

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ

ORMAN FAKÜLTESİ
DERGİSİ



SERİ B. CİLT VIII. SAYI I. 1958

AMORTİSMANLAR VE HESAPLANIŞI

Yazan :

Doç. Dr. Muharrem MİRABOĞLU

(İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesi Hasılat ve İşletme Ekonomisi
Enstitüsü ve Kürsüsü çalışmalarından)

Bütün işletme faaliyetleri bir sermaye devri daimine irca olunabilmektedir. İşletmelerin faaliyette bulunmaları onların sermayelerinin mütemediyen bir şekilden diğer bir şekle tahavvül etmesinden başka bir şey değildir. Bu deveran, topyekün sermayenin bir tek devranından ibaret basit bir deveran mahiyetinde olmayıp, topyekün sermayeyi teşkil eden çeşitli sermaye unsurlarının her birisinin bir çok istihalelerinden tereküp eden daha şumullü ve komplike karakterde bir deverandır. Bu istihaleler neticesinde sermayeyi teşkil eden unsurların kıymetlerinde, bunların mecmuu halinde ise, sermaye deveranı neticesi olarak sermaye miktarında, bir artış vucuda gelir ki işletmelerin ve onların kuruluş faaliyetlerinin gayesi olan istihsal de bundan ibarettir.

İşletmeler bu şekilde istihsal fonksiyonlarını yerine getirmek için faaliyette bulunurken, yani istihaleler sonunda sermaye unsurlarında meydana gelen artış şeklinde yeni kıymetler meydana getirirlerken aynı zamanda da sabit sermaye unsurlarında aşınma, yıpranma, eskime, harcanma, kıymetten kaybetme şekillerinde eksilmeler ve tükenmeler olur. Kıymetlerde meydana gelen bu eksilme ve tükenme miktarları ise müstahsalın bünyesine intikal ederler. Şüphesiz bu intikal fiziksel mahiyette bir intikal değildir, iktisadi kıymet halinde bir intikaldir. Masnua intikal eden bu türlü kıymetler, o masnunun maliyet masrafları unsurlarından birisini teşkil ederler ve böylece kantitatif surette ifadelerini bulmuş olurlar.

İşte işletme faaliyetleri neticesi vucuda gelen, sermayenin bazı unsurlarının kıymet azalma ve tükenişleri şeklindeki kayıplara ve bunları karşılamak için işletmenin katlandığı malî külfete amortismanlar denir.

Amortismandan gaye, sermayenin bekasını, binnetice de işletme faaliyetlerinin devamlılığını temin etmektir. Bu tahakkuk ettirilirken sermaye unsurundan masnua intikal eden değerler, masnuun maliyetine ithal edilmek suretile idrak edilir ve bu suretle elde olunan, sermayede vaki azalmalara tekabül eden miktarlar tekrar sermayeye iade edilir. Böylece sermayenin bekası ve işletme faaliyetlerinin devamı teminat altına alınmış olur.

Meselâ maddî sabit sermaye elemanlarından birisi olan bir makina, kullanıldığı müddetçe istihsalde bulunur. Yani bir istihsal vasıtasıdır. Fakat kullanıldığı müddetçe her an bir miktar aşınacak, yıpranacak ve nihayet muayyen olan ömrü bir zamangelecek ki sona erecektir. Artık makina o andan itibaren bir istihsal vasıtası olmaktan çıkmıştır. Zira işletme faaliyetlerine iştirak edemez. Kendisine verilen ham madde şeklindeki sermaye elemanını mamul veya yarı mamul bir unsur haline koyma ve bu arada yeni kıymetler yaratma kabiliyetini kaybetmiştir. Sadece bir mevcut olarak mevzubahistir. Bu hal ise sermayenin «makina» unsurunun kıymetinin kaybolması veya ona yakın bir dereceye inmesi, binaenaleyh sermayenin noksanlaşması demektir. İşletme faaliyetlerinin normal devamı için asgari olarak bu noksanlaşan miktarı yerine koymak, yani makinanın yenisini alıp, devrana ithal etmek, bunu temin için de birinci makine değerinde vukubulan kıymet kayıplarını, iktisadî değer halinde, intikal etmiş oldukları müstahsalların maliyet unsurlarına ithal etmek ve böylece eskiyen makinanın yerine yenisini alma imkânlarını elde bulundurmak, kendi terimile amorti etmek gerektir.

Aynı şekilde gayri maddî sabit sermaye elemanları da maddî sabit sermaye elemanları gibi muhtelif istihalelerle umumî sermaye deveran halkasında yer alırlar. Binnetice bu türlü sermaye unsurları da kıymet azalışlarına ve kıymet kayıplarına maruz kalırlar. Meselâ bir imtiyaz veya ihtira beratı gibi. Bunların da kıymetleri her yıl bir miktar azalır ve böylece, meselâ 50 yıl müddetle sahip bulunulan imtiyaz hakkının kıymeti bu müddetin sonunda sıfıra düşer. Bu suretle her yıl vaki kıymet azalışları, bu imtiyaz hakkının mevcudiyetile imkân dahiline giren işletme faaliyetleriyle istihsal olunan iktisadî malların, yani mal ve hizmetlerin terkebine girmiş bulunur. Giren bu miktarların da hesaplanıp, sermayenin harcanan unsurunun yenilenmesinin teminat altına alınması, bundan böyle de işletmenin faaliyetinde bulunabilmesi için şarttır. Binaenaleyh imtiyaz hakkının kullanılıp tükenmesi karşılığı olarak da imtiyaz amortismanı hesaplanması iktiza eder.

Gerek maddi ve gerekse gayri maddi, sabit sermaye unsurlarında husule gelen bu kıymet eksilişleri fiilen vukua gelmişlerdir. Yani bir realitedir. Amortismanlar hesaplanmasa dahi bu eksilişler, tükenişler vukua gelmektedir ve işletme de o malî yükün altına girmektedir. Nitekim eğer amortisman hesaplanmazsa, faaliyet devresi sonunda sermaye miktarında sureta

bir artma görülecek, fakat hakikatte, yıpranmaları, eksilmeleri ihtiva etmediği cihetle o sermaye unsurunun kifayetsizliği ve bitmesi halile karşılaşılabacak ve onun tazmini, telâfisi zarureti ve külfeti hasıl olacaktır.

Amortismanları, işletmenin mali bünyesini, ileride vukuu muhtemel fakat bugünden bilinemeyen, ancak matematik - istatistik yolla şimdiye kadar ki vukuata istinat ederek, bilhesap tayin ve takdir olunabilen kıymet kayıplarına karşı mukavim kılmak mülâhazası ile ayrılan *karşılıklardan*, yine aynı şekilde istikbalde vukuu muhtemel olan ve geride bırakılan devrelerdeki hadisata binaen matematik - istatistik yolla hesaplanabilen, senetlerin tediyesinin gecikmesi, señetsiz alacakların tahsil edilememesi v. s. gibi *kredi rizikolarından* ve keza, satılan malın geri alınması, emteanın vezninden kaybetmesi, moda değişiklikleri tesirile demode olmuş malın satılamaması, sirkatlar v. s. gibi emtea rizikolarına karşı önceden alınmış bir tedbir olmak üzere ayrılan *riziko emsallerinden* tefrik etmek lâzımdır. Bu sonuncuların her ikisi de realiteye uymazlar, ancak hesap edilmelerile kaimdirler. Fakat, hesap edilmiş ve ayrılmış olmalarına rağmen, düşünülen zaman sonunda buna sebep teşkil eden haller, hadiseler vukua gelmemiş olabilir. Aynı şekilde hesaplanandan daha yüksek ölçüde de vukua gelmiş olabilirler. O itibarla bunlar sadece hesabî bir unsurdurlar.

Muhtelif amortisman telâkkileri : (*)

Amortisman muhtelif bakımlardan tarif edilmek istenmiştir. İktisadî, hasabî ve malî görüşlerin mahsulü olan bu çeşitli amortisman anlayışları aslında müşterek bir noktada birleşmektedir. Ancak her görüş, mefhumu başka başka cephelerinden ihata etmek istemiştir.

Bunlardan *İktisadî telâkkiler* amortismanları *sermayenin durmadan yenilen kısmı* şeklinde tarif etmişlerdir. Bunda, iktisadî faaliyetlerde bütün iktisadi kaynakların daimi bulunuşu esası, temel teşkil eder. Binaenaleyh «sermayenin daimiyeti sağlanmalıdır» zihniyeti hakimdir. Sermayenin faaliyeti esnasında istihlâk edilen ve onun daimiyeti iktizasınca yenilenmesi zaruri olan kısmı amortismandır.

İşletme İktisadî amortismanları sabit kıymetlerdeki değer eksilmelerine müsavi bir masraf unsuru olarak telâkki eder. Arazinin istisnasile, umumiyetle bu vasıtaların hayatı mahduttur. Mahdut oluş keyfiyeti, vasıtaların istihsal faaliyetlerindeki iktisadî rollerinden doğmaktadır. Ömrü boyunca kıymet eksilmelerine maruz kalan vasıtanın ömrü sona erince, değeri ya sıfır olur veya çok küçük bir miktara düşer. Bu eksilmeler vasıtanın maddeten yok oluşu şeklinde değil, meydana getirilmesinde hizmet ettiği masnuun bünyesine intikali şeklinde tecelli eder.

(*) Karaova B. E. in Amortismanlar adlı eserinden geniş ölçüde faydalanılmıştır.

Hesabî telâkkiler ise amortismanları, ikame veya yenileme neticesi doğan değer eksilmelerinin tesbiti veya envanterde, tasfiyede veya herhangi bir zamanda aktif unsurlarındaki değer eksilmelerinin bilinebilmesi gibi iki zarurete istinat ettirirler. Bu her iki zaruretle, karşılaşmaktan içtinap edilemeyen kıymet eksilmeleri çok kere sermaye unsurlarının maddi varlığına veya miktarında değil, hesap unsurlarında tezahür eder. Bu düşünüşe göre amortisman şöyle tarif olunur : Sarfedilen veya fayda ve hizmet kudretini tedricen kaybeden sermaye unsurlarının yerine geçmek üzere biriktirilen sermayedir. Biriktirilen bu sermaye, ilk sermayenin yok olan kısmı ile ters oranlı olarak büyür. Öyle ki her ikisi toplanınca teorik olarak ilk sermaye yekûnu hasıl olur.

Bu telâkki, amortisman tarifinden de görüldüğü veçhile, amortisman mevzuunu stabil olarak kabul ediyor. Yani amortismanları tedricen bir kenarda biriktirilen ve zamanı gelince iktisadî değer iktisap eden bir hesap fonksiyonu olarak anlıyor. Hakikatte ise amortismanlar bir sermaye unsuru olarak canlı, hareketli ve üreme kabiliyetini haizdirler.

Mâlî telâkkiler ise amortismanların hedefini, değer eksilmesine tabi unsurları ve eksilme miktarlarını tesbit ederek, aktife dahil kıymetlerin sermaye değerlerini sabit olarak muhafaza için, gelirler üzerinden gerekli karşılıkları ayırıp, bunları hareket halinde bulunan sermayeye ilâve etme şeklinde kabul eder. Sermaye işletmeye yapılan bir istikraz mahiyetindedir. İşletmenin bu sermayeyi muayyen devre zarfında faaliyet senelerinden ayırdığı muayyen taksitlerle (anuitelerle) ödemesi, böylece sermayeyi meydana getirmesi, yani mali amortisman muamelesi yapması, sermayenin daimiyetinin şartıdır. Böylece sermayeye ödenen miktarlar, onunla birlikte faaliyete iştirak ederler. Binaenaleyh bu telâkki amortismanları canlı bir unsur olarak kabul eder. Bu telâkkiye göre amortismanlar şöyle tarif edilmektedir : Amortismanlar, umumi bir görüşle para, makine, sınai vasıtalar, binalar ve arazi gibi faaliyet unsuruna yatırılmış olan bir sermayeyi yeniden vucuda getirebilmek için, kârlardan, az çok intizam ile ayrılan ve her defasında daha evvelki yekûnu kabartarak kendi nefsinin büyüyen, faiz tahakkukatı dolayısıyla ayrıca bir üreme hassasına malik olan, fondur.

İşte bu muhtelif telâkkilerin amortisman anlayışlarından görülmektedir ki, hepsinin de müşterek olan gayesi, sermayenin tam olarak muhafazasını, istihlâk edilen sermayenin yeniden tesisini istihdaf etmektedir.

Amortismanların nazari izahı :

Bir vasıtanın bir andan müteakip ana kadar tesbit edilen değer eksilmesi, onun bu müddet için amortismanını teşkil eder. Vasıtaların maruz kalacakları kıymet azalmaları, yani yıpranmaları, şu iki hususa tabidir.

- 1) Vasıtanın işletilme kesafeti
- 2) Zaman

Bunlardan birincisinde zaman unsuru nazarı itibara alınmamaktadır. Bunda vasıtanın, yapabileceği hizmetler yekûnunu ifade eden *nazarî potansiyel verimi* mevzubahistir. Vasıtanın tahsis edildiği hizmete, iktisaden yararlı olma vasfında mündemiç bulunan bir keyfiyettir. Bunda değer eksilmesi, vasıtanın çalışmasına ve vasıflarına göre değişmektedir. İkincisinde ise, vasıtanın işletilme kesafetine tâbi olunmadan, sadece mevcudiyeti müddetini ifade etmek üzere, onun *nazarî ömrü* mevzubahistir. Bunda vasıta herhangi bir maksatla çalıştırılrsa da çalıştırılmasa da umumî hayat devresi icabı olarak değer kaybı vukua gelmektedir. Vasıtanın esas değerinin nazarı potansiyel verimine bölünmesile işletilme *yıpranma emsali*, aynı şeyin vasıtanın nazarı ömrüne bölünmesile de *zâtî yıpranma emsali* elde olunur. Bir vasıtanın herhangi bir andaki işletilme yıpranma miktarı, vasıtanın o ana kadar sağladığı verimin (mütesep verim), işletilme yıpranma emsâlile çarpımına eşittir. Aynı şekilde herhangi bir andaki zâtî yıpranma miktarı da, vasıtanın faaliyete geçtiği andan o güne kadar geçen müddetle, zâtî yıpranma emsalinin çarpımına eşittir. Vasıtanın umum yıpranma miktarı ise, bu her ikisi toplamından ibarettir.

Şu halde her iki yıpranma miktarları mütakabilen istihsal miktarı ve zamanın bir fonksiyonudur. Bu fonksiyon denklemi teorik olarak bir doğru denklemidir. Fakat hakikatte böyle olmaz. Çünkü işletme ve zamanın tesirleri tam bir ittirat göstermezler. İşçiler, iş tarzları değişebilir. Zamanın tesiri ekseriya başlangıçta daha büyük olur. Yıpranma durumu bu iki âmilden başka bakım ve tamir unsurlarına da tâbi olarak taayyün eder.

İşletme ve zamanın tesirlerindeki tezayüd ve tenakus derecelerini, bakım ve tamir tesirlerini ona göre ayarlamak suretile tam karşılama, tesviye etmek de pratik olarak kabil değildir. Binnetice de yıpranma fonksiyonları her vasıta için ayrı şekil arzeden bir eğri karakterindedirler.

Nazarî olarak şu üç hal mevzubahs olur :

1) İşletme yıpranmasına nazaran zâtî yıpranmanın önemsiz olması hali ki, bu takdirde sadece birincisi hesaplanır. Meselâ bir testerenin yıpranması gibi.

2) Tersine olarak, işletilme yıpranmasının önemsiz olması hali ki bu takdirde de sadece zâtî yıpranma hesaplanır. Meselâ canlı sabit sermaye unsurları gibi. Keza imtiyazlar, haklar, ruhsatnameler, beratler gibi. Bunlarda da amortisman sadece zaman âmiline göre yürütülür. Zira bunların değerleri mutlak surette zamanla mukayyet ve mahduttur ve bu zaman içerisinde kullanılmış olmaları ile kullanılmamış olmalarının farkı yoktur.

3 — Her ikisi aynı önemde olur ki, bu takdirde de her iki yıpranma miktarı toplanır. Meselâ bir bina gibi. Fakat pratik olarak bu iki yıpranma nevini tefrik etmek kabil değildir.

Niçin ve hangi hallerden dolayı amortismanlara lüzum vardır ?

Bu sorunun cevabını tekil eden hususların başında sermaye unsurunun aşınması ve yıpranması gelir. Aşınma ve yıpranmalar maddenin fiziksel yapısında husule gelen değişimler, eksilmelerdir. Binanın aşınması gibi. Bunlar kullanılmaya tesirile olabileceği gibi, tabii tesirlerle de meydana gelirler. Her iki hususun da, aşınmaya maruz vasıtanın mahiyetine ve vasfına göre, yıpratıcı tesir dereceleri değişik olur. Bir çok hallerde bu yıpranmalar tamirler veya ikâmelerle telâfi olunabilir. Ancak bu takdirde de vasıtanın kıymet eksilmeleri tamamen önlenmiş olmaz, sadece muayyen nisbetlerde azaltılması temin edilmiş olur. Bu nisbetler, tamir ve ikâmelerle vasıtanın hizmet kabiliyetinde vukua gelen değişme, tamir ve tecdid'in derecesi ve onların yıpranmayı izale kabiliyetine göre taayyün eder. Tamir ve tecdidin yıpranmayı izale kabiliyeti zaman geçtikçe azalır ve muhtelif tamirlere rağmen, vasıtanın ömrünün kısalmasını önleyemez olur.

İkinci bir amortisman sebebi ise çürüme, eskimedir. Bir taraftan vasıtanın kullanılması tesirile, diğer taraftan da tabiatlarında mevcut, dış tesirlere mukavemet edemeyişlerinden ileri gelir. Meselâ bir fabrika kazanının zamanla küflenip, çürümesi gibi.

Değer eksilmesinin bu türlü sebebi, tamirat ve bakımlarla izale edilemez. Şüphesiz ki bakım kifayetsizlikleri gerek aşınma, yıpranma, gerekse çürüme, eskime sebepleri üzerinde müessir rol oynarlar.

Amortisman sebepleri sadece yukarıki fiziksel değişmelere inhisar etmez. Onlardan gayrı, istimalden kalma, son şartlara uyamama, işletme faaliyetinin muayyen müddet ile mahdut bulunuşu, kanunî, iktisadî ve içtimai sebepler de mevzubahistir. Bunlardan *istimalden kalma*, vasıtanın, kendisinden daha müttekâmil vasıtaların meydana gelmesi icabı olarak, daha istimal kıymeti bulunmasına rağmen, kullanıştan kalkması veya rentabilitesinin düşmesi neticesi hasıl olan durumdur. Keza yeni bir metodun doğuşu da aynı durumu tevliid eder. Yeni buluşlar, icatlar umumiyetle bu durumu yaratırlar ve binnetice vasıtanın bedelinin henüz amorti edilmemiş kısmının tamamen amorti edilmesini gerektirirler. Zira vasıta, meselâ makinanın değeri artık bir hurda demir değerine düşmüştür.

Vasıtanın kendisine taallük eden bu cihetten başka bir de, sürüm hacminin artması tesirile istihsal kapasitesinin yükselmesi veya daha üstün kalitede masnuun elde edilmesi icabeden hallerde tahaddüs eden, *son şartlara uyamama* hali mevzubahistir.

İşletme faaliyetlerinin muayyen müddet ile rûkayyet oluşu da amortismanlara bir sebep teşkil eder. Çeşitli sebeplerle muayyen müddet sonunda faaliyetine son vermek durumunda olan bir işletmenin vasıtaları, evvelce belirtilen hususlardan gayrı bir de bu durum icabı olarak amortismanlara konu teşkil ederler. Zira vasıtalarından bir kısmının ömrü bu müddetle mutlâk

surette mahdut olabilir. Bir kısmının ise her ne kadar bu müddetin sonunda daha bir potansiyel kıymeti mevcut ise de bu kıymet çok kere realize edilemez. Başka bir işletmede kullanılamaz. Çünkü realize olabilmesi bazı muayyen şartların vücudunu şart koşar ve bu şartların temini hallerinde dahi potansiyel değerini düşmesi mukadderdir.

Nihayet *Kanunî, iktisadî, içtimâî* yenilikler de amortismanına sebep teşkil ederler. Devletleştirme, istimplâk kanunlarının çıkması, beledi nizam-
ların konması, medenî ihtiyaçların değişmesi, adet ve örf değişmeleri bu meyanda zikredilebilir.

Amortisman sebepleri bu şekilde çeşitli olmakla beraber, değer eksilmeleri çok kere tek bir sebeple değil, bir kaç sebebin birlikte tesirile vukua gelir. Sebeplerin tereküp şekilleri daima aynı kalmayabilir. Bu itibarla her faaliyet devresi sonunda bu hususu tetkik ederek, ona göre bir neticeye varmak iktiza eder. Bu sebeplerin vücut buluşuna göre ise amortisman usulleri ve nisbetleri tâyin olunur.

Amortismanına esas teşkil eden kıymetler :

Bilûmum kıymet takdiri işlerinde maddeler, üç esas üzerinden kıymetlendirilirler.

1 — *Günlük piyasa fiatı* : Bu usule göre maddenin kıymeti takdir edilirken, madde o gün satın alınacakmış gibi düşünülür ve o günkü piyasa fiatı esas alınır. Şu halde günlük piyasa fiatı, maddenin o günkü piyasada bulunduğu fiattır. Günlük piyasa fiatı, satış muamelelerinde olduğu gibi, maliyet masraflarının hesabında da kullanılır. O takdirde evvelce tedarik ve sarfedilmiş maliyet unsurları da, sanki bugün tedarik ve sarfediliyorlarmış gibi, mübayaa fiatlarıyla maliyete ithal edilirler. Keza bilânçoların tanziminde de bu fiat esas alınabilir. Bütün aktif unsurlarının değerleri, bilânço tanzim günündeki piyasa fiatları üzerinden takdir edilir. Böylece işletme mevcutlarının değerleri hakikata daha yakın olarak elde olunmuş ve bilânçoya ithal edilmiş olur.

2 — *Fiilî iktisap fiatı* : Bu fiat maddenin tedarik edildiği zamandaki fiilî mübayaa veya maliyet fiatıdır. Şuhale göre maddenin günlük piyasada fiatının yükselmiş veya düşmüş olmasının önemi yoktur. Bu fiat birinci maddede zikredilen her üç halde de kullanılabilir. Yani satış, maliyet masraflarının hesabı ve bilânço tanzimi hallerinde fiilî iktisap fiatına istinat edilebilir.

Bunlardan günlük piyasa fiatına göre maddenin değerinin takdiri şeklinin birinci muhassenatı, bu suretle umumî fiat tahavvüllerile konjonktürel tahavvüllerin ve hale göre mevsimlik tahavvüllerin birlikte takip edilebilmesidir. Zira böylece piyasa fiat tahavvüllerinin maddenin değerini artırıcı veya

azaltıcı tesirleri nazarı itibara alınmış olunmakla, işletme faaliyeti neticesi takaddüs eden kıymet artışları net olarak idrak olunabilir. İkinci muhase-natı ise para değerinin sabit olmadığı hallerde kendini gösterir. Para de-ğeri-nin düştüğü enflasyon devrelerinde veya para, kıymetinin yükseldiği hal-lerde, ancak günlük piyasa fiyatının kullanılması suretile gerçek değer tak-dir edilmiş olur.

Günlük piyasa fiyatına göre kıymet takdiri usulünün bu zikredilen üs-tünlükleri yanında bir de mahzuru vardır ki, o da fiilî maliyet hesaplanma-sına salih olmayışıdır. Bunun yanında bir de bu türlü hesapların yapılması-nın ve kayıtların yürütülmesinin diğeri kadar basit olmayışıdır.

Buna mukabil fiilî iktisap değerinin takdiri usulü ise fiilî masraf mik-tarlarının tâyinine yarar ve bunda iş daha basittir, hesapların yapılması daha kolaydır. Diğer taraftan, umumî piyasa fiyatları ve para değerinin de-ğiş-mesi halinde, hakikî kıymetten gayri bir kıymetin elde edilmesini intaç eder. Bu hal ise işletme mevcutlarının doğru olarak takdir edilememesini ve bin-netice de işletme faaliyet neticelerinin doğru olarak bilinmemesini tevli-d eder.

Bu her iki usule göre kıymet takdiri yapıldığı zaman, sadece işletmenin safi mevcudu ortaya konmuş olur. İşletmenin ahenkle işleyen bir cüzitam olarak kıymetini veremez. Halbuki işletmenin bu mevcutlar değerinden gayri, bir de maddî olmayan unsurlar değeri vardır ki bu değer işletmenin işler haldeki değerile, mevcutlarının değeri arasındaki farktan ibarettir. Tat-bikatta bu farka firma değeri - Firmenwert denmektedir. Bu firma değeri bilânçoda aktifler meyanında gözükmeyebilir. Ancak işletmenin satılmasında ve-ya başka bir işletme ile birleşmesi (Füzyon) halinde, hukukî şeklinin de-ğiş-mesinde, işletme hisse senedlerinin satışa çıkarılması halinde kendini gös-terir.

Bilânço tanziminde, güdülen gayeye göre günlük piyasa fiyatı veya fiilî iktisap fiyatı usullerine göre bulunmuş değerler esas alınır. Şüphesiz eğer bilânço tanzim tarihine kadar işletmeye yatırılan para miktarı bilin-mek isteniyorsa ikinciye göre, bilânço tarihinde işletmenin hakikî varlığı tesbit edilmek isteniyorsa birinci usule göre bulunan değerler kullanılır.

Bilânço tanziminde bu iki usulden gayri bir usul daha vardır ki o da, günlük piyasa ve iktisap fiyatlarına göre bulunan değerlerin küçük olanını kabul etmektir. Bunda asgari kıymet prensibi denen emniyet prensibi hâ-kimdir, fakat işletmecilik bakımından makul değildir.

Amortisman hesaplarında da bu iki usule göre değerler esas alınabilir. Günlük piyasa değeri veya fiilî iktisap değeri üzerinden amortisman hesaplanacağı hususunun da bilânço tanziminde olduğu gibi, güdülen gaye-ye göre tâyin edileceği düşünülebilir. Fakat amortismandan maksat aşınan, yıpranan, tükenen miktarı yenileyebilme imkânını elde bulundurmak, yani

sermaye sabitliğini temin etmek olduğuna göre, *amortisman hesaplarına esas teşkil eden değer*in günlük piyasa değeri olması iktiza eder. Zira ancak bu sayede, yıpranan veya tükenen unsur, yine piyasadan aynen temin etmek ve eskinin yerine ikame etmek suretile sermaye sabitliğini temin etmek kabil olur. Aksi takdirde ya amorti edilen para ile unsur yenilendikten sonra bir bakiye ortaya çıkar ki bu, işletmenin sebepsiz ve haksız yere kârının arttığını ifade eder. Yahutta amorti edilen para, yıpranan, tükenen unsurun piyasadan tedarikine yetmez ve yenilenmesine imkân vermez. Şu halde bir kifayetsizlik hali doğmuş olur.

Hangi hallerde bu usullerden hangisine göre bulunan değerlerin amortismanına esas teşkil edeceği kanunî mevzuatta belirtilir. Fakat realiteyi ifade etmesi ve işletmeyi ve mevcutlarını her an hakikî değerle tanımaya mümkün kılması bakımından, iktisadî ve malî mülâhazalarla, amortisman hesaplarına esas teşkil eden değerler olarak günlük piyasa değerlerinin alınmasında isabet ve fayda vardır.

Amortisman hesap usulleri:

Amortisman hesaplarında tatbik edilen usuller çok çeşitlenmiştir. Bunun sebebi, kıymetlerde fiilen vukua gelen yıpranma, tükenme hareketlerine mümkün mertebe uyan riyazi esaslarla amortisman yapabilme arzusudur. Maddenin karakterine göre, onun yıpranma seyrine uygun bir usul bulma gayreti ve maddelerin de yıpranma, eskime, tükenme seyirlerinin çok farklı bulunması neticesi olarak, amortisman hesap usulleri de çeşitlenmiştir. Değer eksilmeleri riyazi yolla takdir edilmek istenir. Fakat bu iş pek kolaylıkla sağlanamaz. Hattâ tam bir riyazi doğrulukla bu değer eksilmelerinin tesbit ve ifadesi kabil değildir. Zira maddenin tükenişi hiç bir zaman riyazi bir ittirat göstermez.

Amortisman hesaplarında şimdiye kadar kullanılmış usuller, literatürde esas itibarile sabit, mütezait ve mütenakıs amortismanlar olarak gösterilirler. Ancak çok kere bu karakter ifadelerinin amortisman nisbeti veya amortisman paylarına izafe edilmiş bulunuşu sarîh olarak belirtilmemiş halde, keza sabitlik vasfının amortisman payının tümüne veya müstahsal parça başına ait bulunuşu tasrih edilmeden, binnetice de tam bir vuzuhta olmayarak karşımıza çıkarlar. (*).

Bazıları amortisman *nisbetinin* sabit, mütezait veya mütenakıs oluşunu esas alır ve ona göre bir tasnif takdim ederler. Bazıları ise amortisman *payının* sabit, mütezait veya mütenakıs oluşunu esas alırlar. Fakat amortis-

(*). Malumdur ki amortismanına esas teşkil eden değerın amorti edildiği müddete amortisman müddeti, her yıl amorti edilen miktara amortisman payı (anüite) ve bu payın bütün değere olan oranına da amortisman nisbeti denmektedir.

man nisbetleriyle muameleye tâbi tutulan vasıtaların esas değerleri veya defter değeri oluşuna göre neticeler birbirine tetabuk etmez. Dolayısıyla metodların sistemli olarak kavranması kolay olmaz. Meselâ mütenakıs amortismanlar teriminin sabit amortisman nisbetinin maddenin defter değeri ile muamelesi neticesini mi, yoksa mütenakıs amortisman nisbeti tatbikatı neticesini mi kastettiğini kestirmek ilkten kabil olmaz ve ancak izahatını gördükten sonra kabil olur.

Bu itibarla burada amortisman hesap usulleri tetkik edilirken, onların tasniflerinde amortisman *nisbetlerinin* karakterleri kıstas alınmıştır. Böylece usulleri daha sistemli olarak takdim etmek kabil görülmektedir.

Buna göre amortisman hesap usulleri şöylece tasnif olunabilirler :

- 1) Sabit nisbete göre amortisman usulleri,
 - a) Vasıtanın esas değeri üzerinden (Nazarî amortisman usulü)
 - b) Defter değeri üzerinden
 - c) Amprik (amelî) amortisman
 - d) Rasyonel amortisman
- 2) Mütezayit nisbetlere göre amortisman usulleri.
 - a) Esas değer müttezayiden eridiğine istinat eden mütezayid amortisman usulü
 - b) Amortismanın mürekkep faiz ile plâsmanına istinad eden mütezayit amortisman usulü.
- 3) Mütenakıs nisbete göre amortisman usulü.
- 4) Kullanılma zamanı esası üzerinden tatbik edilen bir nisbete göre amortisman usulü.
- 5) İstihsal esası üzerinden tatbik edilen bir nisbete göre amortisman usulü.
- 6) Değer takdiri suretile amortisman usulü.
- 7) İşletme neticelerine göre amortisman ayırma usulü.

Burada yer almış bulunan, vasıtanın «esas değeri» onun iktisap değeri veya günlük piyasa değeri olabilir. Ancak müteammim olan iktisap değeridir. Yani amortisman hesaplarına, vasıtanın iktisap değeri esas teşkil edelmektedir.

Şimdi bu amortisman hesap usullerini teker teker görelim :

1 — a) Sabit nisbete göre ve vasıtanın esas değeri üzerinden amortisman.

Bir vasıtanın veya sermaye unsurunun iktisap değerini sabit nisbete göre amorti etmektir. Bunda hem amortisman nisbeti sabittir, hem de iktisap değeri sabit olduğu cihetle amortisman payı sabittir. Onun içindir ki umumivetle sabit amortisman olarak adlandırılır. Buna nazarî amortisman usulu de denir. Zira nazarî olarak o unsurun muayyen müddet kadar kul-

lanılabileceğine ve bu esnada her yıl aynı, sabit olan iktisap değerinin müddetin yılları sayısında biri kadar miktarın amortisman payı olarak ifraz edileceğine dayanır. Bu usul vasıtaların hakikî değer eksilmelerini aksettirmez. O itibarla vasıtaların normalden daha kesif çalıştırılmaları veya para değerinin düşmesi hallerinde munzam amortismanlarla tamamlanırlar. Usul mahzurlarına rağmen hesap tekniğinin basitliğinden dolayı kullanılmaktadır. Ayrıca umum yıpranmanın zatî yıpranma kısmına uygun düştüğü cihetle, karakteri icabı zatî yıpranmanın hâkim bulunduğu vasıtalarda tatbik kabiliyetini haizdir.

Bu usule göre amortisman hesaplanırken sabit kıymette değişiklik yapılmaz, amortisman miktarları bir karşılık hesabının alacağına kaydedilmek suretile toplanırlar ve muayyen amorti müddeti sonunda ayrılan amortisman payları toplamı halinde sabit kıymeti vücuda getirirler. Karşılık hesabı bilançonun passifinde yer alır ve amorti edilmiş olan sabit kıymet de, bilânçoda iz bırakması maksadile 1 lira ile gösterilir.

1 — b) Sabit nisbete göre ve vasıtanın defter değeri üzerinden amortisman :

Bunda da sabit amortisman nisbeti tatbik olunur. Fakat sermaye unsurunun iktisap değeri değil, *defter değeri* yani iktisap değerinden mevzubahis yıla kadar ayrılmış olan amortismanlar düşüldükten sonra kalan, bâkiye değeri hesaba esas teşkil eder. Müteakip yıllar için bulunan amortisman miktarları gittikçe küçülür, yani mütenakıs bir seyir takip eder. O itibarla mütenakıs amortismanlar diye adlandırılır. Yıldan yıla azalarak giden amortisman payları hiç bir zaman sıfır olamaz ve neticede *tortu değeri* denen bir değer bâkiye kalır. O bakımdan da bina, mobilya gibi karakteri icabı hakikaten bir tortu değeri bırakan ve yıpranma seyri mütenakısen cereyan eden vasıtalar için uygun görülen bir usuldür. Zira usul, bazı sermaye unsurlarının bidayette sür'atle, sonraları ise daha yavaş yıprandığı mülâhazasına istinat etmektedir. Şu kadar varki unsurun tabiatında bu hal varsa dahi bunun riyazi bir ittirata mutlâka uygun olması kaideten beklenemez. Usulün tatbikatta yer edinmesi, bu türlü karakter uygunluğundan ziyade, defter değerlerinin amortismana esas olması tarzında yapılan kayıt şekillerinden ileri gelmiştir.

Bu usule göre hesaplanan amortisman payları, ait olduğu sabit kıymet hesabının alacağına kaydolunur. Müteakip yılda ise hesabın bâkiye değeri üzerinden amortisman yürütülür.

1 — c) Sabit nisbete göre âmeli (Amirik) amortisman :

Bunda amorti edilecek sermaye unsurunun amortisman müddeti için faizi hesaplanır ve sabit nisbet ve iktisap değerine göre bulunan amortisman payı ile birlikte amorti edilir. Usulün kritik tarafı, ayrılan amortismanlarla

sermayeye dönmüş olan miktarları da daha amorti edilmemiş kısımlar gibi müddetin sonuna kadar faizlendirmesidir. Halbuki vasıtanın sermayeye dönen kısmı için faiz yürütmek tabii olan bir husustur.

Amprik amortisman usulünde hesaplar kaideten iktisap değeri üzerinden yapılır.

1 — d) Rasyonel amortisman :

Bunda bir taraftan amortismanı konu teşkil eden sermaye unsuru amortisman müddeti için mürekkep faizle faizlendirilir, diğer taraftan da anuiteler amorti edildikleri yıldan itibaren müddetin sonuna kadar faizlendirilirler. Şu halde amprik amortismandan farklı olan tarafı, anuitelerin de faizlendirilmesi ve binnetice sermaye unsurunun sadece daha amorti edilmemiş kısmının faizlendirilmeye tâbi tutulmuş olmasıdır.

Bu amortisman usulü tatbikatta pek kullanılmamıştır. Ancak istikraz şeklinde yabancı sermaye ile temin edilmiş vasıtaların amortismanının da kullanılabilmesi kabul edilmektedir. Zira bir taraftan yabancı sermayenin ödenmesini temin, diğer taraftan da vasıtayı yenilemeye yarayacak bir fonun sağlanması iktiza edeceği ileri sürülmektedir. Fakat buna karşı, bugün artık öz sermayeye de faiz hesaplanması ve ödenmesinin işletme iktisadında kabul edilmiş bir husus olduğunu hatırlamak gerekir. Binaenaleyh metodun sadece istikrazla sağlanan vasıtaların amortismanında değil, aynı zamanda öz sermayenin unsurunu teşkil eden vasıtaların amortismanında da uygun ve mantiki bir metod olduğu meydana çıkmaktadır. Şu kadar var ki fiilî yıpranma seyrine uymayan bir methoddur.

2) Mütezayid nisbetlere göre amortisman :

Bu usullerde her yıl amorti edilen miktarlar bir önceki yılda amorti edilen miktarlardan daha büyüktür. Bu usulün neticelerinin fiiliyata uygun olduğu kabul edilir. Zira, yıpranmaların ilk yıllarda küçük ölçülerde ve yıllar ilerledikçe daha şiddetli olarak vuku bulduğu, diğer taraftan da iyi işletilen işletmelerin hasılatlarının zamanla yükseldiği ileri sürülür.

Mütezayid amortismanlar iki şekilde yapılır :

a) Esas değer mütezayiden tükendiğine istinad ederek. Bunda amortisman nisbeti yıldan yıla artarak gider ve bu şekilde seyreden nisbetlere göre amortisman payları hesaplanır. Şüphesiz elde edilen amortisman payları da mütezayid bir seyir arzeder. Amortisman nisbetlerinin artışı bir adedi silsileye uygun surette olur.

b) İkinci şekilde ise, amortismanın mürekkep faizle plâsmanı üzerinden senelik amorti payları hesap edilir. Bunda tezayüd silsilesi mürekkep faizin artma seyrine uyar. Bu usul vasıtanın fiilî yıpranma seyrine uymaz, malî bir mülâhazaya dayanır.

3) Mütenakıs nisbetlere göre amortisman :

Bunda ilk yılda yüksek bir amortisman nisbeti alınır ve yıllar ilerledikçe bu nisbet küçülür. Bu seyir, bir tortu kıymeti mevzubahis ise ona, yoksa sıfır değerine kadar devam eder. Bu nisbetlerle ve iktisap değeri üzerinden yapılan hesapla taayyün eden amortisman payları da yıldan yıla mütenakısan seyrederek. Mütenakıs seyir gösteren amortisman payları bu suretle iktisap değeri ve mütenakıs amortisman nisbetlerinin muamelesinden doğduğu gibi, aynı zamanda defter değerinin sabit nisbetlerle muamelesi neticesinde de meydana gelir. Sonuncu şekil evvelce izah edilmiş bulunmaktadır. Orada belirtilmiş olan hususiyetler mütenakıs nisbetler mahsülü olan mütenakıs amortismanlar için de müşterek bulunduğu cihetle, burada tekrarlanmamıştır.

Buraya kadar görülen amortisman usulleri, amortisman nisbetleri ve hesaba esas teşkil eden kıymetlerin değişebildiği, fakat amortisman müddetlerinin sabit kaldığı metodlardır. Bunlarda amortisman müddetleri değişmez ve neticeler, vasıtaların kullanılma kesafetleri gözetilmeden onların istifadeye hazır bulundurulduğu ve kullanıldığı zaman devresine göre taayyün etmektedir. Bundan sonra tanıtılacak metodlarda ise ya bu müddet sadece vasıtanın kullanıldığı zaman devresine tahdit edilmekte veya tamamen, zaman unsuruna bağlı olmadan, müstahsal miktarlarına istisnaden veya vasıtanın her yıl ki değerinin takdiri suretile cereyan etmektedir.

4) Kullanılma zamanı esaslı usulü.

Vasıtaların kullanılan kesafetleri yani muayyen bir devre içerisinde az veya çok kullanılmış olmaları hali, o vasıtanın aşınma, yıpranma derecesinde müessir olan belli başlı bir cihettir. Bir devre içerisinde günde 8 saat çalıştırılan bir istihsal vasıtası, günde 16 saat çalıştırılmasına nazaran iki defa daha sür'atle eskir. O bakımdan bu metodda vasıtanın, kullanılma veya kullanılması, istifadeye amâde bulunuş müddeti değil, sadece kullanıldığı müddetlerin nazarı itibare alınması prensibi kabul edilmiştir. Tatbikatta bu usul muayyen kullanılma müddeti için tâyin edilmiş amortisman müddetinin, kullanılma zamanının artması veya azalması nisbetinde kısaltılması veya uzatılması şeklinde cereyan eder. Amortisman nisbeti ve esas değer aynı kaldığı halde, müddet değişeceği cihetle muayyen bir zamana isabet eden amortisman payları da değişik olur. Usulde amortisman, vasıtanın kullanılma devresinin bir fonksiyonudur ve binnetice de mantikî ve hakikate uygun bir usuldür. Keza amortismanların maliyetlere yüklenmesi halinde, pek değişmeyen bir maliyet unsuru olarak tecelli eder. Şu kadar varki vasıtaların normalden az kullanılmaları hallerinde, amortisman müddetleri uzayaçağı cihetle, kullanılmadan gayri sebeplerle yıpranmaları hâkim bir pay işgal etmeye başlar ve buna rağmen hesaba ithal edilmemiş olurlar. Onun içindir ki metod vasıtaların normal veya normalden daha kesif çalıştırılmaları halleri için uygun ve üstünlüğü bulunan bir metoddur. Ömürleri çalış-

tırma kesafetine sıkıca bağlı olan sermaye unsurlarında tatbiki gereken bir metoddur.

5) İstihsal esaslı usulü:

Vasıtaların yıpranıp, tükenmelerinin, ömürleri içerisinde meydana getirecekleri iktisadî malların miktarına tâbi olacağı prensibine dayanan bir usuldür. Bunda vasıtanın değeri, onun meydana getirebileceği üniteye bölünmek suretile, beher iktisadî mal ünitesine düşen değer yani amortisman nisbeti tesbit olunur. Buna göre muayyen bir devre için ayrılması gereken amortisman payı, o devre içerisinde meydana gelen ünite sayısıyla bu nisbetin çarpılması suretile taayyün eder. Bu üniteler sayısı, evvelce tâyin edilmiş olan belli miktarı bulunca vasıtanın değeri tamamen veya bir tortu değerine kadar amorti edilmiş olur.

Mantıkî ve hakikate uygun netice veren bir metoddur. Ancak vasıtanın çalıştırılmadığı hallerde amortisman ayrılmamasını icabettirdiği cihetle, bu gibi haller de mahzurludur. Daha ziyade istihsal vasıtalarının amortismanına uygun olan bir usuldür.

6) Değer takdiri usulü:

Bu usulde amortisman nisbeti ve müddeti kullanılmaz. Her yıl vasıtanın değeri, dolayısıyla o yıl içindeki değer eksilmesi mümkün olan en yüksek hassasiyetle takdir edilir. Böylece onun potansiyel değerine tevafuk eden defter değeri ve hakikî yıpranmasının ifadesi olan değer eksilmesi tâyin edilir ve böylece amortisman payı elde olunur. Metod mantıkî ve hakikate uygundur. Ancak, amortisman payının bu yolla takdiri yıl sonunda yapıldığı, halbuki yıl içerisinde maliyetlere tahminî bir amortisman unsuru yüklenmiş olacağı cihetle, bu ikisinin farklı olması halinde, yönüne göre, bu fark ya maliyetlerin yükselmesini, dolayısıyla işletmenin bazı güçlüklerle karşılaşmasını intaç veya amortisman payının bir kısmının işletme kârından karşılanması, kâr edilmemişse gelecek yıla devrini icabettirir. Bu bir mahzurdur. Keza takdir işinin güçlüğü ve indî hareketlere ve binnetice idarecilerin istismarına müsait bulunuşu, bu iş için her yıl mühim bir zaman ayırma zarureti, takdir için tam ehil elemana ihtiyaç gösterişi hususları da usulün mahzurlarını teşkil ederler.

7) İşletme neticesine bağlı amortisman:

Bunda, işletme neticelerinin iyi olduğu devrelerde fazla, neticelerin fena olduğu devrelerde ise az amortisman tahakkuk ettirilmek istenir. Amortismanın mekanizmasının mâna ve maksadına uymayan bir usuldür. Zira amortisman ifrazı, kârın varlığına veya yokluğuna, azlığına veya çokluğuna tâbi değildir.

Buraya kadar tatbik şekli ve hususiyetleri belirtilmiş bulunan amortis-

man usullerinin herbirisi, vasıtaların karakterlerine göre, başka başka vasıtalarda değişik ehemmiyet derecelerinde kullanım kabiliyetini haizdirler.

Bütün usullerin muhassenat ve mahzurları karşılaştırılınca, sabit nisbet ve esas değer üzerinden yani nazarı amortisman usulünü kullanmak ve hesaplarda da vasıtanın günlük piyasa değerini, yani ikame değerini esas almak şekli en çok muteber gözükmektedir. Bu suretle her yıl aynı amortisman nisbeti tatbik edilmekle işin tatbikatı daha kolay ve pratik olabilir. Gerçi bu şeklin, fiilî yıpranış seyrini ifade edememek şeklinde bir noksanı mevzubahis ise de, bu keyfiyet derece farkı ile bütün usullerde müşterektir. Öteyandan ise, sermaye unsurunun ikame değeri üzerinden hesap yapılmak suretile, hakikî duruma istinat edilmiş olur ve her bir yıl ayrılan amortisman paylarının herhangi bir şekle tahvil edilmişinde, amorti edilen vasıtanın hakikî değerini, o yıl başına isabet eden payı kadar değere vaziyet edilmiş olur. Yani bu suretle, hesapla taayyün eden yıllık amortisman payları rakam olarak değişik çıkmakla beraber, ifraz edildikleri yıllardaki satın alma güçleri aynıdır ve hepsinin satın alabildikleri malların değerleri yekûnu, vasıtanın bizatihi değerine eşit olur.

L İ T E R A T Ü R

- Alkan, I. : Genel İşletme Ekonomisi, İstanbul, 1944.
 Ete, M. : İşletme Ekonomisi dersleri cilt 1 - , İstanbul, 1946.
 Isaac, A. : İşletme İktisadî cilt 1, İstanbul, 1947.
 Isaac, A. : Muhasebe Nazariyesi, İstanbul, 1941.
 Karaova, B. E. : Amortismanlar, Ankara, 1943.
 Lohmann, M. : Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. 2. Auflage, Tübingen, 1955.
 Özeken, A. A. : Umumi İşletme İktisadî, İstanbul, 1951.