

MALİYET MUHASEBESİNDE HESAPSAL AMORTİSMAN VE HESAPSAL FAİZ KAVRAMLARI

Y. Doç. Dr. Metin Sağmanlı*

I. GİRİŞ

İşlem muhasebesinde dönem sonucunu (kar/zarar) saptayabilmek için mal ve hizmetlerin satışından elde edilen hasıllardan yine o mal ve hizmetlerin maliyeti (satılan malın maliyeti) çıkartılmaktadır. Bunun için muhasebeki verilerden faydalanılmakta ve üretilen mal ve hizmetlerin¹ maliyetleri hesaplanırken muhtelif gider türleri defterlerde kayıtlı oldukları miktarlarda maliyetlere yansıtılmaktadırlar.²

Üretim yapan endüstri işletmeleri, satın aldıkları maddeyi üretim araçları kullanarak ve enerji kaynaklarından yararlanarak fiziksel veya kimyasal değişikliğe uğrattıkları. Bu işletmelerde maliyet sorunlarının çözümü oldukça zor ve karmaşık yapı göstermektedir.³

Maliyet genellikle, "bir iktisadi değere sahip olabilmek için elden çıkartacağımız iktisadi değerlerin toplamı, elde ettiğimiz iktisadi değerlerin maliyeti"⁴ olarak tanımlanır. Yani elden çıkartacağımız iktisadi değerlerin toplamını belirlerken sadece defterlerde kayıtlı gider miktarlarını göz önünde bulundurmayız çoğu zaman yeterli olmaz.

Diğer bir tanıma göre "Maliyet, mal ve hizmet üretimi için değer kullanımudur". Bu tanımdan anlaşıldığı üzere maliyet gidere eşit değildir.⁵ İşlem muhasebesinde gider olarak yer almayan fakat üretime katkıda bulunan değer kullanımlarına ek maliyet denmektedir.⁶

Böylece karar vermeye yönelik maliyetlemede, maliyetlere bir ödeme ve gider konusu

olmamış kalemlerin de eklenmesi gerekmektedir.⁷

Bunlara aşağıdaki şu kalemleri örnek olarak verebiliriz:

-belirlenmesinde yenileme fiyatının baz alındığı "hesapsal amortisman"

(Kalkulatorische Abschreibungen)⁸,

-özsermayeye yürütülen faiz ve yabancı sermayeye işletilen ek faizi kapsayan "hesapsal faiz" (Kalkulatorische Zinsen),

-olağandışı riskoları kapsayan "hesapsal karşılık" (Kalkulatorische Wagnisse),

-"hesapsal müteşebbis ücreti" (Kalkulatorischer Unternehmenslohn),

-"hesapsal kira" (Kalkulatorische Miete).

Bu çalışmada pratik uygulamada daha fazla ağırlığı olan "hesapsal amortisman" ve "hesapsal faiz" konuları irdelenecektir.

II. HESAPSAL AMORTİSMAN

Amortisman, "işletmelerin sahip oldukları varlıklarda (iktisadi değerler) fiziki ve ekonomik nedenlere bağlı olarak oluşan değer azalışlarının, eksilmelerin, yıpranmaların vb. sermayedeki meydana getireceği olumsuz değişikliklerin karşılanması amacıyla giderleştirilerek finanse edilmesi"⁹ olarak tanımlanmıştır.

Amortisman giderleri maliyet bedeli - edinme değeri (üretim değeri) üzerinden hesaplanmakta ve bu değer kullanım süresine bölünerek senelik gider tutarları hesaplanmaktadır. Amortisman mevzuu V.U.K. M.313 göre: "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gzyrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısmındaki esaslara göre tesbit edilen değerinin, bu kanunun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder. Amortisman süresi V.U.K. M.320 göre: "İktisadi varlığın aktifte girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak

* M.Ü.İİBF, Almanca İşletme Bölümü

¹ Bu çalışmada her ne kadar mal ve hizmetlerden söz edilmişse de, olaylar mal üretimi yapan bir

işletme açısından ele alınmıştır.

² Sumer H.: "Einführung in die EDV- unterstützte Buchführung", İstanbul 1994, s.1

³ Hacırüstemoğlu R.: "İmalat Defteri Uygulaması - Randıman İncelemesi", İstanbul 1994, s.11

⁴ Üstün R., Bozok S.: "Maliyet Muhasebesi", Eskişehir 1994, s.4

⁵ Yazıcı M., Durmuş A.H.: "Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları", İstanbul 1975, s.8

⁶ Yazıcı M.: "Muhasebe Tümlerleri ve Örgütlenmesi", İstanbul 1990, s.93

⁷ Bilginoğlu F.: "Muhasebe Organizasyonu", İstanbul 1988, s.29

⁸ Almanca kaynaklardan faydalandığı için bazı terimlerin Almanca'ları da verilmiştir.

⁹ Altıç O.: "Maliyet Muhasebesi", İstanbul 1991, s.222

Metin SAĞMANLI

hesaplanması için 1 rakamı mükellefçe uygulanan nisbete bölünür. Fakat, iktisadi değer aktife girdiği ilk hesap döneminde, dönemin bitimine kaç ay kalmış ise bu hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suertiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir. Her yılın amortismanı o yıla ait değerlemede esas alınır. Amortismanın her hangi bir yıl yapılmaması veya ilk uygulanan nisbetten düşük bir nisbette yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılmaz.”

Yani işlem muhasebesinde kullanım süresi işletme yönetiminin belirlediği bilanço politikalarına göre ve V.U.K. nun izin verdiği oranda uygulanabilir. Buna karşın Maliyet hesaplarında kullanım süresi belirlenirken daha “gerçekçi bir kullanım süresi” belirlenmeye çalışılmaktadır. Böylece hesaplanırken değişik kullanım süreleri baz alındığı için amortisman gider ve maliyeti birbirinden farklı çıkmaktadır. Çünkü maliyet muhasebesinde kullanım süresi ekonomik ve teknik ömür ve ayrıca senelik değer kullanım miktarları göz önünde bulundurularak belirlenmektedir.

Örneğin üretimde kullanılan bir makinenin kullanım süresi muhasebede 5 yıl, maliyet hesaplarında ise 6 yıl olarak kabul edilebilmektedir, burada vurgulanmak istenen iki değişik uygulamanın ilkinde makinenin kullanım oranının 1/5, ikincisinde ise 1/6 olmasıdır.

Bunun yanında hesapsal amortismanın muhasebedeki amortisman giderinden farklı (genelde daha yüksek) çıkmasının esas nedeni, burada amortisman matrahı olarak fiyatların yükselmesi durumunda özgün maliyet yerine yenileme maliyetinin baz alınmasıdır.¹⁰ Yenileme maliyeti daha önce satın alınmış ya da üretilmiş varlıkların bugünkü değeridir.¹¹ Yani buradaki makinenin amortisman matrahını belirleyebilmek için defterlerdeki kayıtlı değeri tamamen göz ardı edilerek aynı özelliklerde bir makinenin bugün satın alınmış olsa maliyetinin ne olacağıdır.

Örnek: Bir baskı makinası bir önceki sene 80.000.000 TL na satın alınmış ve kullanım süresi 5 yıl olarak kabul edilmiştir. Aynı baskı makinası bu sene satın alınmış

olsaydı, satın alma maliyet bedeli 120.000.000 TL olacaktı. Baskı makinesinin teknik ömrü 7.200.000 baskı olup, işletme yönetimi yılda 1.200.000 adet baskı yapmaktadır. Burada değer kullanım miktarları göz önünde bulundurularak hesapsal amortismanın hesaplanabilmesi için kullanım süresi 6 yıl olarak kabul edilmiştir.

Bu baskı makinesinin ikinci senesinde amortisman gideri ve hesapsal amortisman arasında fark olduğu görülmektedir;

¹⁰ Olfert K.: “Kostenrechnung”, Ludwigshafen (Rhein) 1991, s.119

¹¹ Sevgener S., Hacırüstemoğlu R.: “Yönetim Muhasebesi”, İstanbul 1993, s.32

Öneri, C.1, S.2

80.000.000 TL (Maliyet Bedeli)

2. Yıl amortisman gideri:----- = 16.000.000 TL

5 yıl

120.000.000 TL (Yenileme Maliyeti)

2. Yıl hesapsal amortismanı:----- = 20.000.000 TL

6 yıl

Görüldüğü gibi 2. yıl için hesapsal amortisman normal amortisman giderinden 4.000.000 TL yüksek hesaplanmıştır. Bu fark yukarıda bahsi geçen ek maliyettir ve oluşma sebebi daha yüksek olan yenileme maliyetinin amortisman matrahı olarak alınması ve gerçek kullanım yada tüketim yaklaşımında 6 senelik kullanım süresinin daha doğru olmasıdır.

Gördüğümüz düşünce tarzında enteresan olan, bilançoda tamamen amorti edilmiş olan bir makine için kullanımına devam edildiği sürece hesapsal amortisman ayrılması ve bunun bir maliyet kalemi olarak göz önünde bulundurulmasıdır.

Muhasebede satın alma maliyetinin amortisman matrahı olarak kabul edilmesi V.U.K. tarafından öngörülmüştür ve buradaki temel ilke işletme sermayesinin itibari değerini korumasıdır, oysaki hesapsal amortisman kavramı ile bir işletmenin varlıklarının cari piyasa değerlerini korumak hedeflenmekte ve yıllık amortisman hesaplanırken yenileme maliyeti baz olarak alınmaktadır.¹²

Enflasyonun yüksek olduğu ülkemizde işletme varlıklarının cari değerlerini koruyabilmek için hesapsal amortisman uygulanmalıdır. Her ne kadar işletmelerce enflasyona karşı yeniden değerlendirme fonu ayrılmakta ise de, sadece bunun işletmelerin varlıklarının reel değerlerinin korunmasında yetersiz kaldığı görülmekte ve bu eksikliği giderebilmek için hesapsal amortismanında ortaya çıkan ek maliyetlerin bir maliyet unsuru olarak gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

III. HESAPSAL FAİZ

"Faiz belirli bir süre için borç alınan paranın fiyatıdır."¹³ İşletmeler kullandıkları yabancı kaynaklar için faiz ödemektedirler. Eğer yabancı kaynaklar üretim için kullanılıyorsa bunun karşılığı olan faizler de ürün maliyetlerine yüklenmektedirler. Bu arada öz kaynaklar göz ardı edilmekte ve öz sermayenin üretimde kullanılmasında oluşan

faiz bir maliyet unsuru olarak sayılmamaktadır. Bu konuda değişik görüşler vardır, ancak yabancı maliyet muhasebesi yayınlarında faizin öz sermayeyi de kapsayan "işletme sermayesi" üzerinden hesaplanması gerektiği ve hesapsal faizin gerekliliği vurgulanmaktadır.¹⁴

Öz sermaye içinde faiz hesaplanmasına gerekçe olarak da, bu sermayenin üretimde kullanılmamış (Opportunitätskosten) olması durum-unda sermaye sahiplerine başka yatırımlar neticesinde faiz gelirleri sağlayacak olmasıdır. Fırsat maliyeti olarak da tanımlanan bu olgu, bilindiği gibi bir girdinin ya da üretim kapasitesinin başka seçenek için kullanılmasında edinilecek en yüksek gelir düzeyi-dir.¹⁵

Hesapsal faizin bulunabilmesi için öncelikle işletme için gerekli sermayenin¹⁶ belirlenebilmesi gerekmektedir;

İşletme için gerekli dönen varlıklar
+ İşletme için gerekli duran varlıklar

= İşletme için gerekli varlıklar
- Avanslar

İşletme için gerekli sermaye
İşletme için gerekli dönen ve duran varlıklarda aranan ana kriter, bunların üretime yönelik olmalarıdır.

İşletme için gerekli dönen varlıklar, bulunulan dönem içerisinde ortalama olarak işletmenin elinde bağlı bulunan dönen varlık kısımlarını kapsamaktadır.

Adı geçen ortalama bağlı miktarlar genel olarak dönem başı ve dönem sonu stokların ortalaması alınarak bulunmaktadır, burada diğer ortalama bulma yöntemlerini kullanmakda mümkündür.

İşletme için gerekli duran varlıklar amortismanına tabi olan ve olmayan duran varlıklar olarak ikiye ayrılırlar.

İşletme için gerekli amortismanına tabi olmayan duran varlıklar için muhasebe kayıtlarındaki değerleri geçerlidir.

¹² Haberstock L.: "Kostenrechnung I", Hamburg 1987, s.101

¹³ Lipsey R.G., Courant P.N., Purvis D.D., Steiner P.D.: "Economics", Tenth Edition 1993, Harper Collins College Publishers, s.473

¹⁴ Kilger W.: "Einführung in die Kostenrechnung", Wiesbaden 1992, s.134

¹⁵ Sevgener S., Hacırüstemoğlu R.: a.g.e., s.31

¹⁶ Olfert K.: a.g.e., s.130

Metin SAĞMANLI

İşletme için gerekli amortisman tabii olan duran varlıkların ise satın alma bedellerinin yarısı üzerinden faize tabii tutulurlar.

Bunun açıklaması şöyledir; örneğin 80.000.000 TL na satın alınan ve kullanım süresi 5 yıl olan bir makinenin amortisman gideri her sene 16.000.000 TL dir. Beşinci yılın sonunda makine amorti edilmiş ve değeri "0" olmuştur. Bu durumda kullanım süresi başındaki satın alma bedeli 80.000.000 TL ile kullanım süresi sonunda sıfıra inen değerlerin ortalaması olan 40.000.000 TL nin tüm kullanım süresince ortalama olarak bu makineye bağlanmış olduğu varsayılmaktadır.

Avanslar işletmenin faizsiz olarak kullandığı müşterilerden alınan nakdi ve satıcıların verdiği mal avanslarını içermektedir. Avanslar işletme için gerekli varlıklar toplamından düşülmektedir.

İşletme sermayesi üzerinden para ve sermaye piyasalarında uygulanan güncel kredi

faiz oranı kullanılarak faiz tutarı hesaplanmaktadır.

Hesapsal faiz = İşletme sermayesi x Faiz oranı
İşlemden uzun vadeli kredi faiz oranları kullanılmalıdır.

Üretim yapan işletme, finansman gideri olarak yukarıda gördüğümüz tarzda hesapsal faizi bir maliyet kalemi olarak ele aldığı takdirde, maliyetlerini daha doğru olarak çıkaracaktır.

4. SONUÇ

Yukarıda açıklık getirilen hesapsal amortisman ve faiz yöntemleri uygulandığı takdirde, işletmeler gerçek maliyetlerini saptayacaklardır. Bu şekilde elde edilen faaliyet sonucu gerçek sonucu yansıtmaktadır.

Özellikle enflasyonist ortamda hesapsal amortisman ve hesapsal faizin maliyetlemede kullanılması sonucunda işletmelerin varlıklarının aşınmasına engel olunacaktır. Hesapsal amortisman ve faiz yöntemleri dikkate alınmadığı takdirde oluşan fiktif karlar işletmeciyi yanıltacaktır.

KAYNAKÇA:

- Altuğ O.: "Maliyet Muhasebesi", İstanbul 1991.
- Bilginoğlu F.: "Muhasebe Organizasyonu", İstanbul 1988.
- Haberstock L.: "Kostenrechnung I", Hamburg 1987.
- Hacırüstemoğlu R.: "İmalat Defteri Uygulaması - Randıman İncelemesi", İstanbul, 1994.
- Kilger W.: "Einführung in die Kostenrechnung", Wiesbaden 1992.
- Lipsey R.G., Courant P.N., Purvis D.D., Steiner P.D.: "Economics", Tenth Edition, 1993, Harper Collins College Publishers.
- Olfert K.: "Kostenrechnung", Ludwigshafen (Rhein) 1991.
- Sevgener S., Hacırüstemoğlu R.: "Yönetim Muhasebesi", İstanbul 1993.
- Sumer H.: "Einführung in die EDV-unterstützte Buchführung", İstanbul 1994.
- Üstün R., Bozok S.: "Maliyet Muhasebesi", Eskişehir 1994.
- Yazıcı M., Durmuş A.H.: "Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları", İstanbul 1975.
- Yazıcı M.: "Muhasebe Tümlenimleri ve Örgütlenmesi", İstanbul 89-456+11 1990.