını tespit etmeye ihtiyaç duyulmaktadır.

Duran varlıklar için değer kayıplarını tespit için kesin bir ölçü bulunmamakla birlikte tahmini hesaplamalar kullanılmaktadır. Bu bakımdan duran varlıklarda meydana gelen değer kayıplarını tespiti için çeşitli yöntemler ortaya atılmıştır.³⁴

- Sabit amortisman yöntemi
- Azalan bakiyeler amortisman yöntemi
- Artan amortisman yöntemi
- Dalgalanma gösteren amortisman yöntemleri

1.6.1. Sabit tutarlı amortisman yöntemi

Muhasebe dilinde eşit tutarlı amortisman denilen bu yöntemde, her yıl eşit tutarda amortisman payı ayrılmaktadır. Yani “değer kaybını her hesap döneminde oransal olarak değişmeyeceği varsayımına dayalı olan ve duran varlığa önceden tahmin olunan kullanım

³⁴ Sebahattin Yılmaz, Envanter ve Bilanço, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum, 1987, s. 330.

süresi boyunca her hesap döneminde amortisman ayrılması suretiyle uygulanan bir yöntemdir.”³⁵

Bu yöntemde duran varlığın ekonomik ömrü dikkate alınır. Amortismanla konu olan değerde varsa artık değeri düşürülerek, duran varlığın tahmin edilen hizmet süresine bölünmek suretiyle yıllık amortisman payı bulunur. Bu pay sabittir.³⁶ Bundan dolayı hesaplanması kolaydır. Ancak bu yöntemle vurgulanan sabit tutarlar amortisman her dönem aynı olacağı, gerçekte mümkün değildir.

Örneğin; ABC işletmesi ihtiyacında kullanmak üzere 5.000.000.000.-TL. tutarında bir makine satın almaktadır. Bu varlık için 5 yıl faydalanılacağı öngörülmektedir.

Buna göre amortisman tutarlarını önce tutar olarak ve oran olarak hesaplayıp, amortisman tutarlarını yıllara göre dağılımı bir çizelge şöyle gösterilebilir:

Tutar olarak;

$$a=M/t=5.000.000.000.-TL/5 \text{ yıl}=1.000.000.000.-TL.$$

Oran olarak;

$$a=M \times A.O \quad 5.000.000.000TL \times 0.20=1.000.000.000.-TL.$$

$$AO=1/5=0.20$$

Çizelge 1.1 Makine için Sabit Tutarlı Amortisman Tutarı

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
1	5.000.000.000	0.20	1.000.000.000
2	5.000.000.000	0.20	1.000.000.000
3	5.000.000.000	0.20	1.000.000.000
4	5.000.000.000	0.20	1.000.000.000
5	5.000.000.000	0.20	1.000.000.000
		Toplam	5.000.000.000

Çizelge 1.1’de görüldüğü gibi sabit tutarlı amortisman yöntemine göre 5 yıl boyunca amortisman oranı (%20) ve bu orana tatbik edilen amortisman matrahı

³⁵ Güvenli, Age, s. 45.

³⁶ Atamanalp, Age, s. 788.

(5.000.000.000.-) sabittir. Burada amortisman tutarı, oran ile çarpılmak suretiyle amortisman tutarı bulunmaktadır. Yani $5.000.000.000.- \times 0.20 = 1.000.000.000.-$ TL'dir. Sonraki yıllarda amortisman matrahı ve oran sabit olduğu için amortisman tutarları da yıllara göre sabit olmaktadır. Böylece 5. yıl sonunda amortisman tutarları toplamı 5.000.000.000.-TL. duran varlık maliyetine eşit olmaktadır.

1.6.2. Azalan tutarlarda amortisman yöntemi

Bu yöntemde ilk yıllarda yüksek, son yıllarda giderek azalan tutarlarda amortisman ayrılmaktadır. “Duran varlığın ilk hesap dönemlerinde fazla değer kaybına uğrayacağını ve değer yitirilmesinin giderek azalacağını, yani ilk hesapta dönemlerimde duran varlığın mal oluşa daha fazla katkıda bulunacağını ve bu katkının giderek azalacağını varsayılmaktadır. Bunun nedeni ilk hesap dönemlerinde daha verimli olduğu görüştür.”³⁷

Enflasyonist ortamda firmalar bu yöntemi uygulamayı daha çok tercih etmektedirler. Çünkü ilk yıllarda duran varlık maliyetinin yarıya yakını ilk iki yılda amorti edilebilmektedir.

1.6.2.1. Azalan tutarlar üzerinden amortisman ayırma

Eşit oranlı kalan değerler üzerinde amortisman ayrılmaktadır. Bu yöntemde “her yıl ayrılan amortisman esas değerden düşülür. Gelecek yıl amortisman kalan değer üzerinden hesaplanır. Uygulanan amortisman oranları her yıl aynı olduğu halde oranların uygulandığı değerler yıllar geçtikçe daima azaldığından, amortisman tutarları da her yıl gittikçe azalır.”³⁸

Örneğin; işletme 120.000.000.-TL. tutarında bir demirbaş alıyor. Bu demirbaş için işletmece tespit edilen amortisman oranı %20'dir. Buna göre yıllara göre amortisman dağıtım çizelgesi şöyle gösterilir:

³⁷ Güvemli, Age, s. 59.

³⁸ Aktuğlu, Age, s. 69.

Çizelge: 1.2 Demirbaş İçin Azalan Tutarlarda Amortisman Ayırma

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
1	120.000.000	0.40 ³⁹	48.800.000
2	120.000.000-48.800.000	0.40	28.800.000
3	72.000.000-28.800.000	0.40	17.280.000
4	43.200.000-17.280.000	0.40	10.368.000
5	25.920.000-10.368.000	0.40	15.552.000
		Toplam	120.000.000

Çizelge 1.2’de görüldüğü üzere demirbaş amortisman tutarları azalan tutarlar amortisman yöntemi kullanılarak yıllara göre dağılımı gözükmektedir. Burada amortisman matrahı, önceki yıl birikmiş amortismanların düşülerek kalan tutarın, amortisman oranı ile çarpılmak suretiyle bulunmuştur. Bu yöntemle yıllara amortisman tutarları gittikçe azalan bir durum arz etmektedir. 2. Yıl 120.000.000.- - 48.800.000.- =72.000.000.-TL. kalan değer olmaktadır. 72.000.000.-x 0.40 = 28.800.000.-TL’dir.

Yalnız beşinci yılda kalan değer kadar amortisman ayrılarak, demirbaşın maliyet bedeli yok edilmiştir.

1.6.2.2. Azalan oranlar üzerinden amortisman ayırma

Bu yöntemde amortisman konu değer her yıl aynı kalmakta, uygulanacak amortisman oranları giderek azalmaktadır. Böylece ilk yılda yüksek, sonra azalan tutarlarda amortisman ayrılabilir. ⁴⁰

Örneğin; işletme 1.000.000.000.-TL. tutarında bir makine alıyor. Azalan amortisman oranı %30’dan başlayarak her yıl %5 oranında azaltılarak 5 yıl boyunca amortisman dağıtım çizelgesi şöyle gösterilir:

Çizelge: 1.3 Makine İçin Azalan Oranlarda Amortisman Ayırma

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
1	1.000.000.000	0.30	300.000.000
2	1.000.000.000	0.25	250.000.000
3	1.000.000.000	0.20	200.000.000
4	1.000.000.000	0.15	150.000.000
5	1.000.000.000	0.10	100.000.000
		Toplam	1.000.000.000

³⁹ V.U.K. madde 315’e göre azalan tutarlarda amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır.

Çizelge 1.3'de görüldüğü gibi makine için amortisman matrahı değişmeden, amortisman oranlarının %30, %25, %20, %15, %10 şekilde azalan olduğu görülmektedir. Bu oranlar amortisman matrahı ile çarpılarak amortisman tutarları hesaplanmıştır. 4. Yılda $1.000.000.000 \cdot 0.15 = 150.000.000$.-TL amortisman tutarı ayrılmaktadır. 5. Yıl sonunda amortisman tutarı toplamı makine maliyetini yok etmektedir.

1.6.2.3. Yıl sayıları toplamı üzerinden amortisman ayrımı

Bu yöntemde duran varlığın hizmet süresi içindeki yıl sayıları toplanmakta ve her yıla ait amortisman oranı, varlığın kullanım ömrünü yıl sayılarının toplamına bölünmek suretiyle bulunmaktadır.⁴¹

İşletmede makine 5 yıl kullanım ömrüne sahip ise dönem itibariyle amortisman oranları:

Yıl sayıları toplamı $1+2+3+4+5=15$

Yukarıdaki makine için yıl sayıları toplamına göre amortisman dağıtım çizelgesi şöyle gösterilir:

Çizelge: 1.4 Makine İçin Yıl Sayıları Toplamına Göre Amortisman Ayırma

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
1	1.000.000.000	$5/15=0.33$	330.000.000
2	1.000.000.000	$4/15=0.27$	270.000.000
3	1.000.000.000	$3/15=0.20$	200.000.000
4	1.000.000.000	$2/15=0.13$	130.000.000
5	1.000.000.000	$1/15=0.07$	70.000.000
		Toplam	1.000.000.000

Çizelge 1.4'de makine amortisman matrahı değişmemektedir. Ancak oran yıl sayıları toplamına göre hesaplanmaktadır. 1. Yıl amortisman oranı şöyle bulunmuştur:

Hizmet süresi 5 yıl olduğundan 1. Yıl bu makine 5 yıl üzerinden $5/1+2+3+4+5=5/15=0.33$ 'dür. $1.000.000.000 \cdot 0.33 = 330.000.000$.-TL. amortisman payı ayrılır. 2.

⁴⁰ Güvenli, Age, s. 64.

⁴¹ Güvenli, Age, s. 65.

Yıl makine 4 yıl kullanılacağından $4/15=0.27$ olur. Buna göre $1.000.000.000 \times 0.27 = 270.000.000$.-TL'dir. Böylece 5. Yıl sonunda makine maliyeti amorti edilmiş olacaktır.

1.6.2.4. Başlangıç indirimi

Bu yöntemle ilk yılda yüksek oranda amortisman payı ayrılır. Sonraki yıllarda kalan değer üzerinden sabit oranda amortisman ayrılmaktadır.⁴² Duran varlıklar ilk yıllarda daha

verimli çalıştığından dolayı, daha çok yıpranmaya maruz kalırlar. Genellikle teknolojik gelişmenin en çok etkilendiği bilgi işlem makinelerinde, bu yöntemin uygulanması faydalıdır.

Örneğin; İşletmenin bilançosunda 100.000.000.-TL. kayıtlı demirbaşın hizmet süresi 5 yıldır. 1. Yıl önemli değer kaybından dolayı amortisman oranı %40 olarak tesbit edilmiştir. Buna göre amortisman dağıtım çizelgesi şöyle gösterilebilir:

Çizelge: 1.5 Demirbaş İçin Başlangıç İndirimine Göre Amortisman Ayırma

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
1	100.000.000	0.40	40.000.000
2	100.000.000	0.15	15.000.000
3	100.000.000	0.15	15.000.000
4	100.000.000	0.15	15.000.000
5	100.000.000	0.15	15.000.000
		Toplam	100.000.000

Çizelge 1.5'de görüldüğü gibi demirbaş için 1.yılda önemli değer kaybından dolayı %40'lık amorti edilerek $100.000.000 \times 0.40 = 40.000.000$.-TL. amortisman tutarı hesaplanmıştır. Başlangıç indirimi demirbaş maliyetinin yarıya yakındır. 2 ve sonraki yıllarda ise sabit oranda $100.000.000 \times 0.15 = 15.000.000$ TL. amortisman hesaplanmaktadır.

⁴² Güvenli, Age, s. 74.

1.6.3. Artan tutarlarda amortisman yöntemi

Bu yöntem azalan tutarlı amortismanların tersidir. İlk yıllarda az, son yıllara doğru giderek artan tutarlarda amortisman ayırımı var sayılmaktadır. Dolayısıyla “değer kaybı giderek artan ve mal oluşa giderek daha fazla katkıda bulunan duran varlıkların amortismanında yararlanılan bir yöntemdir.”

Artan tutarlı amortisman yöntemi, amortisman ayırımını geciktirmesi, maliyete katkı payını sonraki yıllara bırakılması açısından eleştiri almaktadır. Daha doğrusu amortisman ayrılma işlemi geleceğin belirsizliği içine bırakılmıştır.⁴³

Örneğin; 400.000.000.-TL. kayıtlı bulunan bir demirbaşın kullanım süresi 5 yıl, amortisman oranı %10’dan başlayarak her yıl %5 oranında artırıldığı varsayılmak koşuluyla amortisman dağıtım çizelgesi şöyle düzenlenir:

Çizelge: 1.6 Demirbaş İçin Artan Oranlarda Amortisman Ayırma

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
1	400.000.000	0.10	40.000.000
2	400.000.000	0.15	60.000.000
3	400.000.000	0.20	80.000.000
4	400.000.000	0.25	100.000.000
5	400.000.000	0.30	120.000.000
		Toplam	400.000.000

Çizelge 1.6’da görüldüğü gibi demirbaş için amortisman matrahı değişmemekte ancak amortisman oranları sırasıyla %10, %15, %20, %25, %30 şeklinde artmaktadır. 1. Yıl $400.000.000.- \times 0.10 = 40.000.000.-\text{TL}$: 2. Yıl $400.000.000.- \times 0.15 = 60.000.000.-\text{TL}$. ve 5. Yılda ise $400.00.000 \times 0.30 = 120.000.000.-\text{TL}$ ’dır. Böylece 5. Yıl sonunda demirbaş maliyeti amorti edilmektedir.

Türk vergi mevzuatında; bu yöntem yer almamaktadır. Ancak meyvecilik işletmelerinde uygulama alanı bulabilir. Meyve ağaçları yıllar sonra meyve verdiğinden, amortisman ayrılması geciktirilebilir.

⁴³ Güvenli, Age, s. 75.

1.6.4. Dalgalanma gösteren amortisman yöntemleri

Bu yöntemi “değişik pay ve amortisman yöntemleri” de denilmektedir. Bir duran varlığın yıllık amortisman tutarı söz konusu duran varlığı yapacağı hizmet birimi veya çalışma süresi ile orantılı olarak hesaplanır.⁴⁴

1.6.4.1. Hizmet birimine göre amortisman

Amortisman hesaplamalarında duran varlığın özelliklerine bağlı olarak hizmet birimi yada üretim birimi değişik olacaktır. Taşıtlarda değer kaybı yol gitmesine; makinalarda ise üretim cinsinin özelliğine göre metre, kilogram v.s. şeklinde olabilmektedir.

Bu şekilde hizmet birimi tespit edildikten sonra, duran varlık kullanma süresince ne kadar hizmet veya üretimde bulunacağı hakkında tahmin hesaplamaları yapılır.⁴⁵

Örneğin; 5.000.000.000.-TL’ye alınan bir kamyonun 6 yıl kullanılacağı tahmin ediliyor. Bu kamyon 100.000 kilometre yol kat etmiştir. 500.000 kilometre yol aldıktan sonra hizmet dışı kalacağı varsayılmaktadır.

Buna göre 1. Yıl kamyonun amortisman tutarı;

$$5.000.000.000\text{TL} \times (100.000\text{km}/500.000\text{km}) = 1.000.000.000\text{TL}$$

Öncelikle km başına düşen amortisman payı bulunur.

$$1.000.000.000\text{TL}/500.000\text{km} = 10.000\text{TL./km}$$

Çizelge: 1.7 Katedilen Km’ye Göre Amortisman Tutarı Ayırma

Yıllar	Amortisman Matrahı Yıllık Katedilen Km.	Km. Başına Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
1	100.000	10.000	1.000.000.000
2	75.000	10.000	750.000.000
3	125.000	10.000	1.250.000.000
4	125.000	10.000	1.250.000.000
5	25.000	10.000	250.000.000
6	50.000	10.000	500.000.000
		Toplam	5.000.000.000

⁴⁴ Yılmaz, Age, s. 165.

⁴⁵ Yılmaz, Age, s. 167.

Çizelge 1.7’de görüldüğü gibi kamyon için amortisman oranı, kat edilen km esasına göre 1.yıl şöyle hesaplanmaktadır:

Maliyet x (kat edilen km/toplam kat edilecek km)

5.000.000.000.-TL. x (75.000km/500.000km)= 750.000.000.-TL. olmaktadır.

Diğer yıllarda da km esasına göre hesaplanan amortisman tutarları toplamı, kamyon maliyetine eşit olmaktadır.

1.6.4.2. Çalışma süresine göre amortisman

Bu yöntemden duran varlığın yıl için çalışabileceği saat miktarı tahmin edilir. Bunun için saatlik amortisman payı hesaplanarak yıllık çalışma süresiyle çarpılmak suretiyle amortisman tutarları hesaplanabilmektedir.

Örneğin; bir duran varlığın maliyet bedeli 500.000.000TL. çalışma süresi 50.000 saattir. Yıllara göre 10.000, 15.000, 9000, 7000, 9000 saat çalışma saati tespit edilmiş olup; duran varlığa ilişkin değişken amortisman tutarları şöyle hesaplanır:

Çizelge: 1.8 Çalışma Süresine göre Amortisman Ayırma

Yıllar	Amortisman Matrahı Yıllık Çalışma Saati	Saat Başına Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
1	10.000	10.000	100.000.000
2	15.000	10.000	150.000.000
3	9.000	10.000	90.000.000
4	7.000	10.000	70.000.000
5	9.000	10.000	90.000.000
		Toplam	500.000.000

Çizelge 1.8’de görüldüğü gibi saat başına amortisman payı 10.000.-TL./saat şöyle bulunmuştur:

Saat başına amortisman payı = Maliyet bedeli/Çalışma süresi.

= 500.000.000.-TL/50.000 saat= 10.000.-TL/saat.

Buna göre 1. yıl duran varlık 10.000 saat çalıştığına göre;

10.000 saat x 10.000.-TL./saat = 100.000.000.-TL. amortisman tutarı ayrılır.

2. yıl 15.000 saat çalışan varlığın amortisman payı 15.000 saat x 10.000.-TL./saat = 150.000.000.-TL. bulunmuştur. 3,4 ve 5. yıllarda değişen çalışma saatlerine göre

amortisman tutarları hesaplanmaktadır. Böylece 5. Yıl sonunda 500.000.000.-TL. toplam amortisman tutarı varlığın maliyet bedeline eşit olmaktadır.

Literatürde değişik amortisman yöntemleri ele alınmıştır. Aşağıda ise Türk Vergi Mevzuatı'nda amortismanlar ele alınacaktır.

1.7. Türk Vergi Mevzuatında Amortismanlar

Ülkemizde amortismanlar V.U.K., G.V.K., K.V.K. ve T.T.K'unda işlenmektedir. 1980 yılından sonra amortisman ile ilgili konuları; şu zamana kadar yasal düzenlemeler ve amortismanlar ile ilgili yeni kurumlardan ziyade, uygulanan politikalar sonucu ortaya çıkan enflasyonist durum karşısında, özel bir amortisman rejimi ile kuruluşların finansman açısından güçlü kılınmaları için, etkin hale getirilmesi amaçlanmaktadır. Bu yasal düzenlemeler:

1. Yeniden değerlemeye ilişkin,
2. Amortisman oranlarının yükseltilmesi olarak özetlenebilir. Ancak 2. Yasal düzenleme 1994 yılından itibaren amortisman oranları %5 oranda düşürülerek %20'lere getirilmiştir.⁴⁶ V.U.K'na göre ayrılan amortismanların tutarı hasılatlardan indirilebilir. Ancak V.U.K. hükümlerine göre işletmeye kayıtlı olsa bile binek otomobiller hariç şahsi ihtiyaçlar dolayısıyla kullanılan diğer taşıtların amortismanlarının sadece yarısı gider yazılabilmektedir.⁴⁷

1.7.1. Amortismanların konusu

V.U.K. 313-321. Maddeleri amortismanlara yer vermiştir. 313. Maddesi'ne göre iktisadi kıymetlerin amortismanına tabi tutulabilmesi için bazı şartlara haiz bulunması gerekir. Bu şartlar:

- a. İktisadi kıymetlerin işletmede bir yıldan fazla kullanması

Buna göre işletmede bir yıldan az kullanılan iktisadi kıymetler amortismanına tabi değildir.

- b. İktisadi kıymetlerin yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunması

⁴⁶ Güvenli, Age., s. 177.

⁴⁷ Osman Pehlivan, Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon, 1998, s. 197.

Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeyen “boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir” (Mad. 314). Ancak, tarım işletmelerindeki tarım tesisleriyle, “işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar amortismanına tabi tutulur” (Mad. 314).

c. Değeri belli bir tutarı aşması

Değeri 5.000.000TL’sını aşmayan şerefiyeler ile işletmede kullanılan iktisadi kıymetler amortismanına tabi değildir. ancak doğrudan gider olarak muhasebeleştirilebilir.

İktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük sağlayan iktisadi kıymetlerde 5.000.000TL’lık sınır topluca dikkate alınır. (Mad. 313, 2. Fıkra) Örneğin; bir tiyatro işletmesinde her bir koltuğun değeri 5.000.000TL’sından az olmasına karşılık, hizmet üretiminde tüm koltukların birlikte kullanımları sonucu, koltukların toplam tutarı dikkate alınarak amortismanına tabi tutulabilecektir.

G.V.K.’nın 40/7, 57/6, 68/7 maddelerinde, “V.U.K. hükümlerine göre ayrılan amortismanlar” safi kazancın tespit edilmesi için gider olarak yazılabilir. G.V.K.’nın 74/6 maddesinde ise “kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar” gayri safi hasılatından indirim söz konusudur.

K.V.K.’nın 14. Mad.’sinde kuruluş ve örgütlenme giderlerinden ayrılacak amortismanların kurum kazancından düşülmek üzere gider yazılacağı yer almaktadır.

T.T.K.’nın 460. Mad.’sinde amortismanlar, tenzilat olarak adlandırılmıştır. İşletmelerde sürekli olarak kullanılan tesisatların, duruma göre uygun olan tenzilat yapıldıktan sonra, değerleri bilançoda pasif tarafta itfa şeklinde gösterilebilir.

1.7.2. V.U.K.’unda amortisman ayırma yöntemleri

V.U.K.’muz amortisman tutarlarının hesaplanmasında 4 yöntem kabul etmiştir. Şunu ifade etmek gerekir ki , ülkemizde genel olarak iki yöntem daha sıklıkla uygulanmaktadır. Bunlar normal ile azalan bakiyeler yöntemidir. Aşağıda V.U.K. mevzuatında yer alan yöntemler ele alınmaktadır.

1.7.2.1. Normal amortisman

“Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin değerini %20 nispetinden fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinde yok ederler.

Ancak binalar ile %20 nispetinden daha yüksek nispetinde daha yüksek nispette amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değeri Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan nispetler üzerinden yok ederler (V.U.K. Mad.315).

Söz konusu nispetler Maliye Bakanlığı'nca 18 Ekim 1983 tarih ve 18195 sayılı Resmi Gazete'de 153. Sıra nolu V.U.K. Genel Tebliğ olarak yayınlanmış bulunmaktadır.

Bu yöntemde mükellefler serbestçe tespit ettikleri %20'yi aşmayan amortisman oranı ile amortismanına konu olan duran varlık değeri çarpılarak amortisman tutarı hesaplanır. Bu tutar amortisman süresi boyunca her yıl eşit tutarlarda olmaktadır. Hesaplanması çok kolay olduğundan ülkemizde işletme hesabı esasına göre defter tutanların tümü, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin ise isteyenleri bu yöntemi kullanabilirler.

1.7.2.2. Azalan bakiyeler usulüyle amortisman

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler dilerlerse bu yöntemi uygulayabilirler. Böylece mükellefler amortismanına tabi iktisadi değerlerini azalan bakiyeler üzerinden yok edebilirler (Mad.315). Bunun tatbikinde:

a Her yıl amortismanına konu değer, önceden ayrılan amortismanların düşünmesi retiyle bulunur.

b. Uygulanacak amortisman oranı, normal amortisman oranının iki katıdır.

c. Amortisman süresi, bir rakamının normal amortisman oranına bölünmek suretiyle bulunur.

Amortisman süresinin son yılına tekabül eden kalan değer o yıl, nispete uygulanmaksızın tamamen yok edilir (V.U.K. Mad. 315).

1.7.2.3. Madenlerde amortisman

V.U.K. 316. Maddesinde madenlerde amortisman konusu ele alınmıştır. Bu maddeye göre; maden ve taş ocakları üretim yapıldıkça bunların içlerindeki cevheri azalacağı bir gerçektir. Dolayısıyla bir kıymet kaybına uğrayacağı için, maliyet veya imtiyaz bedellerini Maliye ve Sanayi Bakanlığı'nca tespit edilen oranlar üzerinden yok edilmesi gerekmektedir.

1.7.2.4. Fevkalâde amortisman

“Amortismana tabi olup;

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,
2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik veri ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelen,
3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalan,

Menkul ve gayri menkullerle, haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı’nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı tespit edilen fevkalâde ekonomik ve teknik amortisman nispetleri uygulanır” (V.U.K. Mad. 317).

Fevkalâde amortisman, iktisadi kıymetlerin normal kullanım sürelerini tamamlanmadan görülen yıpranma, aşınma ve değer kayıpları için uygulanan amortisman yöntemidir.

Ülkemizde uygulanabilecek amortisman yöntemleri ele alındıktan sonra amortisman uygulamasına geçilecektir.

1.7.3. Amortisman uygulaması

Vergi Usul Kanununa göre; amortisman uygulaması ile ilgili aşağıdaki bilgiler sunulmaktadır.

a. Amortisman oranlarının geçerlilik tarihi:

Amortisman oranları Maliye Bakanlığı’nca ilan ve tespit edilen oranlar, ilan tarihinden itibaren geçerlidir. Şayet gerekli görülürse bu oranları ve amortismanla ilgili hususları değiştirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. (V.U.K. Mad. 318)

Mükellefler ilan ve tespit edilen oranları aşmayacak şekilde isteğe bağlı olarak amortismanları hesaplayabilirler. Cari yılda uygulanan amortisman oranı, gelecek yıl değiştirilemez (V.U.K. Mad. 319).

b. Süre:

Amortismanlarda süre, varlıkların envantere kaydedildikten sonra başlar. Amortisman süresi bir sabit rakamının mükellefçe seçilen orana bölünmesiyle bulunur (V.U.K. Mad. 320).

Yalnız 4108 sayılı kanunun 6. Maddesiyle değişen fıkrada 1.1.1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere sadece genel hizmetlerle ilgili olarak satın alınan binek otomobiller için kıst amortisman yürürlüğe konulmuştur.

Bu amaçla satın alınan binek otoların, aktife girdiği ay tam ay sayılmak üzere faaliyet dönemi sonuna kadar kalan aylar sayısı kadar amortisman hesaplanır. Amortisman ayrılmayan süreye tekabül eden kalan değer de son yıla eklenir.

Dönem sonlarında binek otomobillerin amortisman işleminde dikkat edilecek husus; amortisman payının 1/2'si gider kaydedilmesinin yanında binek otonun envantere alındığı yılda kıst amortisman uygulamasıdır. Yani amortisman payı 12'ye bölünür, bulunan tutar o yıla ait olan kalan ay sayısı ile çarpılarak elde edilen tutar ,ilgili yılın giderlerine atılır. Kıst amortismandan dolayı, 1. yıl tam dönem amortisman tutarı arasındaki fark, yani ayrılmayan süreye isabet eden kalan değer, hizmet süresinin son yılındaki amortisman tutarına ilave edilir. Bu kalan değer için ayrıca ek bir süre tanınmaz.⁴⁸

Örneğin; 10 Ağustos 1995 tarihinde şirket yöneticilerine tahsis edilmiş olan 2.400.000.000.- maliyetli binek oto için kıst amortisman ayırmak gerekirse;

(Normal amortisman oranı %20)

Yıllık amortisman tutarı $2.400.000.000 \times 0.20 = 480.000.000 \text{ TL}$.

Ağustos ayı tam sayılmak üzere Aralık ayı dahil 5 aylık amortisman tutarı $480.000.000 \times (5 \text{ ay} / 12 \text{ ay}) = 200.000.000 \text{ TL}$. hesaplanır. 5. Yılda ise kalan $280.000.000 \text{ TL}$. + $480.000.000 \text{ TL} = 760.000.000 \text{ TL}$. amortisman tutarı olmaktadır.

Çizelge: 1.9 Binek Oto İçin Kıst Amortisman Ayırma

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
1	2.400.000.000		200.000.000
2	2.400.000.000	0.20	480.000.000
3	2.400.000.000	0.20	480.000.000
4	2.400.000.000	0.20	480.000.000
5	2.400.000.000	0.20	760.000.000
		Toplam	2.400.000.000

⁴⁸ Sedat Ünalın, "İşletmelerde Binek Otoları İle İlgili Tüm İşlemler ve Tekdüzen Hesap Planı İle Bağımlı Muhasebe Kayıtları" Yaklaşım Dergisi, ss-14-25, s.23

Çizelge 1.9'da görüldüğü gibi işletme envanterine 10 Ağustos'ta alınan binek oto için 1.yıl 200.000.000.-TL 'lık amortisman payı şöyle hesaplanmıştır:

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = 2.400.000.000.-\text{TL} \times 0.20 = 480.000.000.-\text{TL}$$

Ağustos ayı tam sayılmak üzere Aralık ayı dahil 5 aylık kıst amortisman payı ayrılacaktır.

$$\text{Aylık amortisman tutarı} = \text{Yıllık Amortisman Tutarı} / \text{Ay Sayısı}$$

$$= 480.000.000.- / 12 = 40.000.000.-\text{TL}$$

Buna göre 5 ay $\times 40.000.000.-\text{TL} = 200.000.000.-\text{TL}$ 'dır. 2,3 ve 4.'üncü yıllarda normal olarak 480.000.000.-TL ayrılmaktadır. 5. yılda ise ayrılmayan (480.000.000 - 200.000.000=280.000.000) 280.000.000.-TL ise 5. yılın amortisman tutarına eklenir. Yani 480.000.000.- + 280.000.000.- =760.000.000.-TL amortisman ayrılmaktadır. Böylece 5. yılın sonunda binek oto maliyetine eşit amortisman tutarları ayrılmıştır.

Amortisman süresi boyunca çeşitli sebeplerle ayrılmayan amortisman tutarlarından dolayı amortisman süresi uzatılamaz. (V.U.K. Mad. 320)

c. Amortisman yöntemi seçme:

Mükellefler amortismanları diledikleri yönetime göre hesaplayabilirler. Ancak, işletmeden cari yılda uygulanan normal amortisman yöntemi gelecek yıllarda da uygulanmalıdır, değiştirilemez.

İşletmesinde azalan bakiyeler yöntemini benimseyen mükellefler, daha sonraki yıllarda normal yönetime dönüş yapabilirler. Bu şekilde değişiklik yapan mükellefler, durumu beyannamelerinde veya bilançolarında göstermek zorundadır (V.U.K. Mükerrer Mad. 320).

Ayrıca Türk Muhasebe Standardı-9'da amortisman muhasebesine ilişkin tam metin Ek-2'de sunulmuştur.

Genel olarak amortisman konusu işlendikten sonra , ikinci bölüm olan sanayi işletmelerinde amortisman konusuna geçilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

SANAYİ İŞLETMELERİNDE AMORTİSMAN

Bu bölümde maliyetin tanımları ile maliyeti oluşturan giderler hakkında bilgiler verilmekte ve maliyet amortisman ilişkisi incelenmektedir.

Sanayi işletmelerinde genel olarak maliyet hesaplamaları birim fiyatın tesbiti , faaliyet sonuçlarının saptanması, kontrol aracı olması v.b. bazı faydaları olduğu bilinmektedir. ⁴⁹ Amortismanlar, maliyet hesaplamalarında işletmeler için önem arz etmektedir. Özellikle, yüksek değerdeki teknolojik araçların kullanıldığı işletmelerde amortismanların payı, maliyet içersinde yüksek tutarlarda gözükecektir. Örneğin yoğun teknolojik araçlarla donanan bir otomotiv sektöründe maliyet amortismanları tutarı oldukça önem arz etmektedir.

2.1 Maliyetin Tanımı

Günlük yaşamda çok kullanılan bir kavram olan maliyet şu şekilde kullanıla gelmiştir. Teknolojik etkinlikten uzak üretim yani yüksek maliyet; bir sanayi malının yerli üretimi önemlidir, bunun niteliği, maliyeti ikinci plandadır.

İşletmeler ekonomik iş bölümü sonucu olarak belirli bir alanda faaliyet göstererek toplumun gereksinmelerini karşılarlar. Örneğin; bir konut kooperatif işletmesi üyelerine ev sahibi olmaya yardım eder; bir kargo işletmesi malların bir yerde, ulaşılması istenen taşınmasını sağlar; bir toptancı-perakende satış işletmesi mallarını başkalarını ihtiyaçlarını gidermek için işletmesinde hazır bulundurarak fayda sağlar.

İşte sanayi işletmeleri de imalat işiyle uğraşırlar. Sonuçta bir takım değerler ortaya çıkar. Bu “işletmeler her zaman çeşitli üretim faktörlerini”⁵⁰ (input) birleştirerek bunlardan toplum gereksinmelerini karşılamaya yarayacak biçim, nitelik ve miktarda (output)

⁴⁹ Bursal -Ercan; Age.,s.14-15

⁵⁰ Üretim Faktörleri; emek, sermaye, doğal kaynaklar mütteşebbis olarak bilinmektedir.

meydana getirilir. Bu ürünler mamül veya hizmet olabilir.”⁵¹ Sanayi işletmesi şöyle de tarif edilebilir;

Sanayi işletmesi; hammadde, işçilik ve genel üretim maliyetlerini fabrika denilen yerde bir araya getirilerek üretim sürecine sokulması ve üretim faaliyetinin tamamlanmasına kadar birtakım fedakârlıklara katlanarak, meydana getirilen mamülleri satan ekonomik ve teknik bir birimdir.

Mamüllerin maliyeti hammadde, işçilik ve genel üretim maliyetlerinden oluşur. Genel üretim maliyetleri “üretimi gerçekleştirmede yararlı ve zorunlu olan, fakat genellikle üretim hacmi doğrudan bağlı ve duyarlı olmayan üretim maliyetidir. Bu grupta enerji maliyeti gibi değişken; ustabaşı, temizlikçi ve yardımcı malzeme maliyetleri gibi yarı değişken ve amortisman, kira, sigorta gibi değişmez (sabit) nitelikli üretim maliyetleri yer alır.”⁵²

– Yukarıdaki tanımda amortismanların sabit nitelikte üretim maliyetini teşkil ettiği anlaşılmaktadır.

2.1.1 Kişiler açısından maliyetin tanımı

Kişiler açısından maliyet, ekonomide bir birim olan kişilerce katlanılan fedakarlıkları kapsar. İnsanlar, ihtiyaçlarını karşılamak için paraya ihtiyaç duyarlar. Eğer günümüzde olduğu gibi mal çeşitlerinin çok fazla görüldüğü ülkemizde, ilgili olan insanlar mallarla ilgili fiyat, kalite, garanti gibi konularda bir takım kararlar alırlar. Bu suretle kişilerin ilgilendiği maliyet kavramı daha çok bu malın kaç paraya elde edileceğini ve satıcıya ödeyeceği para tutarı ile ilgilidir.⁵³

Kişi almak istediği bir arabayı satın alırken, bunun için ödeyeceği KDV ‘yi taşıt alım vergisini, diğer tüm fonları dikkate alarak karar verir.

⁵¹ Nasuhi Bursal- Yücel Ercan; Maliyet Muhasebesi, 3. Basım, Muhasebe Enstitüsü, Yayın No: 58, İstanbul, 1990, s. 3.

⁵² Alparslan, Peker; Modern Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Enstitüsü Yayını, Yayın No: 53, 4. Basım, İstanbul, 1988, s. 158.

2.1.2. İşletmeler açısından maliyetin tanımı

"İnsanların ihtiyaçlarını doğrudan doğruya veya dolaylı olarak karşılamak amacıyla işlenen ve işletilen her iktisadi birime işletme adı verilir." ⁵⁴ İşletmeler farklı yönlerden gruplandırılabilir. İşletmeler faaliyetlerine göre üç temel grupta toplanabilir. Bunlar ticaret, hizmet ve imalat işletmeleridir.

İşletmeleri ticaret , hizmet ve imalat işletmeleri olarak üçe ayırmak suretiyle maliyetin tanımı yapılabilir.

2.1.2.1 Ticaret işletmelerinde maliyet

Ticaret işletmeleri toplumun ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetleri sağlayan, bunların satış ve dağıtımını organize eden işletmelerdir. ⁵⁵

Ticari maliyet = Malın Alış Bedeli + Alış Masrafları'ndan oluşmaktadır. İşletme bu maliyete kâr marjı ekleyerek satış fiyatını tespit eder.

2.1.2.2. Hizmet işletmelerinde maliyet

Hizmet işletmeleri, faaliyet konularına göre müşterilerinin ihtiyaçlarını karşılamayı amaç edinen işletmelerdir. ⁵⁶ Hizmet maliyeti şöyle bulunmaktadır:

Hizmet maliyeti= Hizmet çeşidinin maliyeti + İşçilik

Hizmet maliyetine kar marjı eklenerek birim hizmet fiyatı tesbit edilmiş olacaktır.

2.1.2.3 Üretim işletmelerinde maliyet

Ticaret işletmelerinde ticari kazancın tespit edilmesi gayet kolaydır. Bunun için katlanılan fedakarlıklar ile sağlanan gelirler karşılaştırılır. Aradaki müspet fark kâr olmaktadır. Halbuki, herhangi bir ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri gibi üretim faktörleri harcayarak mamül haline getirilen bir sanayi işletmesinde, maliyet hesaplamaları büyük bir sorun arz etmektedir. Ayrıca mamülün elde edilmesi için yapılan direkt maliyetler yanında endirekt maliyetler de mevcuttur. Bu maliyetler toplamının veya

⁵³ Celaleddin, Atamanalp; Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi – Genel Esaslar Cilt 1, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Araştırma Merkezi Yayınları No:101 Erzurum, 1984, S. 20

⁵⁴ Osman Demirdöğen ; "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler " , Erzurum Ticaret ve Sanayi Odası Yayın No:1996-1, Erzurum, 1996, s.1

⁵⁵ Atamanalp; Age S.21

⁵⁶ Demirdöğen ; Age.,s.1

birim başına maliyet bedeline isabet eden kısmının hesabı, sanayi işletmelerinde bir takım maliyet problemleri doğurmaktadır.⁵⁷

Örneğin üretim yerlerinde oluşan amortismanlar mamül maliyeti içinde yer almaktadır. Aynı tür fedakarlıklar, Genel Yönetim veya Pazarlama Satış ve Dağıtım yerlerinde ortaya çıkarsa bunların direkt olarak Dönem kar veya zarar hesabına atılması gerekmektedir.

Maliyetin hesaplanması üretim faaliyetinin tamamlandığı noktada yapılmışsa bulunan maliyete sınai maliyet denilmektedir.⁵⁸ Maliyet muhasebesinde önemli olan sınai maliyetin sağlıklı ve güvenilir bir biçimde saptanmasıdır. Ancak yönetim açısından konu ele alınacak olursa ticari maliyet de önemlidir.

a) Mamül maliyeti

Mamül maliyeti, “işletmenin faaliyet konusuna giren, mamül birimlerinin bünyesine giren üretim harcamalarının oluşturduğu maliyettir.”⁵⁹ Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik genel üretim maliyetlerinin toplamı mamül maliyetini vermektedir

b) Dönem maliyetleri

Dönem maliyetleri, sınai işletmelerde mamül maliyetleri dışında kalan giderlerden oluşmaktadır. Yani bu maliyetler üretim ile ilgili değildir. Bunlar yönetim, finansman, pazarlama satış ve dağıtım giderleri şeklinde ortaya çıkabilir.⁶⁰

c) Birim Maliyet

Birim maliyet, üretilen mamüller için katlanılan fedakarlıkların toplam üretim miktarına bölünmesi suretiyle bulunmaktadır. Örneğin bir ton şeker üretiminde yapılan harcamalar 200.000.000 TL ise birim maliyeti 200.000 TL/Kg olarak hesaplanabilir.

2.2. Sanayi Üretim Maliyet Akışı

Sınai işletmeler yardımcı ve esas maliyet yerleri olarak adlandırılan organize edilmiş bölümlere ayrılmış olmaktadır. İşletmede meydana gelen imalat giderleri öncelikle

⁵⁷ Atamanalp; Age., S.25

⁵⁸ Peker, Age., Sayfa 142

⁵⁹ Atamanalp; Age., S. 26-27

⁶⁰ Atamanalp; Age., S.28

yardımcı dairelere dağıtılır. Burada toplanılan maliyetler esas üretim maliyet yerlerine, oradan da faaliyet konusu olan mamüllere yükletilir.

- Geniş anlamda üretim işlemleri üç safhaya ayrılabilir.
- Hammaddelerin depolanıp üretime verilmesi
- Üretimle hammaddelerin şekil değişikliğe uğratılarak mamül haline getirilmesi
- Mamüllerin depolanıp satışa hazır hale getirilmesi⁶¹

Buna göre mamül maliyet akışı şöyle gösterilebilmektedir.⁶²

Hammadde ————— Diğer üretim faktörleri bileşimi
 Yardımcı Madde— (Örnek: İşgücü, Makina v.s.) ————— Mamül Mallar
 İşletme Malzemesi— Sınai Üretim

Şekil 2.1. Mamül Maliyet Akışı

Sınai üretimin özelliği, hammadde, yardımcı madde ve işletme malzemelerinin diğer üretim faktörlerinin kombinasyonu ile yepyeni bir mal elde edilmesidir.⁶³ Kısaca hammadde, işçilik ve genel üretim giderlerinin bileşimi üretim maliyetini oluşturur. Bunu da aşağıdaki gibi göstermek mümkündür:

Çizelge 2.1 Üretim Maliyeti Bileşimi

Direkt ilkmadde ve malzeme Direkt işçilik	Temel imalat maliyeti
Endirekt ilk madde ve malzeme Endirekt işçilik	Genel Üretim Giderleri
Toplam	ÜRETİM MALİYETİ

Çizelge 2.1' de direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçiliğin temel imalat maliyetlerini oluşturduğunu , endirekt ilk madde ve malzeme ile endirekt işçiliğin ve amortismanların genel üretim giderlerini oluşturduğu görülmektedir. Böylece temel imalat maliyetleri ile genel üretim giderlerinin toplamı ise üretim/mamül maliyetini verdiği anlaşılmaktadır.

⁶¹ Backer, Jacobsen, Age., S.34

⁶² Küçüksavaş; Age., S.319

2.2.1 Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri

Üretim maliyetini oluşturan ve çok önemli bir gider unsuru olan ilk madde ve malzemenin, mamüle direkt olarak isabet eden kısmıdır. Tekdüzen Hesap Planında şu şekilde tanımlanmıştır:

“ Bu maliyetler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, mamülün bünyesine giren, mamülün temel bünyesini oluşturan ve mamülün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı fiili tutarlarla bu hesapta izlenir. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzemenin maliyeti bu hesapta izlenmez.”

Mamülün bünyesine girecek ilkmadde ve malzeme, hammadde olabileceği gibi, başka sanayi dalının mamülü olan parçalarda olabilir. ⁶⁴ Örneğin bir dokuma fabrikasında pamuk hammadde niteliğinde direkt olarak mamülün bünyesine girmektedir. Üretilen iplik mamülü ise başka bir fabrikanın hammaddesi olabilmektedir.

Ancak yardımcı maddelerde direkt ilkmadde ve malzeme gibi üretim sırasında harcanarak mamülün bünyesine girmektedir. Sadece miktar ve değer olarak mamülün temel ögesini oluşturmamaktadır. Bunların mamülün bünyesine ne kadar harcandığını teknik olarak saptamak kolay değildir. ⁶⁵ Örneğin giyim sanayinde dikiş ipliğini bir elbisede ne kadar harcandığını doğrudan doğruya hesaplamak zor bir iştir. Bu yüzden bu tür malzeme maliyetlerini genel üretim maliyetleri arasında düşünmek daha doğru olacaktır.

Mamül bünyesine girmeyip sadece üretim faaliyetinin sağlıklı yürütülmesi amacıyla kullanılan çeşitli malzemeler de kullanılmaktadır. Bu malzemelere işletme malzemesi denilmektedir. Örneğin bir makinenin sağlıklı çalışmasında kullanılan yağ, temizlik malzemesi bu tür gidere örnek sayılabilir. Bunlarda genel üretim maliyetleri arasında yer almaktadır.

2.2.2. Direkt işçilik maliyetleri

Üretim maliyetini oluşturan ikinci önemli öge olup, mamülün bünyesine direkt olarak katılabilen maliyetlerdir. Tekdüzen Hesap Planında “Bu maliyetler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup belli bir mamül veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik maliyetlerini kapsar. Bu maliyetler hangi mamül veya mamül

⁶³ Küçüksavaş Age S.319

⁶⁴ Yücel , Ercan; Age., S.75

grubu için harcadığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur” biçiminde açıklanmıştır.

Direkt işçilik sanayi işletmelerinde esas üretim konusu teşkil eden mamül meydana getirebilmek için harcanan ve doğrudan mamülün bünyesine yüklenebilen işçiliktir. Bunun dışında kalan üretimde harcanmayıp yardımcı işçilikler ise endirekt işçiliklerdir. Bu tür işçilikler genel üretim maliyetleri arasında yer alır.⁶⁵

Bir işçiliğin direkt sayılabilmesi için şunlar gerekir:

-Esas üretim gider yerinde olmalıdır. Çünkü üretim bu gider yerinde yapılmaktadır. Yardımcı üretim gider yerlerinde çalışılan işçilik direkt işçilik değildir.

-Çalışma saatleri veya ücretler üretilen mamül maliyetlerine doğrudan doğruya kaydedilmelidir. Atölye şefi, ustabaşı gibi yardımcı üretim yerlerindeki harcanan işçilikler endirekt işçiliklerdir. Üretimde fiilen çalışan işçiler ister teknik bilgisi ile isterse madde ve malzeme taşıyıcısı olsun direkt işçilik sayılabilmektedir.⁶⁶

2.2.3 Genel üretim maliyetleri

Üretim maliyetinin üçüncü ögesi, genel üretim maliyetleridir. Bunlar direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik dışında kalan maliyetleri kapsamaktadır. Genel üretim maliyetleri “ Üretimi gerçekleştirmede yararlı ve zorunlu olan fakat genellikle üretim hacmine doğrudan bağlı ve duyarlı olmayan üretim maliyetidir. Bu grupta enerji maliyeti gibi değişken; ustabaşı, temizlikçi, yardımcı malzeme gibi yarı değişken ve amortisman, kira, sigorta gibi değişmez (sabit) nitelikli üretim maliyetleri yer alır.”⁶⁷

Genel üretim maliyetlerinin başlıca özellikleri şunlardır.

-Bu maliyetlerle mamüller arasında endirekt bir ilişki vardır.

-Bu maliyetler birbirinden değişik özellikte birçok giderlerin birleşmesinden oluşur(Malzeme, işçilik, amortisman, sigorta gibi)

-Bu maliyetlerin kesin tutarları ancak yıl sonunda belli olabilir.

⁶⁵ Yücel Ercan, Age; S.76

⁶⁶ Celalettin Atamanalp; Türkiye’de Sosyal Güvenlik Tedbirlerinin Ücretlere ve Maliyetlere Tesiri, Atatürk Üniversitesi Yayınları No:349 Erzurum, 1975, S.89

⁶⁷ Mehmet Uragun; Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar, Yetkin Basımevi, Ankara 1993, S.110

⁶⁸ Peker , Age S.158

-Bu maliyetler zaman açısından dengesiz bir dağılım gösterirler. Bazı aylar yüksek bazı aylarda ise düşük olabilir.(Tatil ücretleri)⁶⁹.

İşletmeler için en büyük sorunlardan birisi de, maliyetlerin yardımcı ve esas üretim maliyet yerlerine dağıtımıdır. Üretim maliyetinin tam ve sağlıklı olarak tespit edilmesi için bu tür giderlerin dağıtımı büyük önem arz etmektedir. Üretim maliyetine direkt olarak katılan ilk madde ve malzeme ile işçiliklerin dağıtımı daha kolay olarak yapılmaktadır. Ancak üretim maliyetine dolaylı olarak katılan genel üretim maliyetlerinin dağıtımı çok kolay değildir. Bu dağıtımın yapılmasında, maliyet dağıtım tablosu çok kolaylıklar sağlamaktadır.

Bir başka sorunda giderlerin dağıtımında kullanılacak dağıtım anahtarının seçimidir. Bu seçimi

işletmeler kendi üretim yapısına uygun anahtarın tespitini yaparak, bu anahtarlar vasıtasıyla giderler üretim yerlerine dağıtılacaktır.⁷⁰

Çizelge 2.2 Örnek bir Maliyet dağıtım tablosu

Gid. Yeri Gid. Türü	Toplam	Yardımcı üretim ve dağıtım yeri		Esas üretim yeri		
		A	B	I	II	III
Direkt işçilik						
Direkt ilk. Mad. Malz.						
Genel Üretim Maliyetleri						

Çizelge 2.2' de görülen örnek bir maliyet dağıtım tablosunda üretim merkezleri , yani maliyet yerleri, yardımcı üretim ve dağıtım yeri ile esas üretim yerlerinden oluşmaktadır. Gider türleri ise direkt işçilik , direkt ilk madde ve malzeme ile genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. Öncelikle gider türleri çeşitli yöntemlerle maliyet

⁶⁹ Yücel, Ercan, Age S.153

⁷⁰ Erhan – Ali, Kotan, Ildır, Tekdüzen Hesap Planında Maliyet Hesapları Ekin Kitabevi 1995 S.6

yerlerine aşama aşama dağıtımını yapılacaktır. İlk aşamada maliyetler yardımcı üretim ve dağıtım merkezine, orada toplanan maliyetler esas üretim yerine dağıtım yapılır. Son aşamada ise esas üretim merkezinde toplanan giderler mamüllere yüklenmektedir.

2.3.Amortismanların Kaydı

V.U.K 321 maddesinde “Hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili bulundukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması caizdir” denilmektedir. Buna göre amortismanların muhasebe kaydı iki şekilde yapılabilmektedir:

2.3.1.Direkt kayıt yöntemi

Bu yöntemde, yıllık ayrılan amortismanların ilgili bulunan duran varlıklar hesabından düşülür. Dolayısıyla pasifte ayrı bir amortismanlar hesabı açılmaz. Hesabın bakiyesi ise, bilançolarda net değer üzerinden görülmektedir.⁷¹ Bu durumun iki sakıncası vardır: ⁷²

1-Duran varlıkların maliyet bedelini, bilançolarda görülmez.

2-Duran varlıklar için ne kadarının amortisman ayrıldığı bilinmez.(2)

Bu olumsuzlukları gidermek için, ayrıca bir “Amortisman Defteri” tutmak gerekmektedir.

Çizelge 2.3 Örnek bir Amortisman Defteri Sayfası

Amortisman Tabi Değer				 Yılı	
Cinsi	Miktarı	Amortisman ilk girişim		Devreden kıymet	Amortisman tutarı
		Tarih	Oranı		

Çizelge2.3'de amortisman tabi varlıkların işlendiği örnek bir amortisman defteri sayfası görülmektedir. Varlığa ilişkin faturada görülen cinsi, miktarı, tarih ve tutarı ile amortisman oranı bu deftere kaydedilir.

⁷¹ Ataman Age., S.153

⁷² Küçüksavaş, Age S.221

Örneğin bu işletmede fabrika binası hesabında 3.000.000.000 TL, makinalar hesabında 5.000.000.000 TL olarak görülüyor. İşletme normal amortisman ve binalar %2, makinalar için ise %10 amortisman oranı olarak düşünülür ise, bu dönem sonunda amortisman kaydı şöyle yapılır:

796 AMORTİSMAN ve TÜKENME PAYLARI	560.000.000
253 TESİS, MAKİNA ve CİHAZLAR	500.000.000
252 BİNALAR	60.000.000

Yıllık amortisman masrafları

Makina $5.000.000.000 \times \%10 = 500.000.000$

Binalar $3.000.000.000 \times \%2 = 60.000.000$

796 AMOR. Ve TÜK. PAY.	253 TES. MAK. ve CİH.	252 BİNALAR
560.000.000	5.000.000.000	3.000.000.000

Tekdüzen hesap planında direkt kayıt yöntemine göre, amortisman kayıtları yapılmaktadır. “ BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR” hesabı yer aldığından, amortisman kayıtlarının endirekt kayıt yöntemine göre yapılacağı zorunlu kılınmıştır.⁷³

2.3.2 Endirekt kayıt yöntemi

Bu yöntemde ise hesaplanan amortismanlar ilgili duran varlık hesabından düşülmeden, ayrı bir hesapta izlenirler. Bu hesapta “257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR” dır. Duran varlıklar bilançoda maliyet değerleri ile görülecektir. Ancak duran varlığın net değeri, duran varlıktan, onunla ilgili olan amortismanlar düşülmek suretiyle bulunmaktadır.⁷⁴

Endirekt yöntem ile direkt kayıt yöntemlerinin sakıncaları giderilmektedir. Şöyleki;

1.Duran varlıklar maliyet değeri ile bilançoda görülür.

⁷³ Ataman, Age., S.154

⁷⁴ Küçüksavaş, Age., S.224

2. Duran varlıklar için hesaplanan amortismanlar ayrı bir hesapta kolaylıkla görülebilir.

Örneğin, bir işletmede makina için maliyet bedeli 500.000.000 TL üzerinden yıllık 100.000.000 TL amortisman hesaplanmış olsun. Buna ait yevmiye defterinde görülen muhasebe kaydı şöyledir.

796 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	100.000.000.-
796 .03 Makina Amortisman Gideri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	100.000.000.-
257.03 Makina Amortismanı	
Makina Amortismanı	

Defteri Kebir Kayıtları ise ana ve yardımcı hesaplarda şöyle gözükür.

<u>253 TES.MAK.ve CİH.</u>	<u>257 BİR. AMORTİSMANLAR</u>
500.000.000	100.000.000
<u>257.03 Tes.Mak.Cih.Amortismanı</u>	
	100.000.000

Buna göre mevcut makinanın net değerinin;

$500.000.000 - 100.000.000 = 400.000.000$ olduğu görülmektedir.

2.4. Amortisman-Maliyet İlişkisi

Duran varlık kalemleri yüksek değerde bulunan üretim işletmeleri için amortismanlar payı büyük önem arz etmektedir. Bu varlıklar kullanıldıkları zaman süreci içerisinde kıymetlerinin bir kısmını kaybederler böylece bu kayıplar mamül maliyetinin bir unsuru olur.

Amortismanın gayesi sanayi işletmelerinde, mamül yapımında kullanılan hammadde, işçilik yanında amortisman paylarını da mamül maliyetlerine eklenerek işletmede sermaye kalemlerini azalmasını önlemek ve işletmenin sürekliliğini sağlamaktır.

Mamüller satıldıkça, amortisman payları da gelir olarak işletmeye dönmektedir. Böylece işletmeler süreklilik kavramına göre de faaliyetlerini sürdürmek ve duran varlıkları yenilemek için bir fon teşkil etmektedirler.⁷⁵

Genellikle amortisman paylarından oluşan bu fon kasada nakit olarak tutulmayarak ya dönem kâr veya zararına ya da mamül maliyetlerinin bünyesine girerler.

Amortismanlar buna göre iki grupta toplanırlar:

2.4.1. Mali amortisman

Bu amortismanlara bilanço amortismanları da denilir. Bir duran varlığın kullanılmasında veya zaman aşımından kaynaklanan değer kayıplarına karşı ayrılırlar. Bunlar bilançoda ilgili duran varlığın altında gösterilirler.

Bu şekilde amortismanlar gider niteliği olarak hesaben ortaya çıktıkları için, işletmeden herhangi bir nakit çıkışı yoktur. Bundan dolayı oluşan fonlar firmada tutulması, vergi, kâr adı altında dağıtılmamasını sağlayan bir muhasebe olayıdır.⁷⁶

Amortismanlar doğrudan vergi matrahından indirildiğinden daha az vergi ödenmesine ve dağıtılacak kârında o nispetlerde daha az ödenmesi suretiyle işletmeye kazanç sağlamaktadır. Dolayısıyla bu kazançlar gelecek yıllarda alınacak olan duran varlıklar yatırımında kullanırlar. Böylece işletmenin sermaye varlıkları muhafaza edilmiş olur.

2.4.2. Maliyet amortismanı

Bu amortismanı sınıai amortismanda denilebilir. Sınıai amortismanlar üretim faaliyetinde kullanılan duran varlıklardan cari yıla düşen amortismanlar ayrılıp, dönem kâr/zararına değil de maliyet hesaplarına aktararak mamül maliyetlerinin bir unsurunu oluştururlar. Böylece amortismanlar mamül ve yarı mamül üstünde yeniden aktifleştirilerek, satıldıkça sınıai amortismanlar giderleşirler. Elde edilen gelirler ile tekrar işletmeye dönerek duran varlık yenilenmesinde kullanırlar.⁷⁷

Sanayi işletmelerinde bir hesap döneminde üretimde kullanılmayan makine ve tesisat v.b. duran varlıkların amortismanları, maliyet amortismanı değildir. Bunlar genel gider olarak dönem kâr/zararına atılırlar.

⁷⁵ Atamanalp, Age, s. 776-778.

⁷⁶ Peker, Age, s. 100.

Duran varlıklar yasal amortisman süresi bittikten sonra, şayet üretimde kullanılıyorsa, bu kullanımdan dolayı elde edilen mamüllere amortisman payının eklenmesi gerekir. Yani gerçek maliyeti bulmak için bu tür durumlarda maliyet muhasebesi yönünden hesaplanacak bir amortisman payının maliyetlere eklenmesi gerekmektedir.⁷⁸

Burada söz konusu olan duran varlıklardaki her türlü değer kayıpları değil sadece üretim esnasında oluşabilecek değer kayıplarının maliyetlere yansıtılacağıdır.⁷⁹

Maliyet amortismanları üretime doğrudan veya dolaylı olarak katkılarına göre ikiye ayrılırlar:

2.4.2.1. Direkt olarak maliyete eklenecek amortismanlar

Genel olarak bir harcamanın mamül maliyetine girebilmesi için bunun işletmenin ana faaliyet konusu olan mamülde elde etmek amacıyla yapılmış olması gerekir.⁸⁰ Bu yüzden üretimle doğrudan ilgisi olmayan varlıklara ilişkin amortismanları, maliyet amortismanları olarak nitelerek doğru değildir. Örneğin; işletmede bulunan üretimde bilfiil kullanılmayan makine amortismanları mamül maliyetlerine eklenemezler. Ancak bu amortismanları gider olarak yazmak yerinde olacaktır.

Mamül maliyetlerinin daha sağlıklı ve gerçek olarak saptanabilmesi açısından üretimle direkt ilgisi bulunan varlıkların maliyete katkılarını sürekli olarak izlenmesi gerekmektedir. Bu izleme uzun değil kısa zaman aralıkları ile olmalıdır. Duran varlık ve mamülün niteliğine göre, maliyete katkı payı aylık, haftalık olarak hesaplanabileceği gibi çalışma saatine göre de hesaplanabilir.⁸¹

2.4.2.2. Endirekt olarak maliyete eklenecek amortismanlar

Üretimle ilgili olmayan varlıkların amortismanları maliyetlere endirekt (dolaylı) olarak katılırlar. Fabrika binası, demirbaşlar üretime yardımcı olan değerlerdir. Bu

⁷⁷ Atamanalp, Age, s. 780.

⁷⁸ Atamanalp, Age., s.

⁷⁹ Kâmuran Pekiner, İşletme Denetimi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, Yayın No: 55, 5. Basım, İstanbul, 1988, s. 43.

⁸⁰ Bursal-Ercan, Age, s. 3.

⁸¹ Güvemli, Age, s. 303.

değerlerin hangi mamül için ne kadar harcandığı objektif ölçülere dayanılarak kolaylıkla tespit edilememektedir.⁸²

Bu konuda ortaya çıkan amortismanların maliyetlere eklenmesi de büyük sorundur. “Dolaylı giderlerin tahsisi işletmenin çeşitli bölümleri tarafından kendilerinin kullandığı kabul edilen ölçüye göre (anahtar) veya endekse göre yapılır.”⁸³ Örneğin; üretimin fabrika binası için ayrılan amortismanlar yüzölçümü esasına göre dağıtılabilir.

2.5. Enflasyon Ortamında Amortisman ve Maliyet İlişkisi

Enflasyon, bir ülkede fiyat genel seviyesini sürekli olarak artmasıdır. Başka bir deyişle “bir ekonomide para miktarının, yine o ekonomideki mal hizmet miktarına nazaran daha fazla artması nedeniyle fiyatlar genel düzeyinde ortaya çıkan sürekli ve önemli bir artış tanımlanabilir.”⁸⁴

Enflasyona yol açan başlıca sebepler şunlardır;

- Devlet harcamalarının artışı ve sürekli bütçe açıkları,
- Banka kredilerinin artışı,
- Ücretlerin artması,
- Devletin tarım ürünlerini yüksek fiyattan alıp daha düşüğe satması,
- Tasarrufların azalması.⁸⁵

Ülkemizde enflasyon %70-100 oranlarında değişiklik arz etmektedir. Enflasyonun yüksek oluşu ve devamlılık arz etmesi tüketicileri ve işletmeleri dolayısıyla muhasebeyi etkilemektedir.

2.5.1. Enflasyonun muhasebe üzerine etkileri

İşletmelerde ilke olarak varlıklar maliyet bedeli olarak değerlendirilmektedir. “Klasik muhasebe ilkelerine göre stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesi, amortismanların

⁸² Aktuğlu, Age, s. 86.

⁸³ Backer Jaceopse; Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Çev: Sadık Baklavacıoğlu, Ayyıldız Matbaası, A.Ş. Ankara, 1974, s. 9.

⁸⁴ Tekin Pekin; Makro Ekonomi, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1988, s. 49.

⁸⁵ Pekin, Age, s. 49.

tarihi maliyetler üzerinden ayrılması, enflasyon dönemlerinde gerçek olmayan aşırı (fiktif) kâr hesaplamalarına yol açmaktadır.”⁸⁶

Amortismanlar, duran varlıklarda maliyet bedeli üzerinden ayrılırlar. Amaç varlığı ekonomik ömrü sonunda duran varlığı yenilemektir. Ülkemizde amortisman ayırma süresi 5 yılın altına düşemez. Böylece 5 yıl sonra tarihi maliyetler üzerinden ayrılmış bulunan amortismanlar, enflasyonist dönemlerde ek kaynaklara müracaat etmeden yenisini almaya yeteri kadar fon teşkil etmediği anlaşılmaktadır. Çünkü gün geçtikçe varlık maliyetleri giderek artmaktadır. Dolayısıyla enflasyonist dönemlerde amortismanlar işlevini tam olarak yerine getirememektedir.

Bilançolarda ise görülen varlıklar gerçek değerleriyle gözükmemektedir. Tarihi maliyetler ve onlardan ayrılan amortismanlar yanlış değerlendirilmelere yol açabilmektedir.

2.5.2. Enflasyonist ortamda maliyet amortismanları

Sanayi işletmelerinde temel amaç, maliyet bedelini taşıyan amortismanları sağlıklı bir biçimde tespit etmek ve bunları mamül maliyetlerine aktararak, onun gerçek maliyetini bulmaktır.⁸⁷

İşletmeler günümüzde yoğun rekabetle karşı karşıya ve teknolojik, ekonomik gelişmelerle de uyum içerisinde olmalıdır. Daha doğrusu üretim sistemleri gün geçtikçe emek yoğunundan, sermaye-yoğun sistemlerine yönelme hızlı bir şekilde gözlenmektedir.

Bu gelişmelerle duran varlıkların yıpranma payı olan amortismanların, maliyetler içindeki payı günden güne yükseldiği anlaşılmaktadır. Ancak amortisman ayrılmasında enflasyondan gelen hataların maliyet hesaplarında ve bilançolarda yanlışlıklara sebep oldukları anlaşılmaktadır.⁸⁸ Yani enflasyon ortamında ayrılan amortismanlar gerçekte sağlıklı olarak hesaplanamadığından, mamül maliyetlerine daha az katkıda bulunarak maliyetleri düşük olarak hesaplanmasına, dolayısıyla satış fiyatının yanlış saptanmasına, ayrıca işletme yöneticilerinin yanlış kararlar vermesine neden olacaktır.

“Enflasyon dönemlerinde hala tarihsel maliyet ilkesinin herhangi bir değişiklik yapılmadan uygulanması durumunda ayrılan amortismanlar anlamlarından çok şey

⁸⁶ Öztin Akgüç, Finansal Yönetim, Muhasebe Enstitüsü, No: 56, Avcıol Matbaası, Gözden Geçirilmiş 5. Basım, İstanbul, 1989, s. 16.

⁸⁷ Atamanalp, Age, s. 796.

kaybetmiş olur. Zira tarihsel maliyete bağlı kalındığı takdirde, her sabit varlık için yıllarca sonra ayrılan amortismanlar, o sabit varlık alındığı tarihteki paralarla hiçbir bağlantısı kalmamış yeni paralarla alınamamaktadır.”⁸⁹

2.6. Amortisman Yöntemlerinin Maliyetlere Etkisi

Mükellefler, işletmelerinde amortisman tabi iktisadi varlıklarına isteğe bağlı olarak değişik amortisman ayırma yöntemleri kullanabilirler. Burada söz konusu olan amortisman paylarının maliyetlere etkisini incelemek ve yorumlamaktır.

Bu yöntemler kullanıldığında amortisman oran ve payları yıllar itibarıyla farklılık arz ettiğinden, ilgili yıllarda mamül maliyetleri üzerinde dalgalanmalara yol açacağı bir gerçektir.⁹⁰

Ülkemizde esas olarak normal ve azalan bakiyeler yöntemleri kullanılmaktadır. Artan oranlı amortismanlar yöntemi uygulanmamaktadır.

Amortismanların maliyetlere etkilerini incelemek için bir örnek vererek durumu izlemek mümkündür.

Bir işletme üretimde kullanılmak üzere 5.000.000.000.-TL'ye (KDV hariç) bir tesis satın alıyor. Tesisten 5 yıl yararlanılacağı tahmin ediliyor. Bu tesiste her yıl ortalama 100.000 birim üretilmektedir. Yıllık %20 sabit oranlı; ilk yıl %10'dan başlayıp %5 artan; %30'dan başlayıp %5 azalan oranlarda olacaktır. Normal, azalan ve artan amortisman ayırma yöntemleri kullanarak yıllar itibarıyla mamül maliyetlerine katkısı şöyle incelenebilir:

⁸⁸ Peker, Age, s. 100.

⁸⁹ Peker, Age, s. 99.

⁹⁰ Atamanalp, Age, s. 793.

Çizelge: 2.4 Sabit Oranlarda Amortisman Yöntemine Göre Birim Maliyet Tutarı

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Ürün Miktarı (kg)	Birim Başına Amortisman Maliyeti (TL/kg)
1	5.000.000.000	0.20	1.000.000.000	100.000	10.000
2	5.000.000.000	0.20	1.000.000.000	100.000	10.000
3	5.000.000.000	0.20	1.000.000.000	100.000	10.000
4	5.000.000.000	0.20	1.000.000.000	100.000	10.000
5	5.000.000.000	0.20	1.000.000.000	100.000	10.000

Çizelge 2.4’de sabit oranlı amortisman yöntemi ile dönem süresince aynı üretim miktarı için eşit tutarlarda amortisman ayrıldığı görülmektedir. Bu tutar 1.000.000.000.-TL’dir. Birim başına amortisman maliyeti ise $(1.000.000.000/100.000\text{Birim})$ 10.000TL’dir. Bu yöntemle ekonomik gelişmenin istikrarlı olduğu dönemlerde mamül maliyetlerine etkisi dönem süresince eşit olmaktadır.

Çizelge:2.5 Azalan Oranlarda Amortisman Yöntemine Göre Birim Maliyet Tutarı

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Ürün Miktarı (kg)	Birim Başına Amortisman Maliyeti (TL/kg)
1	5.000.000.000	0.30	1.500.000.000	100.000	15.000
2	5.000.000.000	0.25	1.250.000.000	100.000	12.500
3	5.000.000.000	0.20	1.000.000.000	100.000	10.000
4	5.000.000.000	0.15	750.000.000	100.000	7.500
5	5.000.000.000	0.10	500.000.000	100.000	5.000

Çizelge 2.5’de azalan oranlı amortisman yöntemi ile ilk yılda 1.500.000.000.-TL. son yılda ise 500.000.000.-TL. tutarında amortisman payı hesaplanmıştır. Buna göre ilk yıl $(1.500.000.000\text{TL}/100.000\text{Birim})$ 15.000.-TL. son yılda ise $(500.000.000\text{TL}/100.000\text{Birim})$ 5000.-TL. birim başına amortisman maliyeti bulunmuştur. Bu şekilde amortisman maliyetleri yıllar itibarıyla dağılımı düzensizlik arz eder.

Çizelge: 2.6 Artan Oranlarda Amortisman Yöntemine Göre Birim Maliyet Tutarı

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Ürün Miktarı (kg)	Birim Başına Amortisman Maliyeti (TL/kg)
1	5.000.000.000	0.10	500.000.000	100.000	5.000
2	5.000.000.000	0.15	750.000.000	100.000	7.500
3	5.000.000.000	0.20	1.000.000.000	100.000	10.000
4	5.000.000.000	0.25	1.250.000.000	100.000	12.500
5	5.000.000.000	0.30	1.500.000.000	100.000	15.000

Çizelge 2.6’da artan oranlı amortisman yöntemi ise azalan oranlı amortisman yönteminin tersi olmaktadır. İlk yıl 500.000.000.-TL, son yıl ise 1.500.000.000.-TL. tutarında amortisman hesaplanmıştır. Buna göre ilk yıl birim başına amortisman maliyeti 5000.-TL, son yıl ise giderek artan şekilde 15.000.-TL. olmaktadır.

Bundan dolayı maliyet niteliği taşıyan amortismanlar sabit oranlı yönteme göre hesaplanması ile bunların mamül maliyetlerine daha düzenli aktarılacağı görülmektedir. Artan ve azalan amortisman yöntemlerinin kullanılmasıyla ayrılan amortismanlar yıllar itibariyle farklılık arz edecektir.⁹¹

2.7. Yeniden Değerleme Amortisman Maliyeti

Yeniden değerlendirme bilanço esasına tabi işletmeleri maddi duran varlıklarını ve bunlara ilişkin önceden ayrılmış bulunan birikmiş amortismanlarını Maliye Bakanlığı’nca her yıl Aralık ayında açıklayan yeniden değerlendirme oranıyla çarpılması işlemidir.

V.U.K. Mükerrer 298. Maddesi 4. Bendinde 01.01.1995 tarihinden itibaren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri (imtiyazlı şirketler hariç) amortismanına tabi duran varlıklarını ve önceden ayrılmış bulunan birikmiş amortismanları yeniden değerlemeden sonraki yeni değerleri üzerinden amortisman ayırmaya başlayacaklardır. Ancak bina, arsa ve arazilerde yeniden değerlemeden önceki değerleri dikkate alınacaktır.

Yeniden değerlemeden amaç, enflasyonun muhasebe üzerindeki olumsuz etkilerini gidermektir. Paralı değerinde meydana gelen düşüşler ile orantılı olarak duran varlıkların

⁹¹ Atamanalp, Age, s. 795-796.

ve birikmiş amortismanlarının, yeniden değerlendirme oranı uygulanması ile değerinin yükseltilmeleri, bu yükseltilecek değerler üzerinden amortisman ayrılacaktır. Böylece vergi dışı bırakılarak ayrılan amortismanlarla duran varlıkların yenilenmesi sağlanıp, işletmenin öz varlığı korunması garanti altına alınmış olmaktadır.⁹²

Amortismanlar mamül maliyetlerinin bir unsuru olduğuna göre Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri, yeniden değerlemeden sonra ayrılan amortisman giderlerini mamül maliyetlerine eklerler. Böylece duran varlıkların yeni değerleri üzerinden hesaplanan amortismanlar, üretilen mamül maliyetlerinde artışlara neden olacaktır.⁹³



⁹² N. Onay, “Muhasebe ve Ekonomik Yönü ile Amortismanlar, Yeniden Değerleme-Yasal Hükümler”, Mükellefin Dergisi, Sayı: 8, (Ağustos 1993), s. 39-50.

⁹³ Pekiner, Age, s. 130.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FIRAT YEM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.'DE BİR UYGULAMA

3.1 Fabrikanın Tarihçesi

Fırat Yem Sanayi Ve Ticaret A.Ş. 1987 yılında Doğu Anadolu Teşvik yatırımlarından olup 5 ortak tarafından kurulmuştur. 1990 yılında ise fiilen üretim çalışmalarına başlamıştır. Fabrikanın kanuni ikametgah merkezi ERZİNCAN-SİVAS karayolu 2 km Aşağı Çarşı civarındadır. Fabrikanın kuruluş maliyeti 551.000.000 TL' dir. İlk kuruluş sermayesi 120.000.000 TL iken şu anda ise 5.000.000.000 TL' dir.

Genel olarak fabrika büyük gelişme potansiyeline sahip, geri kalmış bir ilde yatırım gerçekleştirilerek, yaklaşık 35 kişiye iş imkanı sağlayarak, Erzincan merkez ve ilçeleri, Erzurum, Bayburt, Gümüşhane, Sivas il ve ilçelerine sipariş üzerine yem taleplerini karşılamak üzere uygun teknolojik gelişmeyi içeren yeni ve komple bir tesistir.

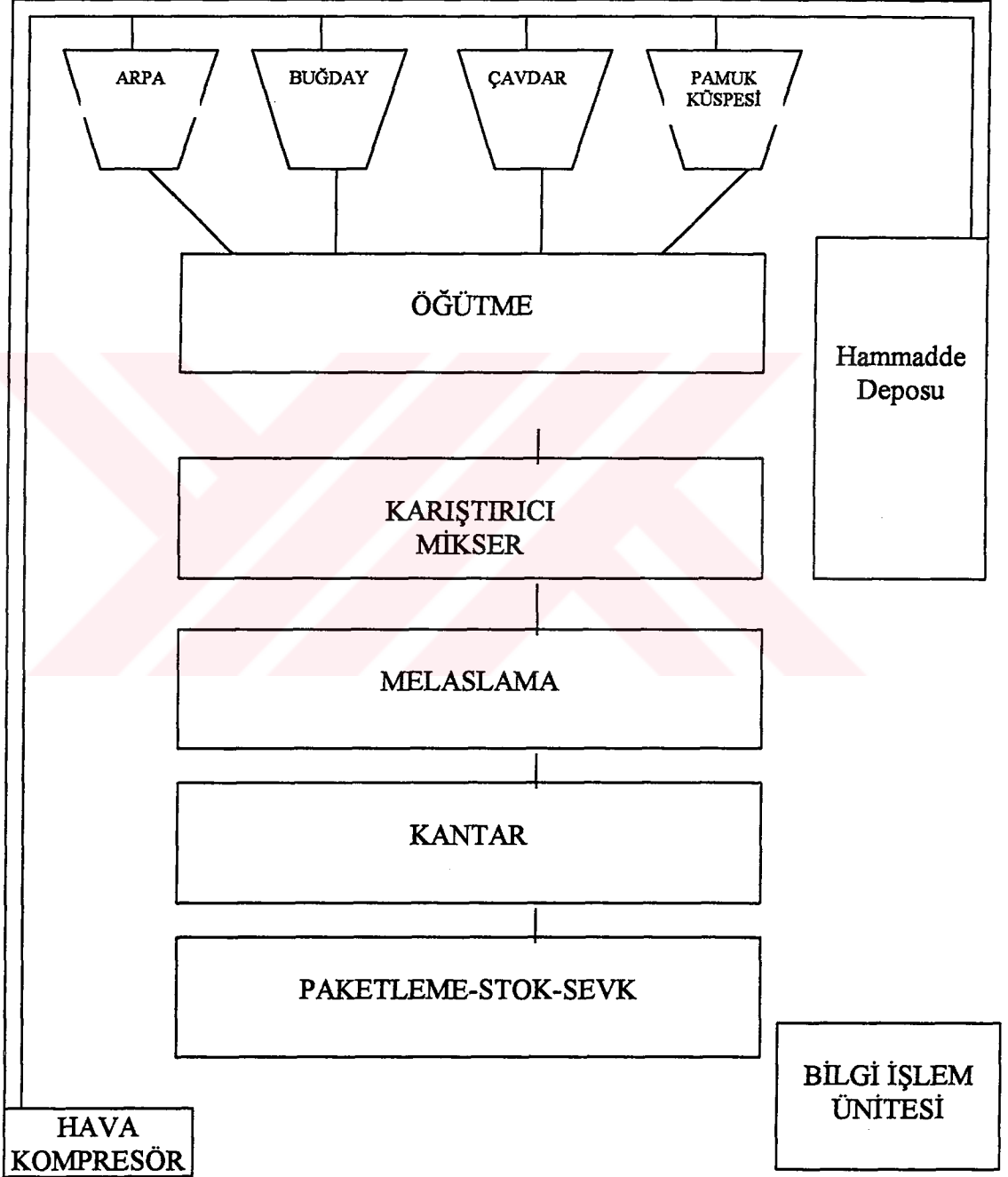
Fabrikanın üretim kapasitesi ortalama olarak 20000 ton /saattir. Yıl içerisinde üretim dalgalanmaktadır. Fabrika kışın talebi karşılamak üzere 3 vardiya çalıştığı yazın ise tek vardiyanın bile yeterli olduğu anlaşılmaktadır. Bunun sebebi de yazın hayvan sahiplerinin hayvanlarını meraya çıkartıp otlatmaları ve hayvanların yeme ihtiyaç duyulmamaktadır.

Fabrika üretimin %90-95 dolayında ağırlıklı olarak besi yemi üretmektedir. Bunun yanında ihtiyaca göre sipariş esas olmak üzere süt yemi, Tavuk yemi, buzağı yemi, kuzu yemi gibi cinsleri de üretmektedir.

3.2 Üretim Süreci

Genel olarak mamülün üretilmesi şu safhalarda gerçekleştirilmektedir. İlk önce buğday, arpa, çavdar, yulaf gibi ham maddeler kantarda tartılır ve hammadde silolarına alınır. Bilgi işlem ünitesinde yem rasyoları hammadde cinslerine göre kodlandıktan sonra depolardan bilgi işlem ünitesinin vermiş olduğu tonajlar kadar hammaddeler ilk önce öğütülme safhasında öğütülür. Ve daha sonra karıştırıcıya gider. Karıştırıcıda karıştırılır. Şayet sipariş yerine getirilecekse karıştırıcıdan sonra yarı mamül melaslama safhasına

gelir. Bu safhada yemlere tatlandırma işlemi yapılmaktadır. Buradan ise paketlenme, sevk ve stok işlemi yapılarak satışa hazır duruma gelir. Şayet mamül hemen satılmayacaksa karıştırıcıdan sonra melaslamaya gelmeden bekletilir. Çünkü melaslama işlemi yapıldıktan sonra yemlerin stok edilmesi risklidir. Zira yemler birbirine yapışır ve sertleşir. Üretim akım şeması aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



Şekil 3.1. Üretim Akım Şeması

3.2 1. Üretim aşamasında kullanılan duran varlıklar

Fabrikada üretim faaliyetlerinin sürekli kılınması için hazır bulundurulmuş ve bilançolarında kayıtlı olan duran varlıklar vardır. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz:

250	ARAZİ ve ARSALAR
251	YER ALTI ve YERÜSTÜ DÜZENLERİ
252	BİNALAR
253	TESİS MAKİNE ve CİHAZLAR
254	TAŞITLAR
255	DEMİRBAŞLAR
256	KURULUŞ ve ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

Yukarıda yazılı olan varlıklardan arazi ve arsalar amortismanına tabi tutulmamaktadır. Diğer varlıklar amortismanına tabi olup ayrıca her yıl yeniden değerlendirilmeye tabi kılınmaktadır. İşletmede kuruluş ve örgütlenme giderleri ise tamamen amorti edilmiştir.

Amaç, Fırat Yem Sanayi A.Ş.'nin amortismanına tabi kıymetlerinin hesaplanması, muhasebeleştirilmesi ve yorumlanmasıdır. Uygulamada Fabrikadan tarafıma verilen rakamlar yaklaşık olarak verilmiştir. Çünkü, fabrika yönetim kurulu “bilgiler dışarı verilmez” prensip kararı almıştır.

Buna göre 1997 yılı maddi duran varlıkları ve tutarları aşağıda gösterilmiştir. 1996 yılından devir birikmiş amortismanlar ise 2.940.000.000.-TL'dir.

Çizelge 3.1 İşletmenin Bilançosuna Kayıtlı Duran Varlık Ve Tutarları

Hesap Adı	Hesap Tutarı
251 Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	650.000.000
252 Binalar	4.510.000.000
253 Tesis Makine ve Cihazlar	1.200.000.000
254 Taşıtlar	3.000.000.000
255 Demirbaşlar	1.300.000.000

Çizelge 3.1'de görünen Fırat Yem Sanayi A.Ş.'ne kayıtlı bulunan , maddi duran varlıklar hesap adı ve tutar şeklinde görülmektedir. 252 Binaların değeri 4.510.000.000.- TL'dir.

1997 yılında bu varlıklar normal amortisman yönetimine göre amortisman payı ayrılmaktadır. işletmenin maddi olmayan duran varlıklara ilişkin herhangi bir amortisman işlemi yapılmamaktadır.

Çizelge 3.2 Duran Varlık ve Uygulanacak Amortisman Nispetleri

Hesap Adı	Amortisman Nispeti(%)
251 Yer altı Yerüstü Düzenleri	20
252 Binalar	4
253 Tesis Makine ve Cihazlar	20
254 Taşıtlar	20
255 Demirbaşlar	20

Çizelge 3.2.'de görüldüğü gibi; amortisman tabi olan duran varlıklar için amortisman oranları % olarak görülmektedir. 252 Binaların üzerinden hesaplanacak oran % 4 'tür. Diğer varlıkların ise % 20 olarak belirtilmektedir.

Fabrika aynı zamanda varlıklarını yeniden değerlendirmeye tabi tutmaktadır. 1996 yılı yeniden değerlendirme oranı ise %80.4 olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilmiştir. Buna göre fabrika 1997 yılında, 1996 yılının yeniden değerlendirme oranıyla amortisman tabi varlıklarını değerlendirecektir. Aşağıda duran varlıklar ana hesap, birikmiş amortismanlar ise yardımcı hesaplar olarak defteri kebirde şu şekilde görülmektedir.

MADDİ DURAN VARLIKLAR

BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

251.YER ALTI ve YERÜSTÜ DÜZENLERİ

650.000.000

257.01Yeraltı ve Yerüstü Düz.

75.000.000

252 BİNALAR

4.510.000.000

257.02 Binalar

250.000.000

253 TESİS MAK. Ve CİHAZLAR

1.200.000.000

257.03 Tes.Mak.ve Cih.

200.000.000

254 TAŞITLAR

3.000.000.000

257.04 Taşıtlar

600.000.000

255 DEMİRBAŞLAR

1.300.000.000

257.05 Demirbaşlar

1.140.000.000

3.3.Duran Varlık Kalemlerinin Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulması ve Normal Amortisman Yönetimine Göre Amortisman Ayrılması.

1997 yılında yeniden değerlendirme oranı %80.4 olduğuna göre; varlıkların ve birikmiş amortismanlar sırasıyla yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmaktadır.

Çizelge3.3.Yer Altı Ve Yerüstü Düzenlerinin Yeniden Değerleme İşlemi

Eski Değer, Maliyeti	Y.D.O (%)	Yeniden Değerlemedeki Değer Artışı	Yeniden Değerlemeden Sonraki Yeni Değeri
650. 000.000.-	%80.4	522.600. 000	1.172.600. 000
75.000.000	%80.4	60.300.000	135.300.000

Çizelge 3.3.'te görüldüğü gibi Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinin yeniden değerlendirilmesi yapılmaktadır Varlık ve birikmiş amortismanların yeniden değerlendirme oranı % 80.4 oranında arttırılarak yeni değeri bulunmuş ve yeni değer üzerinden % 20 amortisman ayırma işlemi yapılmaktadır.

Ayrıca varlığın yeni değeri üzerinden amortisman payı ayrılmaktadır.

$$1.172.600.000 \times 0.20 = 234.520.000.-\text{TL}$$

Çizelge 3.4 Binaların Yeniden Değerleme İşlemi

Eski Değer, Maliyeti	Y.D. O (%)	Yeniden Değerlemedeki Değer Artışı	Yeniden Değerlemeden Sonraki Yeni Değeri
4.510.000.000	80.4	3.626.040.000	8.136.040.000
250.000.000	80.4	201.000.000	451.000.000

Çizelge 3.4.'te görüldüğü gibi Binaların eski değeri 4.510.000.000.-TL'dir. Buna % 80.4 yeniden değer artışı eklenip, yeniden değerlendirme sonrası yeni değeri 8.136.040.000.-TL bulunmaktadır. Yani Binaların değer artışı $4.510.000.000.-TL \times 0.804 = 3.626.040.000.-TL$ olmaktadır. Amortismanların değer artışı $250.000.000.-TL \times 0.804 = 201.000.000.-TL$ 'dır.

Binaların yeni değeri ise $4.510.000.000.-TL + 3.626.040.000.-TL = 8.136.040.000.-TL$ 'dır. Amortismanların yeni değeri de $250.000.000.-TL + 201.000.000.-TL = 451.000.000.-TL$ olmaktadır.

Binaların amortisman ayırma işlemi, yeniden değerlemeden önceki değer üzerinden ayrılmaktadır. Buna göre $4.510.000.000 \times 0.04 = 180.400.000.-TL$

Çizelge 3.5 Tesis Makine ve Cihazların Yeniden Değerleme İşlemi

Eski Değer, Maliyeti	Y.D.O (%)	Yeniden Değerlemedeki Değer Artışı	Yeniden Değerlemeden Sonraki Yeni Değeri
1.200.000.000	80.4	964.800.000	2.164.800.000
200.000.000	80.4	160.800.000	360.800.000

Çizelge 3.5'te görüldüğü gibi Tesis Makine ve Cihazların Yeniden değerlendirme işlemi yapılmaktadır. Varlığın değer artışı , $1.200.000.000.-TL \times 0.804 = 964.800.000.-TL$ 'dir. Yeni değeri ise $1.200.000.000.-TL + 964.800.000.-TL = 2.164.800.000.-TL$ 'dır. Varlığın amortisman değer artışı $200.000.000.-TL \times 0.804 = 160.800.000.-TL$ 'dır.

Amortismanın yeni değeri ise $200.000.000.-\text{TL} + 160.800.000.-=360.800.000.-\text{TL}$ olmaktadır.

Tesis makine ve cihazların amortismanı yeni değer üzerinden ayrılmaktadır.

$$2.164.800.000 \times 0.20 = 432.960.000.-$$

Çizelge 3.6 Taşıtların Yeniden Değerleme İşlemi

Eski Değer, Maliyeti	Y.D.O (%)	Yeniden Değerlemedeki Değer Artışı	Yeniden Değerlemeden Sonraki Yeni Değeri
3.000.000.000	80.4	2.412.000.000	5.412.000.000
600.000.000	80.4	482.400.000	1.082.400.000

Çizelge 3.6' da Taşıtların ve birikmiş amortismanlarının yeniden değerlendirme işlemi yapılmıştır. Varlığın değer artışı $3.000.000.000.-\text{TL} \times 0.804 = 2.412.000.000.-\text{TL}$ 'dır. Taşıtların yeni değeri ise $3.000.000.000.-\text{TL} + 2.412.000.000.-\text{TL} = 5.412.000.000.-\text{TL}$ 'dır. Amortismanların değer artışı $600.000.000.-\text{TL} \times 0.804 = 482.400.000.-\text{TL}$ 'dır. Taşıtların amortismanlarının yeni değeri $600.000.000.-\text{TL} + 482.400.000.-\text{TL} = 1.082.400.000.-\text{TL}$ 'dır.

Taşıtların amortisman ayırma işlemi yeni değer üzerinden ayrılmaktadır. Buna göre $5.412.000.000.- \times 0.20 = 1.082.400.000.-\text{TL}$ 'dır.

Çizelge 3.7 Demirbaşların Yeniden Değerleme İşlemi

Eski Değer, Maliyeti	Y.D.O (%)	Yeniden Değerlemedeki Değer Artışı	Yeniden Değerlemeden Sonraki Yeni Değeri
1.300.000.000	80.4	1.045.200.000	2.345.200.000
1.140.000.000	80.4	916.560.000	2.056.560.000

Çizelge 3.7'de görüldüğü gibi demirbaşların yeniden değerlendirme işlemi yapılmıştır. Demirbaşların değer artışı $= 1.300.000.000.- \text{ TL} \times 0.804 = 1.045.200.000.- \text{ TL}$ 'dır.. Yeni değeri ise $1.300.000.000.- \text{ TL} + 1.045.200.000.- \text{ TL} = 2.345.200.000.- \text{ TL}$ 'dır. Amortismanların değer artışı ise şöyle bulunmuştur: $1.140.000.000.- \text{ TL} \times 0.804 =$

916.560.000.- TL'dir. Demirbaş amortismanının yeni değeri ise 1.140.000.000.- TL + 916.560.000.- TL = 2.056.560.000.- TL'dir.

Demirbaşların amortisman ayırma işlemi yeni değer üzerinden ayrılmaktadır. Buna göre $2.345.200.000 \times 0.20 = 469.040.000.-$

Yukarıdaki hesaplamalar doğrultusunda hesaplara ilişkin ana ve yardımcı kebir kayıtları şu şekilde görülmektedir.

251 YER ALTI VE YERÜSTÜ

DÜZENLERİ

650.000.000	
522.600.000	
1.172.600.000	

257.01 Yer Altı Ve Yerüstü Düzenleri

Birikmiş Amor.

75.000.000
60.300.000
234.520.000
369.820.000

252 BİNALAR

4.510.000.000	
3.626.040.000	
8.136.040.000	

257.02 Binalar Amortismanı

250.000.000
201.000.000
180.400.000
631.400.000

253. TESİS MAKİNE VE CİH.

1.200.000.000	
964.800.000	
2.164.800.000	

257.03.Mak. Amort.

200.000.000
160.800.000
432.960.000
793.760.000

254. TAŞITLAR

3.000.000.000	
2.412.000.000	
5.412.000.000	

257.04.Taşıt Amor.

600.000.000
482.400.000
1.082.400.000
2.164.800.000

255. DEMİRBAŞLAR

1.300.000.000	
1.045.200.000	
2.345.200.000	

257.05. Demirbaş Amor.

1.140.000.000
916.560.000
469.040.000
2.525.600.000

3.3.1. Direkt ilkmadde ve malzeme maliyetlerinin mamüllere yüklenmesi

Bu giderler de mamüllere üretim miktarı esasına göre aşağıdaki gibi dağıtımı yapılmaktadır.

$$\begin{aligned} \text{Besi Yemi} &= \frac{\text{Üretilen besi bemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} \times \text{Direkt ilkmadde ve malzeme mal} \\ &= \frac{5.000.000}{7.500.000} = 0,668 \end{aligned}$$

$$= 0.668 \times 180.000.000.000 = 120.240.000.000.-$$

$$\begin{aligned} \text{Süt Yemi} &= \frac{\text{Üretilen süt yemi miktarı}}{\text{Üretilen Toplam yem miktarı}} \times \text{Dir.ilkmadde ve malz.mal.} \end{aligned}$$

$$= \frac{1.000.000 \text{ kg}}{7.500.000 \text{ kg}} = 0.133$$

$$= 0.133 \times 180.000.000.000 = 23.940.000.000.-$$

$$\begin{aligned} \text{Tavuk Yemi} &= \frac{\text{Üretilen tavuk yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} = \frac{1.000.000 \text{ kg}}{7.500.000 \text{ kg}} = 0.133 \end{aligned}$$

$$= 0.133 \times 180.000.000.000 = 23.940.000.000.-$$

$$\begin{aligned} \text{Buzağı Yemi} &= \frac{\text{Üretilen buzağı yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} = \frac{250.000 \text{ kg}}{7.500.000 \text{ kg}} = 0.033 \end{aligned}$$

$$= 0.033 \times 180.000.000.000 = 5.940.000.000.-$$

$$\begin{aligned} \text{Kuzu Yemi} &= \frac{\text{Üretilen kuzu yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} = \frac{250.000 \text{ kg}}{7.500.000 \text{ kg}} = 0.033 \end{aligned}$$

$$= 0.033 \times 180.000.000.000 = 5.940.000.000$$

3.3.2.Direkt işçilik maliyetlerinin mamüllere yüklenmesi

Öncelikle direkt işçilik maliyetlerini mamüllere yüklemek için şöyle bir yol izlenmektedir. Dağıtım ölçüsü olarak üretim miktarı ele alınarak,direkt işçilik maliyetleri mamüllere dağıtımı aşağıdaki gibi olmaktadır.

$$\begin{aligned} \text{Besi Yemi} &= \frac{\text{Üretilen besi yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} \times \text{Direkt işçilik mal.} \\ &= \frac{5.000.000}{7.500.000} = 0,668 \end{aligned}$$

$$= 0,668 \times 5.500.000 = 3.674.000.000.-$$

$$\begin{aligned} \text{Süt Yemi} &= \frac{\text{Üretilen süt yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} \times \text{Dir.İşçilik mal.} \end{aligned}$$

$$= \frac{1.000.000 \text{ kg}}{7.500.000 /g} = 0,133$$

$$= 0,133 \times 5.500.000.000 = 731.500.000$$

$$\begin{aligned} \text{Tavuk Yemi} &= \frac{\text{Üretilen tavuk yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} = \frac{1.000.000 \text{ kg}}{7.500.000 \text{ kg}} = 0,133 \end{aligned}$$

$$= 0,133 \times 5.500.000.000 = 731.500.000.-$$

$$\begin{aligned} \text{Buzağı Yemi} &= \frac{\text{Üretilen buzağı yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} = \frac{250.000 \text{ kg}}{7.500.000} = 0,033 \end{aligned}$$

$$= 0,033 \times 5.500.000.000 = 181.500.000.-$$

$$\begin{aligned} \text{Kuzu Yemi} &= \frac{\text{Üretilen kuzu yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} = \frac{250.000 \text{ kg}}{7.500.000 \text{ kg}} = 0,033 \end{aligned}$$

$$= 0,033 \times 5.500.000.000 = 181.500.000.-$$

3.3.3. Amortisman hariç diğer genel üretim maliyetlerinin mamüllere yüklenmesi

Bu maliyetler amortisman hariç 6.157.020.000.- TL'dir.

$$\begin{aligned} \text{Besi Yemi} &= \frac{\text{Üretilen besi yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} \times \text{Diğer genel üretim mal.} \\ &= \frac{5.000.000}{7.500.000} = 0,668 \\ &= 0.668 \times 6.157.020.000 = 4.112.889.360.- \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Süt Yemi} &= \frac{\text{Üretilen süt yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} \times \text{Diğer genel üretim mal.} \\ &= \frac{1.000.000 \text{ kg}}{7.500.000 /g} = 0.133 \\ &= 0.133 \times 6.157.020.000 = 818.883.660 \\ \text{Tavuk Yemi} &= \frac{\text{Üretilen tavuk yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} = \text{Diğer genel üretim mal.} \\ &= \frac{1.000.000 \text{ kg}}{7.500.000} = 0.133 \\ &= 0.133 \times 6.157.020.000 = 818.883.660.- \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Buzağı Yemi} &= \frac{\text{Üretilen buzağı yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} = \text{Diğer genel üretim mal.} \\ &= \frac{250.000 \text{ kg}}{7.500.000} = 0.033 \\ &= 0.033 \times 6.157.020.000 = 203.181.660.- \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Kuzu Yemi} &= \frac{\text{Üretilen kuzu yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} = \text{Diğer genel üretim mal.} \\
 &= \frac{250.000 \text{ kg}}{7.500.000} = 0.033 \\
 &= 0.033 \times 6.157.020.000 = 203.181.660.-
 \end{aligned}$$

3.3.4. Dönem amortisman maliyetlerinin mamüllere yüklenmesi

Dönem amortisman maliyetlerinin toplamı 4.220.380.000.- Tl. olup bunun 3.470.380.000 Tl si üretim bölümüne aittir. Bu rakam yaklaşık olarak YERALTI ve YERÜSTÜ DÜZENLERİ'nin 50.000.000 Tl., BİNALAR'ın 400.000.000 Tl., DEMİRBAŞLAR'ın 300.000.000 Tl.'si üretim dışı varsayılmaktadır.

$$\begin{aligned}
 \text{Besi Yemi} &= \frac{\text{Üretilen besi yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} \times \text{Dönem amortisman mal.} \\
 &= \frac{5.000.000}{7.500.000} = 0,668 \\
 &= 0.668 \times 3.470.380.000.- = 2.318.213.840.- \\
 \text{Süt Yemi} &= \frac{\text{Üretilen süt yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} \times \text{Dönem amortisman mal.} \\
 &= \frac{1.000.000 \text{ kg}}{7.500.000 /g} = 0.133 \\
 &= 0.133 \times 3.470.380.000.- = 461.560.540.-
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Tavuk Yemi} &= \frac{\text{Üretilen tavuk yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} \times \text{Dönem amortisman mal.} \\
 &= \frac{1.000.000 \text{ kg}}{7.500.000} = 0.133
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
&= 0.133 \times 3.470.380.000.- = 461.560.540.- \\
\text{Buzağı Yemi} &= \frac{\text{Üretilen buzağı yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} = \text{Dönem amortisman mal.} \\
&= \frac{250.000 \text{ kg}}{7.500.000} = 0.033 \\
&= 0.033 \times 3.470.380.000.- = 114.522.540.- \\
\text{Kuzu Yemi} &= \frac{\text{Üretilen kuzu yemi miktarı}}{\text{Üretilen toplam yem miktarı}} = \text{Dönem amortisman mal.} \\
&= \frac{250.000 \text{ kg}}{7.500.000} = 0.033 \\
&= 0.033 \times 3.470.380.000 = 114.522.540.-
\end{aligned}$$

Amortisman giderlerine ilişkin muhasebe kayıtları 7/A seçeneğine göre aşağıdaki gibi olmaktadır.

31/12/.....		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		3.470.380.000
730.001 Besi Yemi	2.318.213.840	
730.001.006 Amortisman Gideri	2.318.213.840	
730.002 Süt Yemi	461.560.540	
730.002.006 Amortisman Gideri	461.560.540.	
730.003 Tavuk Yemi	461.560.540	
730.003.006 Amortisman Gideri	461.560.540	
730.004 Buzağı Yemi	114.522.540	
730.004.006 Amortisman Gideri	114.522.540	
730.005 Kuzu Yemi	114.522.540	
730.005.006 Amortisman Gideri	114.522.540	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		3.470.380.000
Dönem amortisman giderinin genel üretim giderlerine yüklenmesi ile ilgili kayıt.		
/		

Üretim dışı dönem amortisman giderlerinin 750.000.000 TL'sinin muhasebe kaydı 7/A seçeneğine göre şu şekilde gösterilir:

31/12/.....	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	750.000.000
770.001 Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	50.000.000
770.001.006 Amortisman gideri	50.000.000
770.002 Binalar	400.000.000
770.002.006 Amortisman gideri	400.000.000
770.005 Demirbaşlar	300.000.000
770.005.006 Amortisman gideri	300.000.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	750.000.000

Üretim dışında kullanılan varlıkların amortisman gider kaydı.

/

3.3.5. Tam maliyet yöntemine göre mamül birim maliyetlerinin hesaplanması

Aşağıda mamül cinslerine göre birim maliyetler ayrı ayrı hesaplanmaktadır.

Çizelge 3.8 Besi Yemi Birim Maliyetinin Hesaplanması

Giderler	Tutarı	Üretilen Besi Yemi Miktarı	Birim Maliyet
710 Direkt İlk Mad.veMalz.	120.240.000.000	5.000.000	24.048
720 Direkt İşçilik	3.674.000.000	5.000.000	734,8
730 Genel Üretim Giderleri(Amortisman).	2.318.213.840	5.000.000	463,64
730 Genel Üretim Giderleri(Diğer)	4.112.889.360	5.000.000	822,57
Toplam	130.345.103.200		26.069,01

Çizelge 3.8' de görüldüğü gibi; besi yemine ait gider türleri, tutarları, üretilen besi yemi miktarı ve birim maliyetler dökümü gözükmemektedir. Direkt işçiliğin tutarı 3.674.000.000 TL, üretilen besi yemi miktarı olan 5.000.000 kg'a bölünmek suretiyle birim maliyet olan 734,8 TL bulunmaktadır. Genel üretim giderleri içinde yer alan maliyet amortismanlarının katkı payı ise $2.318.213.840.- \text{ TL} / 5.000.000 \text{ kg} = 463,64.- \text{ TL}$ olmaktadır. Diğer genel üretim giderlerinin birim maliyete katkısı $4.112.889.360.- \text{ TL} / 5.000.000 \text{ kg} = 822,4 \text{ TL}$ olmaktadır. Böylece besi yeminin birim maliyeti 26.069,01 TL/kg'dır.

Çizelge 3.9 Süt Yemi Birim Maliyetinin Hesaplanması

Giderler	Tutarı	Üretilen Besi Yemi Miktarı	Birim Maliyet
710 Direkt İlk Mad.veMalz.	23.940.000.000	1.000.000	23.940
720 Direkt İşçilik	731.500.000	1.000.000	731,5
730 Genel Üretim Giderleri(Amortisman)	461.560.540	1.000.000	461,56
730 Genel Üretim Giderleri(Diğer)	818.883.660	1.000.000	818,88
Toplam	25.951.944.200		25.951,94

Çizelge 3.9' da görüldüğü gibi; genel üretim giderleri içinde yer alan amortismanların maliyete katkı payı $461.560.540.- \text{ TL} / 1.000.000 \text{ kg} = 461,56.- \text{ TL}$ olmaktadır. Diğer genel üretim giderlerinin katkı payı ise $818.883.660.- \text{ TL} / 1.000.000 \text{ kg} = 818,88.- \text{ TL/kg}$ olmaktadır. Böylece süt yeminin toplam birim maliyeti $25.951,94.- \text{ TL}$ olmaktadır.

Çizelge 3.10 Tavuk Yemi Birim Maliyetinin Hesaplanması

Giderler	Tutarı	Üretilen Besi Yemi Miktarı	Birim Maliyet
710 Direkt İlk Mad.veMalz.	23.940.000.000	1.000.000	23.940
720 Direkt İşçilik	731.500.000	1.000.000	731,5
730 Genel Üretim Giderleri(Amortisman).	461.560.540	1.000.000	461,56
730 Genel Üretim Giderleri(Diğer)	818.883.660	1.000.000	818,88
Toplam	25.951.944.200		25.951,94

Çizelge 3.10' da görüldüğü gibi; genel üretim giderleri içinde yer alan amortismanların maliyete katkı payı $461.560.540.- \text{ TL} / 1.000.000 \text{ kg} = 461,56.- \text{ TL}$ olmaktadır. Diğer genel üretim giderlerinin katkı payı ise $818.883.660.- \text{ TL} / 1.000.000 \text{ kg} = 818,88.- \text{ TL/kg}$ olmaktadır. Böylece süt yeminin toplam birim maliyeti $25.951,94.- \text{ TL}$ olmaktadır.

Çizelge 3.11 Buzağı Yemi Birim Maliyetinin Hesaplanması

Giderler	Tutarı	Üretilen Besi Yemi Miktarı	Birim Maliyet
710 Direkt İlk Mad.veMalz.	5.940.000.000	250.000	23.760
720 Direkt İşçilik	181.500.000	250.000	726
730 Genel Üretim Giderleri(Amortisman).	114.522.540	250.000	458,09
730 Genel Üretim Giderleri(Diğer)	203.181.660	250.000	812,72
Toplam	6.439.204.200		25.756,81

Çizelge 3.11 de görüldüğü gibi; genel üretim giderleri içinde yer alan amortismanların maliyete katkı payı $114522.540.- \text{ TL} / 250.000 \text{ kg} = 458,09.- \text{ TL}$ olmaktadır. Diğer genel üretim giderlerinin katkı payı ise $203.181.660.- \text{ TL} / 250.000 \text{ kg} = 812,72.- \text{ TL/kg}$ olmaktadır. Böylece süt yeminin toplam birim maliyeti $25.756,81.- \text{ TL}$ olmaktadır.

Çizelge 3.12 Kuzu Yemi Birim Maliyetinin Hesaplanması

Giderler	Tutarı	Üretilen Besi Yemi Miktarı	Birim Maliyet
710 Direkt İlk Mad.veMalz.	5.940.000.000	250.000	23.760
720 Direkt İşçilik	181.500.000	250.000	726
730 Genel Üretim Giderleri(Amortisman).	114.522.540	250.000	458,09
730 Genel Üretim Giderleri(Diğer)	203.181.660	250.000	812,72
Toplam	6.439.204.200		25.756,81

Çizelge 3.12' de görüldüğü gibi; genel üretim giderleri içinde yer alan amortismanların maliyete katkı payı $114.522.540.- \text{ TL} / 250.000 \text{ kg} = 458,09.- \text{ TL}$ olmaktadır. Diğer genel üretim giderlerinin katkı payı ise $203.181.660.- \text{ TL} / 250.000 \text{ kg} = 812,72.- \text{ TL/kg}$ olmaktadır. Böylece süt yeminin toplam birim maliyeti $25.756,81.- \text{ TL}$ olmaktadır.

3.4. Duran Varlık Kalemlerinin Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulması ve Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Ayrılması

Şimdi ise işletme varlıklarının amortisman tutarları azalan bakiyeler amortisman yöntemine göre ayrılmaktadır. Yıllık toplam amortisman gideri 5.165.676.000.-TL'dir. Bunun 750.000.000.-TL'si üretim dışı mali amortismanlardır.

Öncelikle varlıkların yeniden değerlendirme işlemi yapılacak sonra azalan bakiyeler amortisman yöntemi kullanılarak amortisman tutarlarının hesaplanma işlemine geçilecektir.

Çizelge 3.13 Yer altı ve Yerüstü Düzenleri Yeniden Değerleme İşlemi

Eski Değer, Maliyeti	Y.D.O (%)	Yeniden Değerlemedeki Değer Artışı	Yeniden Değerlemeden Sonraki Yeni Değeri
650.000.000	80.4	522.600.000	1.172.600.000
75.000.000	80.4	60.300.000	135.300.000

Çizelge 3.13 de görüldüğü gibi yer altı ve yerüstü düzenlerinin yeniden değerlendirme işlemi yapıldıktan sonra azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırma aşağıdaki gibi yapılmaktadır:

Varlık ve birikmiş amortismanlarının yeniden değerlendirme sonraki yeni değerleri farkı alınmaktadır. Bu fark azalan bakiyeler amortisman oranı ile çarpılarak amortisman tutarı bulunmaktadır. Yani fark = 1.172.600.000.- TL – 135.300.000.- TL = 1.037.300.000.- TL. Amortisman tutarı = 1.037.300.000.- TL x 0.40 = 414.920.000 .- TL'dir.

Azalan bakiyeler amortisman yönteminde varlığın değerinden birikmiş amortismanları çıkarılır ve normal amortisman oranının iki katı ile çarpılır.

Çizelge 3.14 Binaların Yeniden Değerleme İşlemi

Eski Değer, Maliyeti	Y.D.O (%)	Yeniden Değerlemedeki Değer Artışı	Yeniden Değerlemeden Sonraki Yeni Değeri
4.510.000.000	80.4	3.626.040.000	8.136.040.000
250.000.000	80.4	201.000.000	451.000.000

Çizelge 3.14 de binaların yeniden değerlendirme işlemi yapıldıktan sonra azalan bakiyeler amortisman yöntemine göre aşağıdaki gibi amortisman ayrılmaktadır. Ancak, binaların amortisman ayırma işlemi binaların eski değeri üzerinden ayrılmaktadır. Yani: $4.510.000.000.-TL \times 0.08 = 360.800.000.- TL$ olmaktadır.

Çizelge 3.15 Tesis Makine ve Cihazların Yeniden Değerleme İşlemi

Eski Değer, Maliyeti	Y.D. O (%)	Yeniden Değerlemedeki Değer Artışı	Yeniden Değerlemeden Sonraki Yeni Değeri
1.200.000.000	80.4	964.800.000	2.164.800.000
200.000.000	80.4	160.800.000	360.800.000

Çizelge 3.15.'te Tesis Makine ve cihazların ile birikmiş amortismanının yeniden değerlendirme sonraki yeni değerleri farkı alınmaktadır. Bu fark azalan bakiyeler amortisman oranı ile çarpılarak amortisman tutarı bulunmaktadır. Yani fark = $2.164.800.000.- TL - 360.800.000.- TL = 1.804.000.000.- TL$. Amortisman tutarı = $1.804.000.000.- TL \times 0.40 = 721.600.000.- TL$ 'dir.

Çizelge 3.16 Taşıtların Yeniden Değerleme İşlemi

Eski Değer, Maliyeti	Y.D. O (%)	Yeniden Değerlemedeki Değer Artışı	Yeniden Değerlemeden Sonraki Yeni Değeri
3.000.000.000	80.4	2.412.000.000	5.412.000.000
600.000.000	80.4	482.400.000	1.082.400.000

Çizelge 3.16.'da Taşıtlar ile birikmiş amortismanının yeniden değerlendirme sonraki yeni değerleri farkı alınmaktadır. Bu fark azalan bakiyeler amortisman oranı ile çarpılarak amortisman tutarı bulunmaktadır. Yani fark = 5.412.000.000.- TL – 1.082.400.000.- TL = 4.329.600.000.- TL. Amortisman tutarı = 4.329.600.000.- TL x 0,40 = 1.731.840.000.- TL'dir.

Çizelge 3.17 Demirbaşların Yeniden Değerleme İşlemi

Eski Değer, Maliyeti	Y.D.O (%)	Yeniden Değerlemedeki Değer Artışı	Yeniden Değerlemeden Sonraki Yeni Değeri
1.300.000.000	80.4	1.045.200.000	2.345.200.000
1.140.000.000	80.4	916.560.000	2.056.560.000

Çizelge 3.17'de demirbaşlar ile birikmiş amortismanının yeniden değerlendirme sonraki yeni değerleri farkı alınmaktadır. Bu fark azalan bakiyeler amortisman oranı ile çarpılarak amortisman tutarı bulunmaktadır. Yani fark = 2.345.200.000.- TL – 2.056.560.000.- TL = 288.640.000.- TL. Amortisman tutarı = 288.640.000.- TL x 0,40 = 115.456.000.- TL'dir.

Üretimle doğrudan ilgili dönem amortismanlar toplamı 5.165.676.000.-TL'dir. Ancak, bu tutarın 750.000.000.-TL'si üretimle ilgili değildir. Aşağıdaki yevmiye kayıtları 7/A seçeneğine göre yapılmıştır.

31/12/.....	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.415.676.000
730.001 Besi Yemi	2.949.671.568
730.001.006 Amortisman Gideri	2.949.671.568
730.002 Süt Yemi	587.284.908
730.002.006 Amortisman Gideri	587.284.908
730.003 Tavuk Yemi	587.284.908
730.003.006 Amortisman Gideri	587.284.908
730.004 Buzağı Yemi	145.717.308
730.004.006 Amortisman Gideri	145.717.308
730.005 Kuzu Yemi	145.717.308
730.005.006 Amortisman Gideri	145.717.308
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	4.415.676.000
Dönem amortisman giderinin genel üretim giderlerine	
Yüklenmesi ile ilgili kayıt.	
/	

	31/12/.....	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		750.000.000
770.001 Yer Altı ve Yerüstü Düzenleri		
Amortisman Giderleri	50.000.000	
770.002 Yönetim Binası Amort. Gid.	400.000.000	
770.005 Demirbaşlar Amor. Gideri	300.000.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		750.000.000
Dönem amortisman giderinin genel üretim giderlerine		
Yüklenmesi ile ilgili kayıt.		
	/	

3.5.1 Direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin mamüllere yüklenmesi:

Bu maliyetlerin toplamı 180.000.000.000 TL'dir. Maliyetler üretim miktarına göre yüklenir.

Yükleme oranı =		Üretilen Yem Miktarı	
		Toplam Yem Miktarı	dır.
Besi Yemi	=	Yükleme oranı x Direkt ilk madde ve malz. mal.	
	=	0.668 x 180.000.000.000	
	=	120.240.000.000	
Süt Yemi	=	Yükleme Oranı x Direkt ilk madde ve malz. mal.	
	=	0.133 x 180.000.000.000	
	=	23.940.000.000 TL.	
Tavuk Yemi	=	Yükleme Oranı x Direkt ilk madde ve malz. mal.	
	=	0.133 x 180.000.000.000	
	=	23.940.000.000 TL.	
Buzağı Yemi	=	Yükleme Oranı x Direkt ilk madde ve malz. mal.	
	=	0.133 x 180.000.000.000	
	=	5.940.000.000 TL	
Kuzu Yemi	=	Yükleme Oranı x Direkt ilk madde ve malz. mal.	
	=	0.133 x 180.000.000.000	

$$= 5.940.000.000 \text{ TL}$$

3.5.2. Direkt işçilik maliyetlerinin mamüllere yüklenmesi

Bu maliyetler toplamı 5.500.000.000 TL'dir. Maliyetler yükleme oranı olan üretim miktarına göre dağıtılır. Yani:

$$\text{Yükleme oranı} = \frac{\text{Üretilen Yem Miktarı}}{\text{Toplam Yem Miktarı}} \text{ dir.}$$

O halde mamüllere dağıtım şu şekilde yapılır:

$$\begin{aligned} \text{Besi Yemi} &= \text{Yükleme Oranı} \times \text{Direkt işçilik. mal.} \\ &= 0.668 \times 5.500.000.000 \\ &= 3.674.000.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Süt Yemi} &= \text{Yükleme Oranı} \times \text{Direkt işçilik mal.} \\ &= 0.133 \times 5.500.000.000 \\ &= 731.500.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Tavuk Yemi} &= \text{Yükleme Oranı} \times \text{Direkt işçilik. mal.} \\ &= 0.133 \times 5.500.000.000 \\ &= 731.500.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Buzağı Yemi} &= \text{Yükleme Oranı} \times \text{Direkt işçilik mal.} \\ &= 0.033 \times 5.500.000.000 \\ &= 181.500.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Kuzu Yemi} &= \text{Yükleme Oranı} \times \text{Direkt işçilik mal.} \\ &= 0.033 \times 5.500.000.000 \\ &= 181.500.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

3.5.3 Diğer genel üretim maliyetlerinin mamüllere yüklenmesi

Bu maliyetlerin toplamı 6.157.020.000-TL' dir.

$$\begin{aligned} \text{Besi Yemi} &= \frac{\text{Üretilen Besi Yemi Miktarı}}{\text{Üretilen Toplam Yem Miktarı}} \times \text{Diğer Genel Üretim Mal.} \\ &= 0,668 \times 6.157.020.000 \\ &= 4.112.889.360- \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Süt Yemi} &= \text{Yükleme Oranı} \times \text{Diğer Genel Üretim Mal.} \\ &= 0.133 \times 6.157.020.000 \\ &= 818.883.660- \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Tavuk Yemi} &= \text{Yükleme Oranı} \times \text{Diğer Genel Üretim Mal.} \\ &= 0.133 \times 6.157.020.000 \\ &= 818.883.660- \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Buzağı Yemi} &= \text{Yükleme Oranı} \times \text{Diğer Genel Üretim Mal.} \\ &= 0.033 \times 6.157.020.000 \\ &= 203.181.660- \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Kuzu Yemi} &= \text{Yükleme Oranı} \times \text{Diğer Genel Üretim Mal.} \\ &= 0.033 \times 6.157.020.000 \\ &= 203.181.660- \end{aligned}$$

3.5.4. Dönem amortisman maliyetlerinin mamüllere yüklenmesi

Dönem amortisman maliyetlerinin toplamı 5.165.676.000 TL olup, üretimle ilgili olan tutar 4.415.676.000 TL'dir. Buna göre bu tutar mamül cinslerine göre aşağıdaki gibi dağıtılmaktadır.

$$\text{Yükleme oranı} = \frac{\text{Üretilen Yem Miktarı}}{\text{Toplam Yem Miktarı}} \text{ dir.}$$

$$\begin{aligned} \text{Besi Yemi} &= \text{Yükleme oranı} \times \text{Dönem Amortisman Mal.} \\ &= 0.668 \times 4.415.676.000 \\ &= 2.949.671.568. \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Süt Yemi} &= \text{Yükleme Oranı} \times \text{Dönem Amortisman Mal.} \\ &= 0.133 \times 4.415.676.000 \\ &= 587.284.908. \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Tavuk Yemi} &= \text{Yükleme Oranı} \times \text{Dönem Amortisman Mal.} \\ &= 0.133 \times 4.415.676.000 \\ &= 587.284.908. \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Buzağı Yemi} &= \text{Yükleme Oranı} \times \text{Dönem Amortisman Mal.} \\ &= 0.033 \times 4.415.676.000 \\ &= 145.717.308. \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Kuzu Yemi} &= \text{Yükleme Oranı} \times \text{Dönem Amortisman Mal.} \\ &= 0.033 \times 4.415.676.000 \\ &= 145.717.308. \end{aligned}$$

3.5.5 Tam maliyet yöntemine göre mamül birim maliyetlerinin hesaplanması

Aşağıda cinslerine göre birim maliyetler hesaplanmaktadır.

Çizelge 3.18 Besi Yemi Birim Maliyetinin Hesaplanması

Giderler	Tutarı	Üretilen Besi Yemi Miktarı	Birim Maliyet
710 Direkt İlk Mad.veMalz.	120.240.000.000	5.000.000	24.048
720 Direkt İşçilik	3.674.000.000	5.000.000	734,8
730 Genel Üretim Giderleri(Amortisman).	2.949.671.568.	5.000.000	589,93
730 Genel Üretim Giderleri(Diğer)	4.112.889.360	5.000.000	822,57
Toplam	130.976.560.926.		26.195,3

Çizelge 3.18 de görüldüğü; gibi azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanan amortismanların besi yemi birim maliyetine katkısı $2.949.671.568.- \text{ TL} / 5.000.000 \text{ kg} = 589,93- \text{ TL/kg}$ olmaktadır. Diğer genel üretim giderlerine ise katkısı $4.112.889.360.- \text{ TL} / 5.000.000 = 822,57 \text{ TL}$ olmaktadır. Böylece besi yemi birim maliyeti toplamı $26.195,3.- \text{ TL}$ olmaktadır.

Çizelge 3.19 Süt Yemi Birim Maliyetinin Hesaplanması

Giderler	Tutarı	Üretilen Besi Yemi Miktarı	Birim Maliyet
710 Direkt İlk Mad.veMalz.	23.940.000.000	1.000.000	23.940
720 Direkt İşçilik	731.500.000	1.000.000	731,5
730 Genel Üretim Giderleri(Amortisman).	587.284.908.	1.000.000	587,28
730 Genel Üretim Giderleri(Diğer)	818.883.660	1.000.000	818,88
Toplam	26.077.668.568.		26.077,66

Çizelge 3.19 da görüldüğü gibi azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanan amortismanların süt yemi birim maliyetine katkısı $587.284.908.- \text{ TL} / 1.000.000 \text{ kg} = 587,28- \text{ TL/kg}$ olmaktadır. Diğer genel üretim giderlerine ise katkısı $818.883.660.- \text{ TL} / 1.000.000 = 818,88.- \text{ TL}$ olmaktadır. Böylece süt yemi birim maliyeti toplamı $26.077,66- \text{ TL}$ olmaktadır.

Çizelge 3.20 Tavuk Yemi Birim Maliyetinin Hesaplanması

Giderler	Tutarı	Üretilen Besi Yemi Miktarı	Birim Maliyet
710 Direkt İlk Mad.veMalz.	23.940.000.000	1.000.000	23.940
720 Direkt İşçilik	731.500.000	1.000.000	731,5
730 Genel Üretim Giderleri(Amortisman).	587.284.908.	1.000.000	587,28
730 Genel Üretim Giderleri(Diğer)	818.883.660	1.000.000	818,88
Toplam	26.077.668.568		26.077,66

Çizelge 3.20 de görüldüğü gibi azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanan amortismanların tavuk yemi birim maliyetine katkısı $587.284.908.- \text{ TL} / 1.000.000 \text{ kg} = 587,28.- \text{ TL/kg}$ olmaktadır. Diğer genel üretim giderlerine ise katkısı $818.883.660.- \text{ TL} / 1.000.000 = 818,88.- \text{ TL}$ olmaktadır. Böylece tavuk yemi birim maliyeti toplamı $26.077,66.- \text{ TL}$ olmaktadır.

Çizelge 3.21 Buzağı Yemi Birim Maliyetinin Hesaplanması

Giderler	Tutarı	Üretilen Besi Yemi Miktarı	Birim Maliyet
710 Direkt İlk Mad.veMalz.	5.940.000.000	250.000	23.760
720 Direkt İşçilik	181.500.000	250.000	726
730 Genel Üretim Giderleri(Amortisman).	145.717.308.	250.000	582,869
730 Genel Üretim Giderleri(Diğer)	203.181.660	250.000	812,726
Toplam	6.470.398.968		25.881,59

Çizelge 3.21 de görüldüğü gibi azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanan amortismanların buzağı yemi birim maliyetine katkısı $145.717.308.- \text{ TL} / 250.000 \text{ kg} = 582,869.- \text{ TL/kg}$ olmaktadır. Diğer genel üretim giderlerine ise katkısı $203.181.660.- \text{ TL} / 250.000 = 812,726.- \text{ TL}$ olmaktadır. Böylece buzağı yemi birim maliyeti toplamı $25.881,59.- \text{ TL}$ olmaktadır.

Çizelge 3.22 Kuzu Yemi Birim Maliyetinin Hesaplanması

Giderler	Tutarı	Üretilen Besi Yemi Miktarı	Birim Maliyet
710 Direkt İlk Mad.veMalz.	5.940.000.000	250.000	23.760
720 Direkt İşçilik	181.500.000	250.000	726
730 Genel Üretim Giderleri(Amortisman).	145.717.308	250.000	582,869
730 Genel Üretim Giderleri(Diğer)	203.181.660	250.000	812,726
Toplam	6.470.398.968		25.881,59

Çizelge 3.22 de görüldüğü gibi azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanan amortismanların kuzu yemi birim maliyetine katkısı $145.717.308.-\text{TL} / 250.000 \text{ kg} = 582,869.- \text{ TL/kg}$ olmaktadır. Diğer genel üretim giderlerine ise katkısı $203.181.660.- \text{ TL} / 250.000 = 812,726.- \text{ TL}$ olmaktadır. Böylece kuzu yemi birim maliyeti toplamı $25.881,59.- \text{ TL}$ olmaktadır.

Çizelge 3.23 Normal Amortisman Yöntemine Göre Maliyet Amortismanlarının Toplam G.Ü.G. İçindeki Payı ve Yüzdesi

	Toplam G.Ü.G.	Maliyet Amort. Top. G.Ü.G içindeki Payı	Yüzdesi(%)
Besi Yemi	6.431.103.200	2.318.213.840	36,04
Süt Yemi	1.280.444.200	461.560.540	36,04
Tavuk Yemi	1.280.444.200	461.560.540	36,04
Buzağı Yemi	317.704.200	114.522.540	36,04
Kuzu Yemi	317.704.200	114.522.540	36,04

Çizelge 3.23 de görüldüğü gibi mamül cinslerine göre toplam genel üretim giderleri ve maliyet amortismanlarının genel üretim giderleri içindeki tutar olarak payı ve yüzdesi görülmektedir. Besi yemi için toplam genel üretim gideri $6.431.103.200.- \text{ TL}$ gider yapılmış. Bu tutar normal amortisman yöntemine göre hesaplanan genel üretim giderleri (amortisman) + genel üretim giderleri (diğer) kalemlerinden oluşur. Yani $2.318.213.840.- \text{ TL} + 4.112.889.360.- \text{ TL} = 6.431.103.200.- \text{ TL}$ 'dir.. Bu tutar içinde

amortismanların payı 2.318.213.840.- TL olup, toplam genel üretim giderleri içindeki yüzdesi %36,04 olduğu anlaşılmaktadır. Yine aynı şekilde diğer mamül cinsleri de sırasıyla hesaplanmıştır

Çizelge 3.24 Azalan Bakiyeli Yönteminde Maliyet Amortismanlarının Toplam Genel Üretim Giderleri İçindeki Payı ve Yüzdesi

Mamül Cinsi	Toplam Genel Üretim Giderleri	Maliyet Amortismanlarının Toplam G.Ü.G içindeki Payı	Yüzdesi(%)
Besi Yemi	7.062.560.928	2.949.671.568.	41,7
Süt Yemi	1.406.168.568	587.284.908	41,7
Tavuk Yemi	1.406.168.568.	587.284.908	41,7
Buzağı Yemi	348.898.968.	145.717.308.	41,7
Kuzu Yemi	348.898.968.	145.717.308.	41,7

Çizelge 3.24 de görüldüğü gibi; Mamül cinslerine göre toplam genel üretim giderleri ve azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanan maliyet amortismanlarını genel üretim giderleri içindeki tutar olarak payı ve yüzdesi görülmektedir. Besi yemi genel üretim giderleri toplamı, genel üretim giderleri (amortismanlar) ve diğer genel üretim giderleri toplamından oluşmaktadır. Yani 2.949.671.568.- TL + 4.112.889.360.- TL = 7.062.560.928. TL olduğu ve bu tutar içinde maliyet amortismanlarının payı 2.949.671.568.- TL olup toplam genel üretim giderleri içinde yüzdesi % 41,7 olduğu anlaşılmaktadır. Diğer mamül cinsleri içinde aynı işlem yapılmaktadır.

Çizelge 3.25. Normal Amortisman Yöntemine Göre Maliyet Amortismanlarının Birim Maliyet İçindeki Payı ve Yüzdesi

Mamül Cinsi	Toplam Birim Maliyet	Amortismanların toplam birim maliyet içindeki payı	Amortismanların toplam birim maliyet içindeki yüzdesi(%)
Besi Yemi	26.069,01	463,64	1,7
Süt Yemi	25.951,94	461,56	1,7
Tavuk Yemi	25.951,94	461,56	1,7
Buzağı Yemi	25.756,81	458,09	1,7
Kuzu Yemi	25.756,81	458,09	1,7

Çizelge 3.25 de görüldüğü gibi; normal amortisman yöntemine göre hesaplanmış bulunan amortisman tutarlarının mamül cinslerine göre maliyete yapmış olduğu katkı payı ve yüzdesi görülmektedir. Besi yemi toplam birim maliyeti 26.069,01 TL/Kg dır. Bunun içinde 463,64. TL'si maliyet amortismanlarının olduğu ve bunun da birim maliyete katkı payı yüzdesi %1,7 olduğu anlaşılmaktadır.

Çizelge 3.26 Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Maliyet Amortismanları Birim Maliyet İçindeki Payı ve Yüzdesi

Mamül Cinsi	Toplam Birim Maliyet	Amortismanların Toplam birim maliyet içindeki payı	Amortismanların toplam birim maliyet içindeki yüzdesi(%)
Besi Yemi	26.195,3	589,9	2,25
Süt Yemi	26.077,66	587,28	2,25
Tavuk Yemi	26.077,66	587,28	2,25
Buzağı Yemi	25.881,59	582,869	2,25
Kuzu Yemi	25.881,59	681,7	2,25

Çizelge 3.26 da görüldüğü gibi; azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanmış bulunan amortisman tutarlarının mamül cinslerine göre maliyete yapmış olduğu katkı payı ve yüzdesi görülmektedir. Besi yemi toplam birim maliyeti 26.195,3 TL/Kg dır. Bunun

içinde 589,9. TL'si maliyet amortismanlarının olduğu ve bununda birim maliyete katkı payı yüzdesi %2,25. olduğu anlaşılmaktadır.



SONUÇ

Amortismanlar, duran varlıkların kullanılma sonucu çeşitli sebeplerle meydana gelen değer kayıplarının tespit edilmesi olup, bunların maliyet ve giderlere eklenmeleri gerekmektedir. Üretimle ilgili amortismanlar maliyet amortismanları; üretimle ilgili olmayan amortismanlar ise mali amortisman olarak nitelendirilmektedir.

Değer kayıplarının tespit edilmesi için ülkemizde en fazla uygulanan, normal ve azalan bakiyeler yöntemleridir. Normal yöntemde varlık maliyeti hizmet süresi boyunca her yıl eşit bir tutarda yok edilmektedir. Yok edilmekten maksat; varlık kullanılma sonucu oluşan eskime, yıpranma dolayısıyla onun yerine yenisinin alınması için bir fon oluşturulması ile ilgilidir. Bu yöntem son derece basit ve denetim açısından gayet kolaydır.

Azalan bakiyeler yönteminde ise varlık maliyeti, önceden ayrılmış bulunan amortismanlar düşüldükten sonra azalan bakiyeler amortisman oranıyla çarpılarak amortisman tutarı bulunur. Bu işlem diğer yıllarda da tekrarlanır. Bu yönteme özel amortisman rejimi olarak hızlandırılmış amortisman da denilmektedir. Çünkü birinci yıl varlık için; amortisman oranı %20 seçilecek olursa, bu oranın iki katı olan %40 alınarak; varlık maliyetinin %40'lık tutarı yok edilmekte, sonraki yıllara %60'lık gibi bir maliyet kalmaktadır. Yalnız, bu yöntemde amortismanların maliyet içindeki payını hemen görmek mümkün olmamaktadır. Ayrıca amortisman payları yıllara göre maliyetlere dengesiz bir şekilde yüklenmektedir.

Çalışmamızın uygulama bölümünde, üretilen mamül cinslerine göre ayrı ayrı birim maliyetler bulunarak, maliyetler içerisinde amortismanların nisbeti ortaya konulmuştur. Öncelikle normal yönteme göre hesaplanan maliyet amortismanları toplam genel üretim giderlerinin %36,04'ünü; azalan bakiyeler amortisman yönteminde ise %41,7'sini oluşturmaktadır. Ancak, azalan bakiyeler amortisman yönteminde bu oran sonraki yıllarda gittikçe azalmaktadır.

Normal amortisman yöntemi kullanılarak birim maliyet içerisindeki payı; besi, süt, tavuk, buzağı ve kuzu yemlerinde %1,7'lik etkide bulunduğu; azalan bakiyeler amortisman yönteminde ise birim maliyet içerisindeki payı besi, süt, tavuk, buzağı, kuzu yemlerinde %2,25'lik etkide bulunduğu ortaya çıkmıştır.

Azalan bakiyeler amortisman yönteminin, normal amortisman yöntemine göre; %2,25-%1,7=0.55'lik fazla bir katkıda bulunması sebebiyle, gerçek maliyet hesaplamalarında dikkate alınması gereken bir farktır. Ancak bu fark son yıllarda azalabilmektedir. Azalan bakiyeler yönteminde ayrılan amortismanlar ilk yıllarda fazla gider yazılmasına olanak sağlamaktadır. Sonraki yıllarda ise daha az ayrılabilir. Yani amortisman maliyetleri yıllara göre dengesiz etkiye bulunabilmektedirler. Bu yüzden daha kolay bir yöntem olan normal yöntemin sanayi işletmelerinde kullanılması daha uygundur. Çünkü her yıl amortismanlar maliyetlere dengeli olarak etki etmektedirler.

Bu çalışmadan şu sonuçlar çıkarılabilir:

1-Amortisman ayırma işletmeye olumlu katkı sağlayan bir işlemdir. Gerçekçi bir maliyet görmek istiyorsak, amortismanların doğru bir şekilde hesaplanması gerekmektedir.

2-Amortisman ayırma yöntemlerinden normal yöntemin uygulanmasının sanayi işletmelerinde uygulanması daha uygundur. Çünkü, amortisman maliyetlerinin yıllara göre dağılımı eşit olduğundan hesaplamalarda hakkaniyet, doğruluk ve kolaylık sağlar.

3-Azalan bakiyeler yönteminde ise ayrılan amortismanların mamül maliyetlerine katkısı ilk yıllarda yüksek, sonraki yıllarda ise giderek azalmaktadır.

4-Maliyet amortismanlarının genel üretim maliyetlerinin önemli bir kısmını oluşturduğu bir kez daha ortaya çıkmıştır.

5-Enflasyon dönemlerinde işletmelerin bilançolarında maddi duran varlıkları olduğundan daha düşük bir değerde gözükmektedir. Bunu önlemek için yeniden değerlendirilmesi gerektiği uygun görülmüştür.

Bununla beraber, teori ve uygulamaların ışığında aşağıdaki önerilerde bulunulabilir:

1-İşletme, varlıklarını enflasyona karşı korumak için yeniden değerlendirme işlemine tabi tutmaya devam etmelidir.

2-Varlıklar arasında bulunan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin amortisman ayırımı yapılmamaktadır. Özellikle araştırma ve geliştirme faaliyetlerini de göz ardı etmemek gerekir. Bu tür giderler için amortisman ayırımı işlemi yapılması işletmenin lehinedir.

Sonuç olarak; sanayi işletmelerinde amortisman ayırımı büyük önem arz etmektedir. Değişik amortisman yöntemleri kullanılarak hesaplanan maliyet amortismanları farklılık arz etmektedir. Ancak, sonuç itibariyle toplam amortisman tutarları değişmemektedir. Bu nedenle, sanayi işletmelerinde yıllara göre maliyetlere dengeli bir şekilde katkıda bulunan normal amortisman yönteminin uygulanması tavsiye edilmektedir. Böylece üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin daha gerçekçi olarak hesaplanması mümkün olabilmektedir.



KAYNAKLAR

- Akgüç, Öztin; Finansal Yönetim, Muhasebe Enstitüsü, No: 56, Avcıol Matbaası, Gözden Geçirilmiş 5. Basım, İstanbul, 1989.
- Aktuğlu, Mehmet Ali; Amortismanlar ve Muhasebeleştirilmesi, İzmir, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınlarından, No: 63, Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1968.
- Ataman, Ümit; Genel Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri, Cilt II, 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1996.
- Atamanalp, Celaleddin; Türkiye’de Sosyal Güvenlik Tedbirlerinin Ücretlere ve Maliyetlere Tesiri, Atatürk Üniversitesi Yayınları No:349 Erzurum, 1975.
- _____ Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi – Genel Esaslar Cilt I, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Araştırma Merkezi Yayınları No:101 Erzurum, 1984.
- _____ Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Cilt II, Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Araştırma Merkezi Yayınları, No: 109, Erzurum, 1984.
- Aykutlu, Fercan; Mevcutlarda Amortisman, Vergi Dünyası, Sayı: 196, Aralık 1997.
- Brock, Horare R; Muhasebenin Yönetime Uygulanması, Çeviren Muallâ Mezhepoğlu, Fem Fakültesi Döner Sermaye Basımevi, İstanbul, 1969.
- Bursal, Nasuhi; Ercan, Yücel; Maliyet Muhasebesi, 3. Basım, Muhasebe Enstitüsü, Yayın No: 58, İstanbul, 1990.
- Demiray, Kemal; Temel Türkçe Sözlük, İnkılap Kitabevi, 2. Baskı, 1980.
- Demirdöğen, Osman; “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler!”, Erzurum Ticaret ve Sanayi Odası Yayın No:1996-1, Erzurum, 1996.
- Doğan, Ali Abdullah; Ünlü, M. Cengiz; Dicle, Cahit; Amortismanlar, Şafak Matbaası, Ankara, 1984.
- Erdoğan, Muammer; Türkiye’de Enflasyon Muhasebesiyle İlgili Çalışmalar. İşletme dergisi, Atatürk Üniv. İİBF Araştırma Merkezi, Atatürk Üniv. Basımevi, Erzurum, 1985
- Güvemli, Oktay; Amortisman ve Uygulamaları, Birinci Baskı, Çağlayan Kitabevi, İstanbul, 1989.

- Hatiboğlu, Zeyyat; Maliyet Muhasebesi, 1.Baskı, İstanbul, 1995.
- Jaceopse, Becker; Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Çev:Sadık Baklavacıoğlu, Ayyıldız Matbaası, A.Ş. Ankara, 1974.
- Küçüksavaş, Nihat; Genel Muhasebe, 5.Baskı, İstanbul, 1995.
- Kotan, Erhan; Ildır, Ali; Tekdüzen Hesap Planında Maliyet Hesapları Ekin Kitabevi 1995.
- Karova, Baha Esat; Amortismanlar, Ankara, 1943.
- Onat, N; Muhasebe ve Ekonomik Yönü ile Amortismanlar Yeniden Değerleme Yasal Hükümler, Mükellefin Dergisi, Sayı:8, Ağustos, 1993.
- Özkan, Mehmet; V.U.K. Açısından Amortisman Sistemleri ve Mamül Maliyetleri ile İlişkileri, Muhasebe Mecmuası.
- Pehlivan, Osman; Kamu Maliyesine Giriş, Olay Gazetecilik Ltd.Şti., Trabzon, 1996.
- _____, Vergi hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon, 1998.
- Peker, Alparslan; Modern Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Enstitüsü Yayını, Yayın No: 53, 4.Basım, İstanbul, 1998.
- Pekin, Tekin; Makro Ekonomi, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1988.
- Pekiner, Kâmuran; İşletme Denetimi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, Yayın No: 55, 5.Basım, İstanbul, 1988.
- Sürmen, Yusuf; İşlem Muhasebesi I, 2.Baskı, Trabzon 1997.
- TMUDESK; Türkiye Muhasebe Standartları, Seri No:1, Ankara, 1997.
- Türko, R.Metin; Finansal Yönetim I, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No:765, Erzurum, 1994.
- Uragun, Mehmet; Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar, Yetkin Basımevi, Ankara, 1993.
- Ünalın, Sedat; "İşletmelerde Binek Otoları İle İlgili Tüm İşlemler ve Tekdüzen Hesap Planı ile Bağımlı Muhasebe Kayıtları" Yaklaşım Dergisi.
- Vahlen, Verlag; Vöhe Einführung in die Allegemeine Betriebswirtschaftslehre, 12.Auflage, Münschen, 1976.

- Yalkın, Yüksel Koç; Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Genişletilmiş 8. Baskı, Turhan Kitabevi Ankara, 1994.
- Yılmaz, Sebahattin; Envanter ve Bilanço, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum, 1987.

Diğer Kaynaklar

Vergi Usul Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu

Türk Ticaret Kanunu

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı

Maliye Postası

ÖZGEÇMİŞ

1971 yılında Ağrı’da doğdu. İlk, orta ve lise tahsilini Ağrı’da tamamladı. Daha sonra 1988 yılında Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü’ne girdi. 1992 yılında bu bölümden mezun oldu. 1993 yılı Kasım ayına kadar özel bir serbest muhasebe bürosunda çalıştı. Kasım ayında askere gitti. 1994 Ağustos’da askerlik vazifesi bittikten sonra 1994 yılı Aralık ayında Atatürk Üniversitesi Rektörlük örgütünde yaklaşık üç yıl memurluk yaptı. Aynı zamanda 1995 yılında Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalında Yüksek Lisans eğitimine başladı. Halen Atatürk Üniversitesi Erzincan Meslek Yüksekokulu İktisadi Programlar Bölümünde Öğretim Görevlisi olarak çalışmaktadır.



EK-1

I. AMAÇ

Madde 1.Bu standardın amacı işletmelerin toplam varlıkları içerisinde genellikle önemli bir yer tutan ve bu nedenle finansal durumun belirlenmesinde büyük öneme sahip olan maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların muhasebeleştirilmesi yöntemlerini belirlemektir.

II. TANIMLAR

Madde 2.Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir.

a.Maddi Duran Varlıklar: Bir işletmenin mal ve hizmet üretmek ya da elde etmek diğer işletmelere kiralamak için veya idari amaçlarla elinde tuttuğu varlıklardır. Bu varlıklar aşağıdaki özellikleri taşırlar:

1.Satılmak amacıyla değil de işletme faaliyetlerinde Sürekli kullanılmak amacıyla satın alınır veya inşa edilirler.

2.İşletme normal faaliyetlerini sürdürdüğü sürece satılmaları düşünülmeyen bir yıldan veya normal faaliyet döneminden fazla kullanım süresine sahip olunan maddi taşınmaz ve taşınır varlıklardır.

b.Maddi Olmayan Duran Varlıklar: Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı aktifleştirilmiş giderler ile belli koşullar altında hukuken korunmuş haklar ve şerefiyetlerin izlendiği varlıkları kapsar.

c.Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar: Belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan giderleri içerir.

d.Amortisman: Duran varlıklarda kullanılma ve teknolojik gelişmeler sonucunda eksime yıpranma ve demode olma şeklinde beliren değer azalışlarıdır. Diğer bir ifade ile amortisman tabi tutarın hizmet süresine sistemli bir biçimde dağıtımıdır.

e.Amortisman Tabi Değer: Amortisman tabi değer amortisman tabi varlığın tarihi maliyetinden veya finansal tablolarda tarihi maliyeti yerine kullanılan değerden tahmini artık değerinin düşünülmesiyle kalan tutardır.

f.Hizmet Süresi: Hizmet süresi amortisman tabi varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen dönemdir veya işletme tarafından varlıktan elde edilmesi beklenen üretim birimi veya benzeri birim sayısıdır.

g.Artık Değer: Bir varlığın hizmet süresi sonunda tahmini elden çıkarma giderlerini düşükten sonra işletmenin bu varlıktan elde etmeyi net tutardır.

h.Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında bilgili bir alıcı ile bilgili bir satıcı arasında bir varlığın el değıştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

ı.Maliyet Değeri: Bir duran varlığın elde edilmesi veya değerinin artırılması inşa edilmesi veya imalatı sırasında yapılan harcamalar ile bunlara bağı tüm diğ gider giderlerin toplamını ifade eder.

i.Net Defter Değeri: Duran varlığın brüt defter değerinden o duran varlıkla ilgili birikmiş amortismanlar düşükten sonra kalan değerdir.

k.Geri Kazanılabilir Değer: Satış anındaki artık değer de dahil olmak üzere hizmet süresi boyunca bir varlığın sağladığı yararların toplamıdır.

III.STANDARDIN İÇERİĞİ

Madde 3.Bu standardın kapsamına: maddi duran varlıklar maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar girmektedir

a.Maddi duran varlıklar genellikle aşağıdaki şekilde sınıflandırılır:

- 1.Arazi ve arsalar
- 2.Yeraltı ve yer üstü düzenleri
- 3.Binalar
- 4.Tesis makine ve cihazlar
- 5.Taşıtlar
- 6.Demirbaşlar
- 7.Diğ maddi duran varlıklar
- 8.Yapılmakta olan yatırımlar

9. Verilen avanslar

b. Maddi olmayan duran varlıklar genellikle aşağıdaki şekilde sınıflandırılır:

1. Haklar
2. Şerefiye
3. Kuruluş ve örgütlenme giderleri
4. Araştırma ve geliştirme giderleri
5. Özel maliyetler
6. Diğer maddi olmayan duran varlıklar
7. Verilen avanslar

c. Özel tükenmeye tabi varlıklar genellikle aşağıdaki şekilde sınıflandırılır

1. Arama giderleri
2. Hazırlık ve geliştirme giderleri
3. Diğer özel tükenmeye tabi varlıklar
4. Verilen avanslar

Madde 4. Üçüncü madde açıklanan duran varlıklar dışındaki ticari alacaklar mali duran varlıklar gibi diğer duran varlıklar bu standardın kapsamına girmez.

a. Maddi Maddi Olmayan Özel Tükenmeye Tabi Varlıkları Aktifleştirilmesi

Madde 5. Bir maddi, maddi olmayan ve özel tükenmeye tabi varlık aşağıdaki durumlarda aktif olarak kaydedilir:

- a. Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararlardan işletmenin yararlanması söz konusu olduğu durumlarda.
- b. Bu varlığın işletmeye maliyeti güvenilir bir biçimde ölçüldüğü durumlarda

Bu varlıkların aktifleştirilmesi için gelecekte ekonomik yararlar sağlanması birinci kriterin gereğidir. Bu nedenle ekonomik yararların elde edileceği konusunda güvenilir bir biçimde yapıldığı ve gelecekte ekonomik yararların sağlanacağı belirlendiği durumlarda bu

varlıkların aktifleştirilmesi yoluna gidilir .Elde edilen bu tür tahminlerin güvenilir olması varlıklara ilişkin her türlü gelirlerin ve risklerin işletmenin kontrolü altında olmasına bağlıdır.

Bir varlığın aktifleştirilmesindeki ikinci kriter maliyetin güvenilir olarak hesaplanmasıdır. Genellikle bu maliyet satın alma maliyeti inşa maliyeti ve üretim maliyeti niteliğinde olabilir.

Madde 6.Maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar genellikle bir işletmenin toplam varlıklarının önemli bir kısmını oluştururlar ve bu nedenle finansal durumun belirlenmesinde büyük öneme sahiptirler. Bu varlıklarla ilgili bir harcamanın aktifleştirilmesi ya da önem gideri olarak kaydedilmesi konusunda verilecek kararlar işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları üzerinde önemli etkiler yaratır.

Madde 7.Maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların aktifleştirilmesine ilişkin kriterlerin özel koşullar altında veya farklı özellikleri sahip işletme tiplerinin söz konusu olduğu durumlarda açıklayıcı yorumlarla desteklenmesi gerekir.

Tek tek önemsiz nitelikte olan kalıp, alet gibi varlıkların tutarlarının toplanarak tek bir başlık altında belirtilmesi ve söz konusu kriterlerin hesaplanan toplam tutara uygulanması daha doğru olur. Bunun yanında aslında bir maddi, maddi olmayan duran varlık ile özel tükenmeye tabi varlık kalemi olarak belirtilebilecek herhangi bir harcama önemsiz olması nedeniyle gider olarak kaydedilebilir.

Önemli nitelikteki yedek parçalar ve donanımlar normal olarak aktifleştirilirler. Diğer yedek parçalar ve donanımlar genellikle stoklar arasında gösterilirler ve tüketildikçe giderleştirilirler. Ancak yedek parçaların ve donanımların sadece belirli bir maddi duran varlıkla birlikte ve düzensiz olarak kullanılmaları durumunda, katlanılan toplam maliyetler sistemli bir biçimde ana duran varlık kaleminin ekonomik ömrü boyunca giderleştirilir.

Madde 8.Elde edilen bir duran varlığı meydana getiren parçaların pratik olarak birbirlerinden ayırt edilebilir nitelikte olmaları ve bunların ekonomik ömürlerinin tahmin edilebilmesi durumunda, katlanılan toplam harcamaların o varlığı meydana getiren parçalara ve birimlere dağıtılarak muhasebeleştirilmesi ve her bir parçanın ekonomik ömrüne göre amortisman ayrılması uygundur. Örneğin bir uçağı ve onun motorlarını tek bir varlık olarak kabul etmek yerine, faydalı ömürleri bir bütün olarak uçağından daha kısa olan makineleri

(uçak motorlarını) ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirmek ve farklı oranda amortismanına tabi tutmak daha uygun bir uygulama olabilir.

b.Duran Varlıkların Değerlemesi ve Maliyet Unsurları

Madde 9.Maddi, maddi olmayan duran varlık ile özel tükenmeye tabi varlık niteliğini taşıyan bir kalem ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet değeriyle gösterilir.

Madde 10.Maddi, maddi olmayan duran varlık ile özel tükenmeye tabi varlık kalemlerinin maliyeti, ithal harçları ile geri alınması mümkün olmayan alış vergileri de dahil olmak üzere alış fiyatı ve varlığın önceden belirlenen amaçlar doğrultusunda kullanılmak üzere çalışabilir duruma getirebilmek için katlanılan ve onunla direkt olarak ilişkilendirilebilen giderlerden oluşur. Alış fiyatı belirlenirken herhangi bir ticaret iskontosu veya indirim tutarı da göz önünde bulundurulur. Bir varlıkla ilgili alış fiyatı dışında direkt olarak ilişkilendirilebilen maliyet örnekleri aşağıdaki gibidir.

- a.Varlığın yerleştirileceği yerin ve arsanın hazırlanması
- b:teslim alma giderleri
- c.Donatım ve montaj maliyetleri
- d.Mesleki ücretler (mimarlar, mühendisler vs ödenen ücretler)

Madde 11.Bir inşaatın gerçekleştirilmesi için katlanılan finansman maliyetleri ve kur farkları yatırımın tamamlanmasına ve kullanılabilir duruma gelmesine kadar yatırım maliyetine dahil edilir. Bunun yanı sıra inşa edilen bu varlığın toplam maliyeti gerçeğe uygun değerini aşamaz. Bu varlığın gerçeğe uygun değerini aşan finansman maliyetleri gider olarak kaydedilir. Bu standartla ilgili finansman maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde borçlanma maliyetleriyle ilgili Türkiye Muhasebe Standardı esas alınır.

Madde 12.Genel üretim ve genel yönetim maliyetleri bir varlığın elde edilmesi veya alışabilir duruma getirilmesi için katlanılmamışlarsa maddi, maddi olmayan duran varlık ile özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetinin bir unsuru olarak kabul edilemezler.

Madde 13.Kuruluş ve örgütlenme giderleri ve üretime başlamadan önce katılan maliyetler ilgili varlığı çalışabilir duruma getirebilmek için zorunlu değillerse dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Madde 14.Arazi ve arsaların maliyeti de yukarıdaki esaslara göre saptanır. Ancak arazi ve arsalar amortismanına tabi olmadıkları için, amortismanına tabi maliyet unsurlarının arazi ve arsa maliyetine katılmaması gerekir. Satın alınan arazi ve arsa üzerinde eski ve yıkık yapılan mevcut ise, bunların sökülmesi için yapılan giderlerin arsa ve arazi maliyetine eklenir. Enkazın satışından elde edilen hasılatların ise arazi ve arsa maliyetlerinden düşürülür.

Madde 15.İşletme tarafından inşa edilen varlıklar maliyet değeriyle aktifleştirilirler. Bunların maliyetlerinin saptanmasında, yukarıda belirtilen esaslara uyulur. Belirli bir varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen inşaat maliyetleri ve genel olarak inşaat faaliyetiyle ilgili olan ve ilgili varlıklara dağıtabilecek nitelikteki giderler maliyet değerine eklenir. Söz konusu maliyet değerine işletme tarafından inşa edilen varlıklarla ilgili kâr tutarı dahil edilmez.

Madde 16.Bir maddi duran varlık kaleminin başka bir varlıkla değiştirilmesi yolu ile elde edilmesi durumunda bunun maliyeti devredilen varlığın gerçek piyasa değeri göz önüne alınarak belirlenebilir. Elde edilen varlığın piyasa değerinin daha geçerli bir kanıt olarak kabul edilmesi durumunda, söz konusu varlığın bu değer üzerinden aktifleştirilmesi daha uygun olabilir. Eğer değiştirilen varlıklar benzer nitelikte ise, elde edilen varlık devredilen varlığın net defter değeri ile kaydedilebilir. Ancak bu durumda değiştirme işlemini tamamlayan bir tahsilat veya ödeme söz konusu ise bununla ilgili düzenlemelerin yapılması gerekir.

Madde 17.Bir duran varlığın bedelsiz olarak veya çok düşük bir değerle elde edilmesi durumunda, bu varlığın gerçeğe uygun değerinin bulunması ve bu değer üzerinden aktifleştirilmesi gerekir. Bu gibi durumlarda ortaya çıkan fark gelecek yıllara ait gelirler olarak pasifte uzun vadeli yabancı kaynakta gösterilir ve izleyen dönemlerde ilgili varlığın ekonomik ömrü esas alınarak sistemli olarak cari dönem gelirlerine aktarılır.

Madde 18.Varlıkların elde edilmelerinden sonra katılan maliyetlerden sadece varlığın önceden belirlenmiş kapasitesini genişleterek gelecekte elde edilecek yararlarını

artıran harcamalar ile ilgili varlığın maliyetine eklenebilir. Gelecekte elde edilecek yararlar da artış sağlayacak harcamalara aşağıdaki örnekler verilebilir:

- a. Varlığın ekonomik ömrünü uzatan harcamalar
- b. Varlığın hizmet kapasitesini artıran harcamalar
- c. Üretilen mal veya hizmet kalitesini artıran ya da önceden belirlenmiş faaliyet maliyetlerini azaltan harcamalar.

Gelecekte yarar sağlayacak harcamalar dışındaki normal işletme ve bakım harcamaları ait oldukları dönemin gideri olarak kaydedilirler.

c. Maddi, Maddi Olmayan Varlıklar İle Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Aktifleştirme Sonrası Değeri

Madde 19.

a. Temel Yöntem:

Madde 9'da da açıklandığı şekilde maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların ilk aktifleştirmelerinden sonra bu varlıklar amortismanına tabi tutularak net defter değeriyle gösterilirler.

b. Uygulanabilir Diğer Yöntem:

Maddi duran varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarları yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerine yakındır. Bu değerden yeniden değerlemeye tabi tutulmuş birikmiş amortismanlar çıkarılarak net defter değeri bulunur.

Yeniden değerlemeler uygun aralıklarla yapılmalıdır. Böylece net defter değeri ile bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasında önemli bir fark oluşmaz.

d. Yeniden Değerleme

Madde 20.

a. Temel Yöntem:

Maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerleri genelde piyasa değerine eşittir. Bu değer belirlenmesinde ilgili varlığın niteliğine göre bilirkişi tarafından saptanan değerler veya yenileme maliyetleri esas alınır.

b.Uygulanabilir Diğer yöntem:

Yeniden değerlendirme uygulamasında ülkede mevcut olan mevzuat esas alınır. Yeniden değerlemelerin yapılması TMS-2 “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal raporlama Standardı”nın uygulanmayacağı anlamına gelmez.

Her iki yöntem de maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi sonucu oluşan yeniden değerlendirme artışları öz kaynaklardaki sermaye yedekleri grubunda gösterilir.

Madde 21.Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi sonucu net defter değeri gerçeğe uygun değerini aşarsa aradaki fark gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak aynı kaleme ilişkin yeniden değerlendirme artış fonunun bulunması durumunda bu tutar fondan indirilir.

c.Amortisman İtfa ve Tükenme Payları

Madde 22.Amortisman tabi maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar hizmet süresi boyunca sistemli bir şekilde amortisman tabi tutulur. Uygulanan amortisman yöntemi işletme tarafından kullanılan varlığın ekonomik yararlarının kullanılma biçimini yansıtmalıdır.

Amortisman gideri diğer bir varlık kaleminin maliyetini oluşturmadıkça dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Madde 23.Duran varlıklara bağlı olarak sağlanan ekonomik yararlar, ilke olarak işletme tarafından varlığın kullanılmasıyla tüketilir. Ancak, varlığın kullanılmadığı dönemde meydana gelen teknik eskime ve yıpranma varlıktan sağlanması beklenen ekonomik yararların azalmasına yol açabilir. Buna bağlı olarak varlığın hizmet süresini bulmak için aşağıdaki faktörlerin göz önüne alınması gerekir.

a.Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi. Kullanım, varlığın beklenen kapasitesine ya da üretim miktarına bağlı olarak belirlenir.

b.Varlığın kullanılacağı vardiya sayısı, işletmenin bakım ve onarım programı gibi faaliyete ilişkin faktörlere bağlı olarak meydana gelen ve varlığın kullanılmadığı dönemde oluşması beklenen eskime ve yıpranma.

c.Üretimdeki değişiklik ve gelişmelerden kaynaklanan teknik eskime, ürün ya da hizmete olan piyasa talebindeki değişiklik.

d.Varlığın kullanımı ile ilgili yasal ve benzeri kısıtlamalar (Örneğin kira sözleşmesinin süresi)

Madde 24.Varlığın hizmet süresi, varlığın işletmeye sağlaması beklenen ya da yararlarının bir bölümünün tüketilmesinden sonra hizmet dışı bırakılmasını gerektirebilir. Bu yüzden varlığın hizmet süresi ekonomik kullanım süresinden daha kısa olabilir. Duran varlıkların hizmet süresinin belirlenmesi, işletmenin benzer varlıklara ilişkin deneyimlere bağlı olarak verilen bir karardır.

Madde 25.Arsa ve binalar birlikte alınsalar dahi nitelikleri farklı olduğundan ayrı hesaplarda muhasebeleştirilir. Arsa ve araziler sınırsız bir öneme sahip olduklarından amortismanı tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı ömürleri olduğundan amortismanı tabi tutulurlar. Binanın üzerinde bulunduğu arsa değerindeki artış, binanın hizmet süresinin belirlenmesini etkilemez.

Madde 26.Bir varlığın amortismanı tabi tutulmasında değişik amortisman yöntemleri uygulanabilir. Bu yöntemler “eşit tutarlar yöntemi, hızlandırılmış amortisman yöntemi ve üretim miktarını baz alan yöntemleri kapsar. Eşit tutarlar amortisman yönteminde varlığın hizmet süresi boyunca her yıl sabit bir tutar amortisman olarak ayrılır. Hızlandırılmış amortisman yöntemlerinden azalan bakiyeler yönteminde varlığın hizmet süresi boyunca her yıl azalan tutarlarda amortisman ayrılır. Üretim miktarını baz alan yöntemlerde varlığın beklenen kullanımı ya da çıktısı esas alınarak amortisman ayrılır. Uygulanacak yöntem varlığın ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilir ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarının kullanılma biçimlerinde bir değişiklik olmadığı sürece, tutarlı olarak uygulanır.

f.Hizmet Süresinin Gözden Geçirilmesi

Madde 27.Maddi duran varlıkların hizmet süreleri dönemselsel olarak gözden geçirilmelidir. Beklentilerin bir önceki dönemin tahminlerinden önemli farklılıklar gösterdiği durumlarda cari ve gelecek dönemlere ilişkin amortisman tutarları düzeltilmelidir.

Maddi olmayan duran varlıklar aksine bir koşul bulunmadığı sürece (sözleşme vb) beş yıllık bir süre içinde ifade edilirler. Özel tükenmeye tabi varlıklar imtiyaz süresi ile üretim miktarlarına göre amortisman tabu tutulurlar.

g.Amortisman Yönteminin Gözden Geçirilmesi

Madde 28.Maddi duran varlıklar için uygulanan amortisman yönteminin dönemsel olarak gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bu varlıkların beklenen ekonomik yararlarının kullanılma biçiminde belirgin değişiklikler gözleendiği zaman, uygulanan yöntem kullanılma biçimini yansıtmak üzere değiştirilmelidir. Amortisman yönteminde böyle bir değişikliğe ihtiyaç duyulduğunda, bu muhasebe tahmin değişikliği olarak sayılmalı ve cari ile gelecekteki dönemlerin amortisman giderleri düzeltilmelidir.

b.Geri Kazanılabilir Değer

Madde 29.Bir kalemin veya maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların aynı grup kalemlerinin defter değeri, bu değer varlığın geri kazanılabilir değerinden daha az olup olmadığını saptamak için dönemsel olarak gözden geçirilir. Böyle bir azalma söz konusu olduğunda, defter değeri geri kazanılabilir değer aynı düzeyine indirilir. Azalmanın miktarı eğer mevcut ise değerlendirme fonundan mahsup edilir. Ters durumda bedel gider olarak muhasebeleştirilir.

Madde 30.Maddi, maddi olmayan duran varlık ile özel tükenmeye tabi varlık kalemlerin yeniden değerlendirilmiş miktarları ve maliyetleri normal olarak varlığın yararlı ömrü boyunca sistemli olarak geri kazanılır. Eğer bir kalemin veya bir grup kalemini hasar, teknik eskime veya diğer ekonomik faktörler nedeniyle değeri düşerse geri kazanılabilir değer varlığın defter değerinden daha az olabilir. Böyle durumlarda varlığın değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi gerekir. Duran varlıkların bir kalemi ya kullanılmaya sunulmadan önce ya da hizmet süresi boyunca belli bir süre kullanıma ise değer düşüklüğü meydana gelir ve bunun muhasebeleştirilmesi gerekebilir.

Madde 31.Varlıkların geri kazanılabilir değeri tek tek veya benzer kalemleri içeren varlık grubu bazında belirlenir ve defter değerinde meydana gelen değer düşüklüğü tek tek veya grup bazında belirlenir. Ancak bazen, (örneğin fabrikadaki tüm makine ve teçhizatın aynı amaç için kullanıldığı durumlarda) geri kazanılabilir değeri tek tek veya benzer kalemleri içeren varlık grubu bazında belirlemek mümkün olmayabilir. Böyle durumlarda, ilgili varlığın değer düşüklüğünün saptanmasında o varlığın, geri kazanılabilir değeri belirlenebilir varlık grubu içindeki oranı esas alınır. Bu standart, geri kazanılabilir değer belirlenmesinde bugüne indirgenmiş nakit akışı yönteminin kullanılmasını gerektirmez veya engellemez.

1.Geri Kazanılabilir Değerin Tutarında Meydana Gelen Artışlar

a.Temel Yöntem

Madde 32.Bir varlığın geri kazanılabilir değerinde sonradan ortaya çıkan artışlar varlığın kayıtlı değerine eklenir. Bunun yapılabilmesi için değer düşüklüğünün sona erdiğini gösterir durumların oluşması veya makul bir gelecekte değer düşüklüğünün ortadan kalkacağını gösterir inandırıcı kanıtların olması gerekir. Defter değerine eklenecek değer artış tutarı daha önce değer düşüklüğü olmadığı kabul edilerek amortismanına tabi tutulan tutar kadar azaltılır.

b.Uygulanabilir Diğer Yöntem

Madde 33.Geri kazanılabilir değer 20. maddede belirtilen yeniden değerlendirme uygulanmak suretiyle belirlenmesi durumunda, değer artışının muhasebeleştirilmesinde 20. maddenin son fıkrası göz önünde bulundurulur.

j.Duran Varlıkların Elde Edilmesi

Madde 34.Duran varlıklar elden çıkarıldığında, kullanımdan kaldırıldığında veya hiçbir ekonomik yarar beklenilmediği zaman bilançodan çıkarılmalıdır.

Madde 35.Duran varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan satış bedeli ile varlığın net defteri değeri arasındaki fark gelir tablosunda gelir veya gider olarak muhasebeleştirilir.

IV.AÇIKLAMALAR

Madde 36.Maddi duran varlıklara ilişkin olarak aşağıdakiler finansal tablo dipnotlarında açıklanır:

- a.Her bir varlık grubu için brüt defter değeri ve değerleme yöntemleri
- b.Kullanılan amortisman yöntemleri
- c.Hizmet süreleri ve kullanılan amortisman oranları
- d.Dönem başı ve dönem sonu itibariyle birikmiş amortisman tutarları
- e.Duran varlıkların dönem içindeki hareketleri:
 - 1.Girişler
 - 2.Çıkışlar
 - 3.Yeniden değerlemeden kaynaklanan artışlar
 - 4.Ayrılan değer düşüklüğü karşılığı
 - 5.Eklenen değer artışları
 - 6.Dönemin amortisman gideri
 - 7.Finansal tabloları yabancı para birimine dönüştürmekten kaynaklanan çevirim (kur) farkları
 - 8.Diğer hareketler.

Madde 37.Finansal tablo dipnotlarında maddi duran varlıklara ilişkin olarak ayrıca aşağıdakiler açıklanır:

- a.Varlıkların geri kazanılabilir değerini saptarken gelecekte beklenen nakit akışlarının bugünkü değerine indirgenip indirgenmediği
- b.Varlıklar üzerinde rehin, ipotek ve diğer kısıtlamalar
- c.Restorasyon maliyetlerine ilişkin olarak uygulanan muhasebe politikaları
- d.İnşaat maliyetlerine ilişkin harcama tutarları
- e.Varlık alımı için verilen taahhütler

Madde 38.Maddi duran varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulmaları halinde aşağıdaki hususlar finansal tablo dipnotlarında açıklanır:

- a.Yeniden değerlendirme esasları
- b.Yeniden değerlendirme tarihi
- c.Expertiz tarafından değerlendirme yapıp yapılmadığı
- d.Yenileme maliyetlerini belirlemek için kullanılan göstergeler
- e.Yeniden değerlendirme fonunun dönem içindeki hareketi ve fonun ortaklara dağıtılmasına ilişkin getirilen kısıtlamalar.

k.Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Madde 39.Maddi olmayan duran varlıkların maliyetleri ayrıca saptanmalı, kayıt edilmeli ve finansal tablolarda gösterilmelidir. Bunlardan ömrü sınırlı olanların maliyetleri, bu ömür içinde itfa edilmelidir. Ömrü sınırlı olmayanların itfa edilmeleri ile ilgili politika, finansal tablolarda açıklanmalıdır.

Madde 40.Maddi olmayan duran varlıklar, maliyet değerleriyle kaydedilmelidirler. Bu gibi varlıklar satın alma yoluyla elde edilmişse, elde etme ile ilgili bütün harcamalar, ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Maddi olmayan duran varlıkların maliyeti, maddi duran varlıkların maliyetlerinin hesaplanması kurallarına göre saptanır.

Madde 41.Maddi olmayan duran varlıklar, tek olarak, bir tek bedel ödenerek satın alınabileceği gibi, başka varlık birimleriyle bir arada ve hepsini karşılayan bir bedel ödenerek de elde edilmiş olabilirler. Bu durumda ödenen bedelin hangi kısmının maddi olmayan varlığa ait olduğu ilgili sözleşmede belirtilmişse; elde edilen varlıkların bütünü için ödenen bedel, varlıkların piyasa değeriyle oranlı olarak ilgili varlıklara dağıtılabilir.

Madde 42.Maddi olmayan bir duran varlığın süresi ilk kayıt anında belli ise ilk kayıt değeri, hizmet süresi belirli maddi duran varlıklarda olduğu gibi, bu belirli süre içerisinde sistemli bir biçimde itfa edilmelidir. İlk kayıt anında ömrü bilinmeyen maddi olmayan duran varlıkların itfaları ile ilgili politika tablolarda açıklanır.

Madde 43.Maddi olmayan duran varlıklar, bilançolarda maliyet değerleriyle gösterilir. Bunlara ait birikmiş itfa payları varlıklar altında bir indirim kalemi olarak yer alır.

I.Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Madde 44.”Özel tükenmeye tabi varlıklar” terimi “tabii kaynaklar”dan farklı bir anlam taşır. Tabii kaynaklar; yenilenmesi söz konusu olmayan ve yürürlükteki mevzuat gereği bilançolarda yer almayan varlıklardır.

Madde 45.Özel tükenmeye tabi varlıklar, belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlık için yapılmış olup, üretim faaliyetinin zaman ve yoğunluğuyla sınırlı bir ömre sahip giderleri kapsar. Bu çeşit giderlerin başlıca örnekleri arama, hazırlık ve geliştirme giderleridir.

Ormanlık ve fidanlıklarla ilgili giderler de bu grupta yer alır.

Madde 46.Özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetleri ayrıca saptanmalı, kayıt edilmeli ve finansal tablolarda gösterilmelidir. Özel tükenmeye tabi varlıkların maliyeti, maddi duran varlıkların maliyetlerinin hesaplanması kurallarına göre saptanır.

Madde 47.Özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun tükenme payları ayrılmalıdır. Tükenme payları ya tahmini üretim miktarına göre ya da ilgili rezervin tahmini işletme süresi ve mevzuat hükümleri göz önünde bulundurularak hesaplanır. Tükenme payları ile ilgili uygulanan politikalar finansal tablolarda ayrıca belirtilir.

Madde 48.Özel tükenmeye tabi varlıklar, bilançolarda maliyet değerleriyle gösterilir. Bunlara ait birikmiş tükenme payları varlıklar altında bir indirim kalemi olarak yer alır.

V.YÜRÜRLÜK TARİHİ

Madde 49.Bu Türkiye Muhasebe Standardı yayımladığı tarihi izleyen muhasebe dönemi başında yürürlüğe girer.

EK-2**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI****AMORTİSMAN MUHASEBESİ****LAMAÇ**

Madde 1.Bu standart amortisman muhasebesini ele almakta ve tüm amortisman tabi varlıklara ilişkin temel amortisman esaslarını kapsamaktadır.

TMS-8 “Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar” standardındaki temel amortisman esaslarına ilişkin bilgiler de bu standartla birlikte geçerlidir.

Madde 2.Amortisman tabi varlıkların çoğu, işletmelerin varlıklarının önemli bir kısmını oluşturur. Bu nedenle, amortisman giderleri, bu tür işletmelerin finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının belirlenmesinde ve sunulmasında önemli bir etkiye sahiptir.

II.TANIMLAR

Madde 3.Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

a.Amortisman:Amortisman, bir varlığın öngörülen hizmet süresi boyunca artık değerinden sonraki elde edilme maliyetinin dönemlere dağıtılmasıdır. Dönem amortismanı, ilgili olduğu muhasebe döneminin gelirinden dolaysız veya dolaylı olarak indirilir.

b.Amortisman Tabi Varlıklar:Amortisman tabi varlıklar;

a.Birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenen,

b.Sınırlı bir hizmet süresi olan,

c.Bir işletme tarafından mal ile hizmet üretim ve tedarikinde, işletme içi genel yönetim amaçları için elde tutulan varlıklardır.

c.Hizmet Süresi:Hizmet süresi;

a.Amortisman tabi varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen dönemdir veya

b.İşletme tarafından varlıktan elde edilmesi beklenen üretim birimi veya benzeri birim sayısıdır.

d.Amortisman Tabi Değer: Amortisman tabi değer; amortisman tabi varlığın tarihi maliyetinden veya finansal tablolarda tarihi maliyeti yerine kullanılan değerden tahmini artı değerinin düşülmesi sonucu elde edilen tutardır.

III.STANDARDIN İÇERİĞİ

Madde 4.Amortisman tabi bir varlığın, amorti edilecek tutarı, varlığın hizmet süresi boyunca her muhasebe dönemine sistemli bir şekilde dağıtılır.

Madde 5.Her muhasebe döneminde amortisman tabi varlığın piyasa değerindeki artış ne olursa olsun bu varlığın amortisman tabi değeri üzerinden amortisman gideri ayrılır ve muhasebe kayıtlarına yansıtılır.

IV.AÇIKLAMALAR

a.Hizmet Süresi

Madde 6.Amortisman tabi bir varlığın tahmini hizmet süresi aşağıdaki unsurlar göz önünde bulundurularak saptanır:

a.Beklenen fiziki aşınma ve yıpranma

b.Demode olma ve teknolojik yıpranma

c.Varlığın kullanımındaki yasal veya diğer sınırlamalar

Hizmet süresi amortisman tabi varlığın kullanıma hazır olduğu tarihte başlar.

Madde 7.Amortisman tabi varlıkların veya varlık gruplarının hizmet süreleri dönemsel olarak gözden geçirilir ve beklentiler önceki tahminlere göre önemli farklılıklar gösteriyorsa,

cari ve gelecek dönemler için amortisman oranlarında düzeltmeler yapılır. değişikliğin yer aldığı muhasebe döneminde değişikliğin etkisi açıklanır.

Madde 8.Amortisman tabi varlığın veya amortisman tabi varlık grubunun ömrünün tahmin edilmesi, esnasında benzer varlıklara ilişkin uygulamaların sonuçlarına dayandırılır. Yararlanılacak uygulamaların yeterli olmaması nedeniyle, yeni bir teknoloji kullanan veya yeni bir mamulün veya bir hizmetin üretiminde kullanılan varlıkların hizmet süresinin tahmin edilebilmesi zordur. Ancak bu tahminin yapılması yine de gereklidir.

Madde 9.Bir işletme için amortisman tabi varlığın hizmet süresi, fiziki ömründen daha kısa olabilir. Fiziki aşınma ve yıpranmaya ek olarak varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, işletmenin tamir ve bakım programı gibi kullanılma biçiminden doğan unsurlar yanında, diğer unsurlar da dikkate alınır. Bu unsurlar, teknolojik değişimler veya üretim yöntemlerindeki gelişmelerden kaynaklanan eskime, ürettiği mal ve hizmetlerle ilişkin Pazar talebindeki değişimlerden kaynaklanan eskime ve kiralanın varlığın kira süresinin dolması gibi yasal sınırlamaları kapsar.

b.Artık Değer

Madde 10.Bir varlığın artık değeri genellikle önemsizdir ve amorti edilebilecek tutarın hesaplanmasında dikkate alınmayabilir. Eğer artık değer önemli ise varlığın satın alındığı tarihte veya bunu izleyen herhangi bir tarihteki yeniden değerlendirme tarihinde bu değer tahmini olarak hesaplanır. Bu tahmini artık değerın hesaplanmasında, varlığın kullanılacağı koşullarda kullanılmış ve değerlendirme tarihinde hizmet sürelerinin sonuna gelmiş bulunan benzer varlıkları elde edilebilir değerlerinden yararlanılır. Her durumda brüt artık değerden, ilgili varlığın hizmet süresi sonunda tahmini elden çıkarma maliyetleri düşülür.

c.Amortisman Yöntemleri

Madde 11.Seçilen amortisman yönteminin değiştirilmesini haklı çıkaracak bir neden yoksa, seçilen yöntem bir dönemden diğerine tutarlı bir şekilde kullanılır. Değişikliğin yer

aldığı muhasebe döneminde değişikliğin etkisi ölçülür ve değişikliğin nedeni ile birlikte açıklanır.

Madde 12.Amortisman tabu tutarlar varlığın hizmet süresi boyunca her muhasebe dönemine çeşitli amortisman yöntemlerinden biri ile dağıtılır. Hangi amortisman yöntemi seçilirse seçilsin, bir dönemden diğerine faaliyet sonuçlarının karşılaştırılmasını olanaklı kılmak için, karlılık ve vergi hesaplamaları dikkate alınmaksızın aynı yöntemin tutarlı olarak kullanması gerekir.

d.Raporlanacak Bilgiler

Madde 13.Amortisman tabi varlıkların hangi değerlerle yansıtılacağını belirlenmesi amacıyla kullanılan değerleme esasları diğer muhasebe yöntemleri ile birlikte açıklanır. Bu açıklamalar TMS-1 “Muhasebe Politikalarının Açıklanması” standardına belirtilen esaslara göre yapılır.

- a.Kullanılan amortisman yöntemleri
- b.Varlıklar için uygulanan hizmet süreleri veya amortisman oranları
- c.Döneme ilişkin toplama amortisman tutarı
- d.Amortisman tabi varlıkların amortisman öncesi değerleri ve bu varlıklarla ilgili birikmiş amortismanlar

Madde 15.Kullanılacak amortisman hesaplama yönteminin seçimi ve hizmet süresinin tahmini işletmelerin kararına dayalı konulardır. Benimsenen yöntemin, uygulanan hizmet sürelerinin ve amortisman oranlarının açıklanması, finansal tablo kullanıcılarının yönetim tarafından seçilmiş yöntemleri incelemelerine ve diğer işletmelerle karşılaştırmalar yapabilmelerine olanak verir. Benzer nedenlerle, dönemin amortisman tutarı ile o dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarının açıklanması gerekir.

V.YÜRÜRLÜK TARİHİ

Madde 16.Bu Türkiye Muhasebe Standardı yayımladığı tarihi izleyen muhasebe dönemi başında yürürlüğe girer.