

TARIM İŞLETMELERİNDE AMORTİSMANLAR

Doç. Dr. Feriştah SÖNMEZ*

ÖZET

Tarımsal faaliyetlerde üretim faktörleri arasında sermaye önemli bir yer tutar Arazi satın alma, toprak ve su kaynaklarından faydalanma, üretim araçlarının sağlanması, gelişen teknolojiden faydalanma ve üretim tekniğinin gelişmesi- iyileştirilmesi, fazla miktarda sabit sermaye gerektirmektedir. İşte bu çalışmada da tarım işletmelerinde sabit varlıklar için amortisman ayırma uygulamalarına yer verilecektir

Tarımda makineleşme olanakları sanayiye kıyasla daha az olmakla beraber, son zamanlarda bu alanda büyük aşama kaydedilmiştir. Sürme, ekme, hububatı hasat etme, zirai mücadele ilaçlarını kullanma, sulama, gübreleme, hayvanlara yem verme, su verme, sütünü sağma ve daha pek çok iş makine ile yapılmaktadır. Özellikle hububat tarımının her kesiminde makine kullanılması mümkündür. Bu yüzden hububat tarımında büyük işletmeler üstün duruma gelmiş ve optimal işletme büyüklüğü üst ölçeklere çıkmıştır.

Kısaca tarımsal faaliyette bulunan işletmelerde sabit (duran) varlıkların yönetimi önemli olup, böylece sabit varlıklar için ayrılan amortisman hesapları da önem kazanmaktadır

Anahtar kelimeler; tarım işletmeleri, amortismanlar,

ABSTRACT

Capital has important place in production factors in agricultural activities. Land purchasing, benefiting from soil and water resources, acquiring production factors, benefiting from developing Technologies and developing new production techniques require large amount of capital. In this study, depreciation techniques for fixed assets in agricultural companies will be studied.

Although opportunities in agricultural organizations are limited compare to industrial organizations, in the last years important stages are gained. Dabbing, planting, harvesting, applying pesticide, irrigation and other activities in agricultural production are done with machinery. Especially in all stages of grain production machinery usage is possible. Hence, especially in grain production large organizations have gained advantage and become advantageous situation by getting optimal organization size to higher degrees.

In short for agricultural organizations, fixed assets are important and depreciation methods for fixed assets are getting important.

* ADÜ, Nazilli İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, feristahsonmez@mynet.com.—ferisonmez@adu.edu.tr.

1. Giriş

Muhasebe, bir iktisadi işletme ile ilgili ekonomik sonuç doğuran olay ve işlemleri izleyen, sınıflandıran, belgelere dayandıran, kaydeden ve bunları finansal tablo ve raporlara bağlayarak ilgililere sunan bir bilgi üretim ve iletim sistemidir. Muhasebe ürettiği ve ilettiği bilgilerle ilgili tarafları işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgilendirmekte ve bu kişilerin işletme ile olan ilişkilerini yönlendirmektedir.

Muhasebenin bu fonksiyonunu en iyi şekilde yerine getirebilmesi için üretilen bilginin doğru olması ve gerçeği yansıtması, belirli standartlara göre hazırlanarak, belirli formlardaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılması gerekmektedir. Muhasebe standartları, mali tablo ve raporlar ile bunlara esas olan mali verilerin standart kurallara göre işlenmesini ve bunlara dayanılarak çıkarılan mali tablo ve raporlarda yeknesaklığı sağlamaktadır

Muhasebede büyük ölçüde sağlanan bir standartlaştırma, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelere belirli bir yarar sağlar. Bu ülkeler, genellikle büyük tutarlı “bütçe açıkları” ile karşı karşıya olup, düzensiz ekonomik ve finansal bilgilere sahiptirler Ayrıca gelişmekte olan ülkelerin hükümetleri, sınırlı doğal, finansal kaynaklar nedeniyle, tüm sosyo-ekonomik faaliyetlerinde giderek merkezileşen maliyet-yarar analizleri, planlama ve kontrol sistemleri kullanmak zorundadırlar¹.

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet güdümünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülke-

ler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkisinde kalmıştır 1982’den günümüze Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemelere kadar muhasebe uygulamalarının vergi yasaları çerçevesinde vergi matrahının tespitine yönelik olarak yürütülmesi sonucunu doğurmuştur. Günümüzde ise SPK düzenlemeleri uluslararası standartlara uyum sağlar şekilde yapılmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, tarımın kendine has sektör özellikleri olması dolayısıyla muhasebe uygulamalarında özellik gösteren amortisman konusunu incelemeye çalışmaktır. Çalışmada işletmelerin üzerinde öteden beri etkin bir faktör olan vergi mevzuatı, muhasebe yazını, SPK Tebliğleri ile ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarına yer verilecektir. 1.1.2003’de yürürlüğe giren 41 numaralı “Tarım” Uluslararası Muhasebe Standardı ile ülkemizde SPK tarafından yeni düzenlenen 25 no’lu Tebliğin 31.kısım olan “Tarımsal Faaliyetler” hükümlerinin yeni yeni yürürlüğe girmesi dolayısıyla uygulamaların ne yönde olduğu ve ne olacağı hakkında bir görüşe ulaşabilmektir.

Tarım muhasebe uygulamasında tarım sektörünün kendine has özellikleri bulunması dolayısıyla her tarım faaliyeti için özel yardımcı hesaplar açmak, çeşitli yıllara ve tarıma uygulanan bazı giderlerin yüzdelerini hesaplamak, her tür hayvan varlığı için değer artışlarını ve diğer taraftan ömürlerinin azalmasını dikkate alan hesaplar kullanmaları gerekecektir². Tarım işletmelerine, endüstri ve ticaret işletmelerinden farklılık gösteren bazı dönen varlık kalemleri canlı stoklar bağlı ürün stokları vb. hesaplardır Tarım işletmelerine özgü duran varlık kalemlerine; arazi,

1 Rifat Üstün, “Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Ekonomik Kalkınma”, Anadolu Üni.İİBF Dergisi, Cilt XIII Sayı;1-2. 1997. s.43.

2 Cengiz Erdamar, Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni, İ.Ü.İşletme Fakültesi yayın no;173.s.18.

iş hayvanları, meliorasyon, meyve bahçeleri, bağlar, balık çiftlikleri, ormanlık ve fidanlıklar gibi hesaplar örnek gösterilebilir

2. Tarımsal (Zirai) Faaliyet ve Amortisman Kavramları

Çalışmada önce kavramlar üzerinde durulacak, daha sonra esas çalışma konusuna yer verilecektir. Vergi mevzuatında daha çok “zirai” faaliyet olarak geçen kelime, muhasebe standartlarında “tarımsal” faaliyet-“tarım” faaliyeti olarak adlandırılmaktadır

Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder. Yukarıdaki tanıma uygun zirai faaliyetin başlıca çeşitleri şunlardır³;

- * Tarlalarda buğday, arpa, pamuk, ayçiçeği, tütün gibi bitkilerin yetiştirilmesi,
- * Bahçelerde meyve ağaçlarını, sebzelerin yetiştirilmesi,
- * Özel ormanlarda odun, kömür, reçine vb. ürünlerin üretilmesi,
- * Mera ve ahırlarda hayvan beslenmesi, bakımı, üretilmesi,

- * Karada etini ve kürkünü satmak için hayvan avlanması,
- * Deniz, göl ve nehirlerde balık vb. gibi deniz hayvanlarının avlanması.

GVK'nun 52. Maddesinde ayrıca aşağıdaki işler zirai faaliyet sayılmıştır

- * Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi,
- * Çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması,

Mahsullerin değerlendirilmesi maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi..

Bazı nebat ve hayvan nevelerinde istihsalin doğrudan arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez.(GVK Md.52,f.3)

“Tarımsal Faaliyetler” Muhasebe Standardında tarımsal faaliyet⁴, üç ortak özelliği bulunan çeşitli ürün yetiştiriciliği faaliyet alanlarını kapsar. Bunlar;”1.Biyolojik dönüşüme yatkınlık⁵, 2.Biyolojik dönüşüm yönetimi, 3.Biyolojik dönüşümün ölçümü gibi faaliyetler olup, **tarımsal faaliyete girip girmeme** bu üç özelliğin bir arada bulunmasıyla ölçülür. 25 no.lu SPK Tebliğinin 688’nci maddesinde verilen örnek şöyledir;”Biyolojik dönüşüm yönetimi, tarımsal faaliyeti işletmenin diğer faaliyetlerinden farklı kılar.(örnek; yönetilemeyen kaynaklar üzerinden gerçekleştirilen hasat işlemi (okyanus balıkçılı-

3 25 no.lu SPK Tebliğinin 31.Kısımında Tarımsal Faaliyetler kapsamı şöyle belirtilmiştir. “Tarımsal faaliyetin örnekleri ilgili Tebliğde madde 688’de verilmiştir. Buna göre tarımsal faaliyet, aşağıda ortak özellikleri belirtilen, çiftçilik, ormancılık, yıllık veya yıllara yaygın tarım ürünü yetiştiriciliği, tarlacılık, çiçekçilik, su ürünleri yetiştiriciliği gibi çeşitli faaliyet alanlarını kapsar”

4 Ülkemizde tam set 33 adet UFRS’yi kapsayan ve 34 kısımdan oluşan seri; XI, No;25 sayılı Sermaye Piyasasında Muha-sebe Standartları Hakkında Tebliğ” SPK koordinatörlüğünde özel sektör, bağımsız denetim kuruluşları ve akademisyenlerin görüşleriyle hazırlanmıştır. “Tarımsal Faaliyetler” başlığı da Tebliğin 31.Kısımında düzenlenmiştir.

5 Biyolojik dönüşüm, tarımsal ürün ve tarımsal faaliyet yine Tebliğin 688’nci madde hükmünde şöyle tanımlanmıştır; “Canlı varlıkların niteliğinde veya niceliğinde değişiklik yaratan yetiştirme, üretme, bozulma, çürüme veya üreme gibi işlemleri, Tarımsal ürün; sahip olunan canlı varlıkların hasat edilmesiyle elde edilen ürünleri, tarımsal faaliyet; Satış amacıyla canlı varlıkların türevlerine veya tarımsal ürünlere biyolojik dönüşüm vasıtasıyla dönüştürülmesi işlemlerinin işletme tarafından yönetilmesi sürecini ifade eder.”

ğı, doğal ormanların kesimi) tarımsal faaliyet değildir.)”

Tarımsal faaliyetlerde üretim faktörleri arasında sermaye önemli bir yer tutar. Arazi satın alma, toprak ve su kaynaklarından faydalanma, üretim araçlarının sağlanması, gelişen teknolojiye faydalanma ve üretim tekniğinin gelişmesi, iyileştirilmesi, fazla miktarda sabit sermaye gerektirmektedir. İşte bu çalışmada da sabit varlıklar için amortisman ayırma uygulamalarına yer verilecektir.

Tarımda makineleşme olanakları sanayiye kıyasla daha az olmakla beraber, son zamanlarda bu alanda büyük aşama kaydedilmiştir. Günümüzde modern ve entansif tarımın her kesiminde ve her işte makineye gidilmekte ve makineler başarı ile kullanılmakta. Sürme, ekme, hububatı hasat etme, zirai mücadele ilaçlarını kullanma, sulama, gübreleme, hayvanlara yem verme, su verme, sütünü sağma ve daha pek çok iş makine ile yapılmaktadır. Özellikle hububat tarımının her kesiminde makine kullanılması mümkündür. Bu yüzden hububat tarımında büyük işletmeler üstün duruma gelmiş ve optimal işletme büyüklüğü üst ölçeklere çıkmıştır. Pamuk tarımında da toplama dışındaki işlemlerde makine kullanılmakta, yakın bir gelecekte toplamanın makine ile yapılacağı beklenmektedir. Tüm bunlara rağmen tarımda makine kullanılması sınırlı kalmakta, geniş ölçüde el emeğine ihtiyaç duyulmaktadır⁶. Kısaca tarımsal faaliyette bulunan işletmelerde sabit (duran) varlıkların yönetimi önemli olup, böylece sabit varlıklar için ayrılan amortisman hesapları da önem kazanmaktadır. Ayrıca tarımsal işletmeler, ticari-hizmet işletmelerinden yapısal olarak farklıdır

Tarımsal işletmelerin özelliklerini ana hatlarıyla sıralanırsa, şöyledir;

Tarımsal üretim doğal koşullara çok bağlı ve mevsimlik bir üretim koludur⁷.

Açık doğal koşullarda veya örtü altı tarım şeklinde yapılan bitkisel ve hayvansal üretim bir çok hastalık, haşere ve kayıplara açıktır

Tarımsal üretimde sermayenin devir hızı düşüktür.

Üretim birimleri genellikle küçük aile işletmeleri halinde dağınık arazi yapısına sahiptir

İşletmelerin nakit geliri düzenli ve güvenilir değildir.

Elde edilecek ürün miktarının kontrolü güçtür, fiyat ve gelir değişiminin tahmini kolay değildir. Ev işleri ile çiftlik işleri dolayısı ile harcamalar birbirinden bazı kereler ayrılamaz.

Ülkemiz tarım işletmelerinin çok büyük kısmı küçüce işletmeler⁸ olduğundan bunlarda kayıt tutma söz konusu olamaz. Bu çalışmada büyük ciro lu tarımsal işletmeler, yani birinci sınıf defter tutma zorunluluğu olan işletmelerden söz edilmiştir.

Yazımızın konusunu Tarım İşletmelerinde Amortismanlar oluşturduğundan muhasebede amortisman ayırma işleminden işe başlanabilir. Amortisman ayırma, maddi duran varlık bedellerinin, kullanılacakları süre içinde, hesap dönemlerine sistematik bir şekilde dağıtılmasıdır. Duran varlıklara yapılan yatırım, zamanla amortisman yolu ile dönen varlık (işletme sermayesi) haline dönüşmektedir⁹. Bir başka şekilde de ta-

6 Hasan Doğan, Tarım İşletmelerinde Vergiler ve Muhasebe, Ankara, 1.Basım, Mayıs 2004, s.12.

7 Kezban Konak ve Göksel Armağan, Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği, ADÜ Ziraat Fakültesi Yayınları seri no:9, Aydın, Mart 2002.s.2

8 Bu konuyla ilgili çeşitli Ziraat Fakülteleri tarım ekonomisi bölümlerinde yapılan doktora tez çalışmaları ile tarım ekonomisi /tarım muhasebesi kitaplarından bilgi alınabilir

9 Öztin Akgüç, Mali Tablolara Analizi, Muhasebe Enstitüsü Yayın no; 61, Genişletilmiş 8.Baskı, İstanbul 1990, s.93.

nımlanabilir; Amortisman, işletmelerde bir yıldan fazla kullanılan duran varlıklardaki aşınma, yıpranma ve teknolojik eskime sonucunda meydana gelen değer düşüşleri ve bu değer düşüşlerinin gider haline dönüştürülmesidir.

Amortismanların fonksiyonu üç grupta belirtilebilir;

- i .Amortisman ayrılması, işletmenin cari giderleri belirlenirken, sermaye harcamalarından her hesap dönemine düşen payın da hesaba katılmasını sağlar
- ii. Maddi duran varlıkların değerlendirilmesine olanak verir.
- iii. Maddi duran varlıkların faydalı ömürleri sonunda yenilenebilmesi için gerekli mali olanakları sağlar.¹⁰

Amortisman ayırma; muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerinden biri olan “dönemsellik” ilkesine göre, birden fazla dönemi ilgilendiren bir harcamadan başka bir şey olmayan maddi duran varlık maliyetinin, kendisinden faydalanılan dönemler arasında dağıtılması işlemidir. Dönemsellik ilkesi söz konusu olmasaydı, duran varlık bir gün geldiğinde kullanılmaz hale gelecek, bununla ilgili harcamalar son yılda gider olacaktı. Ancak dönemsellik ilkesi her dönemin kendi gider ve gelirlerinden oluşmasını gerekli kıldığından, işletme faaliyetlerinde kullanılan duran varlık maliyetlerinin dönemler arasında dağıtılması gerekmektedir

İşletmelerde oluşan kıymet kayıplarının, bunlardan yararlanılan yıllar arasında bölünerek, karşılanması işlemine amortisman denilmektedir. İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve fiziksel veya teknolojik yıpranmaya, kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetlerin bedelle-

ri, işletmede kullanıldıkları süre dikkate alınarak giderlere aktarılır

Kullanma ömrü bir yıldan fazla olmakla birlikte değeri çok düşük olan iktisadi kıymetler, amortisman ayrılmadan doğrudan o yılın gideri olarak dikkate alınır

Amorti edilebilir varlıklar;

- * Birden fazla muhasebe döneminde kullanılacağı beklenen ve
- * sınırlı bir yararlı ömrü olan ve
- * Bir işletme tarafından üretimde mal ve hizmet arzında veya başkalarına kiralamada

kullanılan veya yönetim amaçları ile elde tutulan varlıklardır

2.1. Amortisman Muhasebesinde Yararlı Ömür Kavramı

Yararlı ömür ya amorti edilebilir varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen dönemdir veya işletme tarafından varlıktan elde edilmesi beklenen üretim birimi veya benzeri birim sayısıdır

Amorti edilebilecek miktar ise, amorti edilebilir varlığın tarihi maliyetinden veya finansal tablolarda tarihi maliyeti yerine kullanılan değerden, öngörülen hurda değer düşüşüyle kalan miktardır. Amorti edilebilir varlıkların çoğu, işletme varlıklarının önemli bir kısmını oluşturur. Amortisman dolayısıyla böyle işletmelerin finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının belirlenmesinde ve sunulmasında önemli bir etkiye sahiptir.

Yararlı ömür hakkında şunlar söylenebilir; Amorti edilebilir bir varlığın veya amorti edilebilir bir grup benzer varlığın yararlı ömrünün öngörülmesi esasen benzer tip varlıklardan edi-

10 Öztin Akgüç, a.g.e., s.108

nilen deneylere dayalı bir karar verme meselesidir. Yeni bir teknoloji kullanan veya yeni bir mamulün üretiminde veya bir hizmetin sunulmasında kullanılan ve elde başvurulabilecek deneylerin az olduğu varlıklarda yararlı ömrün öngörülebilmesi oldukça zordur. Fakat yine de gereklidir.

Vergi mevzuatında da benzer açıklamalara yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 320. Maddesine göre, amortisman süresi kıymetlerin aktifte girdiği yıldan başlamaktadır. Aktife girme deyimi, o kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme gününde envantere dahil olması ve kullanılmaya hazır halde bulunması olarak tanımlanmaktadır. VUK'un 313. Maddesine göre, amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin amortisman hesabında esas alınması gereken değer bunların VUK'da belirtilen değerlendirme esaslarına göre belirlenen değeridir.

Muhasebe yazınında amortismanlar, işletmenin benimseyeceği amortisman hesaplama yöntemi doğrultusunda hesaplanır ve iş hacminin esas alınarak çalışma süresine veya üretim miktarına göre amortisman hesaplama yöntemleri kullanılır. Amortisman giderlerinin yıllık tahmini tutarının hesabında yeniden değerlendirme katsayısının da göz önünde bulundurulması ve hesaplamanın buna göre yapılması gerekir¹¹

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 düzelt-

meler yapılır. Değişikliğin yer aldığı muhasebe döneminde değişikliğin etkisi açıklanır.

Bir işletme için amorti edilebilir herhangi bir varlığın yararlı ömrü fiziki dayanma ömründen daha kısa olabilir. Fiziki yönden aşınıp eskimeye ek olarak, ki bu durum varlığın kullanıldığı vardiya sayısı ve işletmenin tamir ve bakım programı gibi işletilme biçiminden doğan etkenlere bağlıdır, diğer etmenlerin de dikkate alınması gereklidir. Bu etmenler arasında; teknolojik değişimler sonucu varlığın modasının geçmesi veya üretimde sağlanan yeni gelişmeler, pazar talebindeki değişimler sonucu varlığın ürettiği mal ve hizmetlerin modasının geçmesi, ve kiralanılan varlığın kira süresinin dolması gibi yasal sınırlar şeklinde belirtilebilir.

Günümüzde gittikçe önem kazanan ve işletme bilançolarında yeni teknolojiler yüzünden büyük tutarlara ulaşan "maddi olmayan varlıklar" da dikkatle gözden geçirilmelidir.

38 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı "Maddi Olmayan Varlıklar" hükümlerinde amortisman¹² dair hüküm şöyledir; "Maddi olmayan varlıklar, en doğru şekilde hesaplanmış hizmet süreleri üzerinden amortisman tabi tutulur. Herhangi bir maddi olmayan varlığa sınırsız hizmet süresi atfetmek mümkün değildir. Varsayıma göre, bir maddi olmayan varlığın hizmet süresi, varlığın kullanıma elverişli hale geldiği tarihten itibaren 20 yılı aşamaz. Ancak nadir durumlarda, varlığın hizmet süresinin 20 yılı aşacağına ilişkin ikna edici kanıtlar mevcut olabilir. Bu durumda, maddi olmayan varlık, en doğru şekilde hesaplanmış hizmet süresi üzerin-

11 Nalân Akdoğan, TMS'de Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, İSMMMO Yayın no; 11, Ankara, 1994 s. 348. Uzun yıllar yürürlükte olan ve günümüzde ise "enflasyon düzeltmesi" dolayısıyla "yeniden değerlendirme müessesesi"nin sona erdirildiğini hatırlayınız.

12 Geniş bilgi için bkz. Pınar Acar, a.g.e., s.312. ve Feriştah Sönmez, "Maddi Olmayan Duran Varlıklar –MODV-(TMS-8, UMS-38, 1.Taslak MODV ve SPK Tebliğleriyle Karşılaştırmalı Olarak)", Vergici ve Muhasebeci ile Diyolog, Süryay Yayınları, Mart 2004,

den amortismanına tabi tutulmalı ve a) UMS 36 “Varlıkların Değerinde Meydana Gelen Düşüşler” ilkesine göre en az yıllık bazda eksilme olup olmadığına ilişkin olarak kontrole tabi olmalı, b) Varlığın hizmet süresinin 20 yılı geçemeyeceği varsayımını çürüten sebepler ile hizmet süresinin belirlenmesinde rol oynayan unsurlar açıklanmalıdır”

Yukarıdaki madde hükümlerinde de belirtildiği üzere, amortisman ayırma işleminde yararlı sürenin belirlenmesi teknik bir işlemdir. Bu konuda hassas davranılsa bile, bazı hatalar veya teknolojik değişiklikler bu sürenin hesabında yanlışmalara neden olabilmektedir. Uygulamada ve ilgili vergi mevzuatında iyi niyet kuralları çerçevesinde bu konu belli prensiplerle çözüme kavuşturulmaktadır.¹³

2.2 Artık Değer Kavramı

Bir varlığın hurda değeri genellikle önemsizdir ve amorti edilebilecek miktarın hesaplanmasında dikkate alınmayabilir. Eğer hurda değer önemli görülüyorsa ya varlığın satın alındığı tarihte veya bunu izleyen herhangi bir tarihteki yeniden değerlendirme sırasında bu değer için öngörüsü yapılır. Varlığın hurda değerinin öngörüsü yapılırken de, bu varlığın kullanılacağı koşullarda kullanılmış ve yararlı ömürlerinin o tarihte sona gelmiş bulunan varlıkların satış değerlerinden yararlanır. Her durumda brüt hurda değerden, varlığın yararlı ömrü sonunda beklenen elden çıkarma maliyetleri düşülür.

3. Amortisman Yöntemleri

İşletmenin dönemsel amortisman giderlerini hesaplayabilmek için çeşitli amortisman yöntemleri arasında yapılacak bir seçim, önemli mali sonuçlar doğurur.¹⁴ Bunlar; her hesap döneminde ayrılan amortisman tutarı,

- i. Dönem sonucunu, diğer bir deyişle hesaplanan dönem kar veya zararını etkiler
- ii. Vergi matrahı hesaplanırken dikkate alındığından, ödenecek gelir veya kurumlar vergisi tutarını etkiler
- iii. Sabit ve işletme sermayesi ihtiyacının planlamasını etkiler

Muhasebe yazınında belirtilen “seçilen amortisman yöntemlerine” göre dönemlerde ayrılan amortisman tutarının direkt olarak dönem sonucunu etkilemesi, yıllar arasında finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini etkiler. Bu yüzden muhasebe yazınında ve standartta bu nokta dikkate alınmış, mali tabloların dipnotlarında amortisman yönteminin değişmesi durumuna ilişkin ayrıntılı açıklamaların gösterilmesi istenmiştir. Başka bir ifade ile, amortisman yöntemlerinin dönemler boyunca tutarlı şekilde kullanılması öngörülmektedir. Seçilen amortisman yönteminin değiştirilmesini haklı çıkaracak bir neden yoksa, seçilen yöntemin bir dönemden diğerine tutarlı bir şekilde kullanılması beklenmektedir. Değişikliğin yer aldığı muhasebe döneminde değişikliğin etkisi ölçülür ve değişikliğin nedeni ile birlikte açıklanması gerekir.

Vergi mevzuatımızda amortisman yöntemleri ile ayrıntılı düzenlemeler vardır. Aşağıda bu yöntemlere ana hatlarıyla yer verilmiştir. Tüm yönleriyle amortisman hükümlerine yer verilmesi yazımızın amacını aşacak nitelikte olup, ancak kitap oluşturan çalışmada bu hususlar genişçe yer alabilir. Bu yüzden amortisman yöntemleri olarak dört yöntemden kısaca söz edilmiştir. Bunlar; i. normal amortisman; ii. hızlandırılmış amortisman, iii. madenlerde amortisman ve iv. fevkalade amortisman yöntemleridir.

13 Nejat Tenker, Finansal Muhasebe, 2.baskı, Gazi kitabevi, Ankara, 1999, s.224.

14 Öztin Akgüç, a.g.e.,s.108.

i. Normal Amortisman (VUK Md.315);

Normal amortisman yöntemi, “eşit tutarlı”, “doğrusal amortisman yöntemi” olarak da adlandırılmaktadır İktisadi kıymetin faydalı ömrüne göre her yıl eşit tutarlarda pay ayrılmasıdır 5024 Sayılı Kanunla, amortisman uygulaması konusunda değişiklikler getirilmiştir. 1.1.2004 tarihinden önce aktive giren iktisadi kıymetler için 5024 Sayılı Kanun öncesindeki yürürlükteki hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edilir. Ancak bu kıymetlerin amortisman ayrılmasına esas bedeli 31.12.2003 tarih itibarıyla yapılan enflasyon düzeltmesi sonrasındaki değerleri esas olacaktır¹⁵. Sözü edilen 31.12.2003 tarihinden sonra amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, maliyet bedeline esas teşkil edecek bedel, enflasyona göre düzeltilmiş değerler olacaktır.

VUK'un 315.maddesinde 5024 Sayılı kanunla yapılan değişikliklerle amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'na belirlenmiş ve 333 Sayılı VUK Tebliğinde ekli listede yayımlanmıştır Mükellefler, uygun amortisman oranlarını tespit ederken, öncelikle sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacak, sektörel baza göre ayrımlarda bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranlar ise, genel sınıflamada yer verilen oranlardır.

ii. Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman (VUK Mükerrer Madde 315);

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerleri-

ni, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.

5024 Sayılı Kanun ile getirilen değişiklikler şöyledir; Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili (çıkarılması) suretiyle tespit olunacak ve enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortisman toplamının taşınmış değeri indirilmek suretiyle belirlenecektir.. Azalan bakiyeler yöntemi, ekonomik gelişme için mevcut iktisadi kıymetlerin yenilenmesini teşvik etmek, verimliliğin ve işletmelerin likidite durumlarının iyileştirilmesini sağlamak amacıyla vergi sistemimize 1963 yılında 205 sayılı Kanunla girmiştir. Bu yöntemin uygulamasında uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

5024 sayılı kanunla yapılan düzenlemede % 50 sınırı getirilmemiş idi. Ancak 333 Sayılı VUK Genel Tebliğinin ekinde sunulan listede, branda bezi, tahta palet, izabe potaları, filmler, teyp ve video kasetleri, havlular, çarşaf ve masa örtüleri gibi bazı varlıkların faydalı ömrü 2 yıl olarak belirlendiği için normal amortisman oranı yüzde 50 olmaktadır. Bu tür varlıklara azalan bakiyeler usulü uygulandığında amortisman oranı % 100 olmaktadır. Bu durum alındığı yıl tamamen gider yazılması amorti edilmesi anlamına geleceğinden 5228 sayılı kanunla yapılan bir değişiklik ile azalan bakiyeler usulünde % 50 üst sınırı getirilmiştir¹⁶.

15 5024 Sayılı Kanun öncesindeki hüküm şöyledir; Mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerini, %20 nispetinden fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok ederler. Ancak arazi ve binalar ile %20 nispetinden daha yüksek bir nispette amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değeri, Maliye Bakanlığı'na tespit ve ilan olunan nispetler üzerinden yok edilir.

16 Hakan Erkuş, "Enflasyon Muhasebesi Düzenlemelerinden Sonra Tüm yönleriyle Amortisman uygulamaları", Muhasebe ve Finansman Dergisi Temmuz 2005, sayı; 27,s.194.

iii. Madenlerde Amortisman (VUK Md.316);

İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden ve taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Bakanlıkça belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.

iv. Fevkalade amortisman (VUK Md. 317);

Amortisman tabi olup;

-Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;

-Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen,

-Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan,

-Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen “fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri” uygulanır.

Yukarıdaki 317. madde hükmüne göre fevkalade amortisman uygulanabilmesi için öncelikle maddede belirtilen bu olağan dışı durumlardan birinin meydana gelmesi gereklidir. Fevkalade amortisman uygulaması VUK'da özel bir madde halinde düzenlenmiş olmasıyla, işletmelerin herhangi bir sıkıntıya girmeden amortisman konusu varlıklarını yenileyebilmelerine olanak vermektedir. Madde hükmünde sözü geçen “ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca” ayrı ayrı tespit edilecek olan amortisman nispetleri uygulamasıyla, her-

hangi bir kötüye kullanıma meydan verilmemesi amaçlanmıştır.¹⁷

Amortisman tabi 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, kârlılık ve vergi hesaplamaları dikkate alınmaksızın aynı yöntem tutarlı olarak kullanılması gerekir

1992 tarihinde yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, “Muhasebenin Temel Kavramları” bölümünde yer alan Tutarlılık kavramında konu global bir şekilde ele alınmış ve seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini işaret etmiştir.

4.Tarım İşletmelerinde Amortisman Düzenlemeleri

Tarım sektörünün kendine has özelliği nedeniyle tarım işletmelerinin, ticari-sınai ve hizmet işletmelerinden farklılıkları vardır Tarım işletmelerinde hem canlı demirbaşlar hem de cansız demirbaşlar için amortisman ayrılacaktır. Bilindiği üzere, birkaç (turizm/hara işletmesi vb.) işletme türünün dışında, diğer işletmelerde canlı demirbaşlara pek rastlanmaz. Bu konunun sonunda amortismanlarla ilgili en son Bakanlık Tebliğine de yer verilecek, amortisman konusu olan canlı demirbaşların isim isim yer aldığı cetvel sunulacaktır.

41 no'lu Uluslararası muhasebe standardı ile 31 no'lu SPK tebliğinde canlı varlıklarda amortisman uygulamasında değerlendirme yaklaşımı esas alınmıştır Başka bir deyişle, canlı varlıklar net gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulmalarının benimsenmiş olmasıdır Bu yöntemde canlı varlıktaki değer artışı doğrudan kar yazıla

17 Osman Arıoğlu, “Fevkalade Amortisman Uygulaması”, Yaklaşım, yıl 9,sayı 103.Temmuz 2001.s.46

cak; değer azalışı ise zarar yazılacaktır Bu şekildeki amortisman yaklaşımı, aktif düzeltmesi şeklinde ifade edilmektedir¹⁸.

Çalışmamızın önceki kısımlarında sözü edilen amortisman hesaplama yöntemleri genellikle demirbaşın-varlığın hizmet süresini esas almaktadır. Amortisman dağıtımının hizmet süresi yerine iş birimlerine göre yapılması da mümkündür. Örneğin bir traktör toplam hizmet süresi içinde 10.000 saatlik iş yapacak kapasitede ise bir iş birimine bölünerek iş birimine bir saatlik çalışmaya düşen amortisman payı bulunur. Cari yılda traktör kaç saat çalıştıysa ona göre o yılın payı bulunur. Zaman birimi yöntemi adı verilen bu yöntem daha çok inşaat –tarım sektöründe kullanılmaktadır

Hizmet birimi yönteminde ise zaman yerine hizmet birimi esas alınır. Örneğin 40 milyar TL (40.000 YTL) maliyet bedeli olan traktör, toplam hizmeti süresi içinde 50.000 dönüm arazinin toprak işlemesini tamamladıktan sonra hurdaya ayrılacak ise sürülen her dekar araziye belli bir (800.000TL / dönüm gibi) yıpranma payı düşer. Cari yılda kaç dönüm arazi sürülmüş ise yükleme oranı (TL/dönüm) ile sürülen dönüm çarpılarak o yıla ait yıpranma payı hesaplanır

Zaman birimi ve hizmet birimi yöntemleri adli yöntemler olarak görülseler de bir varlığın yapacağı işi zaman ve hizmeti önceden tahmin etmek güç olabilmektedir. Tarımda sabit varlıklar, örneğin traktör toprağı işler, ekim yapar, gübre dağıtır, ilaçlama işi yapar, çeşitli hizmet görür. Bu durum zaman birimi ve hizmet birimi hesabını güçleştirir. Bu yüzden sabit varlığın hizmet

ömürünü esas alan bir amortisman yönteminin kullanılması daha uygundur¹⁹

Tarım işletmelerinde Demirbaşlar Hesabı, işletme faaliyetlerinin sürdürülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya, yazar kasa, faks-telefon cihazı, büro bilgisayar vb. maddi varlıkların izlendiği aktif karakterli bir hesaptır. Bu hesap hem cansız, fiziki varlıkları hem de canlı, fiziki varlıkları göstermesi bakımından önem taşır.

Tarım işletmelerinde birden fazla yıl kullanmak veya koşum, damızlık ve ürün vermesi için devamlı olarak elde tutulan hayvanlar duran varlık grubunda bu hesapta gösterilmektedir.

255 DEMİRBAŞLAR

01. Koşum ve Ürün Hayvanları

255.01.01 Süt Hayvanları

255.01.02 Kümes hayvanları
(bir yıldan fazla tutulanlar)

255.01.03 Atlar

255.01.04 Öküzler

02. Büro demirbaşları

03. Çiftlik Demirbaşları

Canlı demirbaşların yaşlanma ve diğer nedenlerle satılanlar maliyet bedelleri ile 624-Tarım Ürünleri Satış Maliyetleri (--) Hesabına kaydedilir²⁰. Çeşitli nedenlerle besi hayvanı durumuna geçenler 152.03 Besi Hayvanları hesabına

18 Amortisman konusuyla ilgili bilgi için bkz.Orhan Sevilengül, Genel Muhasebe, genişletilmiş 11.Baskı, Ankara, 2003, s.405.

Amortisman ayırma ile ilgili farklı yaklaşımlar bulunmakta olup başlıca dört yaklaşımın başlıkları şöyledir; i.Değerleme yaklaşımı (aktif düzeltmesi yöntemi) ii.Tüketim yaklaşımı (maden ocağı işletmelerinde olduğu gibi) iii.Yenileme yaklaşımı ve iv. Dağıtım yaklaşımı (en fazla uygulanan yöntem)

19 Ali Aras , Tarım Muhasebesi, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları no:486. s.78.

20 Alt hesapların açılışında şu eserden yararlanılmıştır.Daha fazla bilgi için bkz.Hasan Doğan, a.g.e, s.209-210.

aktarılır, kaydedilir. Tersine olarak besi hayvanı niteliğinde iken diğer gruba, yani koşum ve ürün hayvanı niteliği verilenler “255-DEMİR-BAŞLAR 01.Koşum ve Ürün Hayvanları” hesabına borç kaydı; 152.03 Besi Hayvanları hesabına ise alacak kaydedilir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetin değerlendirilmesinde arazi bedeli, amorti edilecek değer içine konur mu? şeklinde soruya şu açıklamalar getirilebilir. VUK'nun 314'ncü maddesine göre; *”Boş arazi ve boş arsalar amortisman tabi değildir. Ancak, 1.Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri, 2. İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar, amortisman tabi tutulur.”* Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve vb. tarım tesisleri amortisman tabi tutulurken (333 Sayılı VUK Tebliği), bu değerlerin tespitinde bu tesis, bağ ve bahçeleri meydana getirmek için yapılacak giderlere arazi bedelinin katılıp katılmayacağı yönünden tartışılmaktadır Danıştay kararına göre; Ağaçlar, hukuki ve iktisadi bakımdan araziden ayrı bir tasarruf konusu olmadıklarına ve arazinin hukuki akibetine tabi bulduklarına göre, değerlendirilmede bunların her ikisinin birlikte göz önünde tutulması zorunludur.

Tarım işletmelerinde damızlık olarak ve sütü için, koşum için beslenen hayvanlar, çiftlik işletmesinde demirbaş ve duran varlık niteliğinde olduğundan amortisman tabi tutulurlar²¹. Bu hayvanların satışı durumunda da diğer amortisman tabi duran varlıklar gibi hesaplanan satış karı hasılat sayılır

Amortismanın başlangıç tarihi ise şöyledir; Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. VUK Md.320'de ise meyve ağaçlarıyla ilgili özel bir durum mevcuttur. Yetiştiril-

meve başlanan bir meyve bahçesinde fidanlar büyüyüp, olgunlaşıp meyve vermeğe başlayınca kadar bahçe henüz meydana getirilme, imal edilme safhasındadır Meyve ağaçlarının daha önce kullanılması, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması düşünülemez. Bu nedenle meyve ağaçlarının meyve vermeğe başladıktan sonra aktife girdikleri ve amortisman tabi tutulabilecekleri kabul edilmektedir. Meyve ağaçlarının kaç yaşında mahsul verebilecek hale geldiği 59 sayılı GVK. Genel Tebliği'nde gösterilmiştir.

Hayvanlarda; amortisman başlama zamanının, süt hayvanlarında bunların süt vermeğe başladığı, diğer hayvanlarda bunların kullanılmaya başlandığı yıl olarak kabul etmek gerekir Ancak, koşum vb. amaçlarla işletmede kullanılmayan, satılmak üzere bulundurulmuş hayvanlar amortisman tabi tutulamaz. Bu durumda besi sığırcılığı işletmelerinde belli kiloya ulaşmış, satışa hazır sığırlar, amortisman tabi tutulmayacaktır.

Amortisman Payı = (damızlık değer – kasaplık değer) / hayvanın ekonomik ömrü

şeklinde formüle edilir.

Tarım işletmelerinde damızlık hayvanların üretimde bir yıldan fazla kullanıldıkları için bir yıldan düşen amortisman giderinin hesabında; damızlık değer, kasaplık değer ve hayvanın ekonomik ömrü dikkatli bir şekilde saptanır. Damızlık değer, verim-irat-damızlık hayvanın üretime başladığı yaştaki değeridir. Kasaplık değer, damızlık hayvanın ekonomik ömrünü doldurup satılması dönemindeki değeridir.

Tarım işletmelerinde çok önemli bir nokta; “sürü yenileme” giderinin hesaplanması konusudur. Eğer damızlık hayvanlarda sürü yenileme gideri hesaplanıyor ise ayrıca amortisman hesabı yapılmasına gerek kalmaz²².

21 Hasan Doğan, a.g.e., s.180.

22 Taner Kırıl ve diğerleri, a.g.e., s.30.

Tarımda Fevkalade Amortisman uygulaması ise şöyledir; Ortaya çıkan bir uyumsuzluk sonunda Danıştay 11.Dairesi, verdiği 11/1967 gün ve E.67/834; K.67/2937 sayılı kararında; Hastalıklar, parazitler yüzünden istihalden düşme, toprak altı suyunun fazlalığından köklerinin çürüyerek kuruması, kuruyan köklerin zayıflığından lodos fırtınasında devrilme gibi sebeplerle kesilen 629 meyve ağacının amorti edilememiş bakiye değerlerinin gider yazılabileceği kararlaştırılmıştır Fevkalade amortisman konusuyla ilgili önceki kısımlarda bilgi verilmiş olup, fevkalade amortismanın genel prensip hükümleri tarım işletmelerinde de geçerlidir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde doğan zararlar ile ilgili uygulama şöyledir; Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (zirai istihsalde kullanılan gayri menkuller hariç) satılması halinde VUK'nun 328.maddesine göre hesaplanan zararlar vergiye tabi kazançtan indirilebilir. Amortisman tabi bir değerın satılması halinde zarar aşağıdaki formüle göre hesaplanır.

Satış bedeli –(maliyet bedeli — ayrılmış amortismanlar) = Satış kârı ya da zararı

Eğer zarar ortaya çıkarsa, bunun hasılatından indirilmesi olanağı vardır²³. Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkullerin satışından doğan zararlar; GVK'nun 57'nci madde 10'ncü bendinde parantez içinde getirilen istisna dolayısıyla zirai kazançların tespitinde zarar sayılmamıştır Buna paralel olarak çiftlik binaları, tarla, bahçe, bağ vb. gayrimenkullerin satılması halinde bir kazanç meydana gelirse, bu kazanç da zirai kazanç olarak gelir vergisine tabi olmayacaktır.

Tarım işletmelerinde hayvan varlığı için amortisman ayırma işlemi farklıdır Tarım, biyolojik canlı malların üretimi konusuyla uğraşır Üretimde kullandığı iktisadi değerlerin bir kısmı (hayvan varlığı, nebat varlığı) da canlıdır Deği-

şik yaş gruplarında yüzlerce baş hayvandan oluşan bir sürü için bir taraftan kıymet artışı (genç hayvanların büyümeleri sonucu değer kazanmaları), diğer taraftan yaşlı hayvanlar için ise yıpranma, yaşlanma payı –amortisman hesaplamak, zaman alıcı güç bir işlemdir. Aynı güçlük, farklı yaş gruplarından oluşan meyveli /meyvesiz ağaçlar için de vardır.

Hayvanlarda üç dönem mevcuttur. 1.büyüme –değer kazanma-dönemi, 2. olgun çağa erişme dönemi, 3. ihtiyarlama dönemi (değer kaybetme dönemi) ikinci dönem olan olgun çağa erişme dönemi bir geçiştir. Çünkü, hayvanlar, olgun çağa erişme noktasından itibaren hizmet vermeye başlarlar. Hayvanların faydalı ömrü olarak ifade edilen hizmet süresi ihtiyarlama dönemine kadar devam eder. İhtiyarlama dönemindeki hayvanlar artık ekonomik olarak hizmet üretemeyecek duruma geldiklerinden hizmet dışı bırakılmaları gerekir

Süt ineği bulunduran ihtisaslaşmış sütçülük işletmelerinde süt inekleri için amortisman hesaplanır. Üç yaşına erişmiş, verimli çağa gelmiş süt inekleri, yaşlanma ve yıpranma nedeniyle amortisman tabi olmaktadır. Genel ilke olarak verimli çağa gelmiş, yaşlanma ve yıpranma nedeniyle kıymet kaybına uğrayan tüm hayvanlar işletmede bir yıldan fazla tutuldukları takdirde amortisman tabidir.

Hayvancılık işletmelerinde yaşlanma, yıpranma ve değerinden kaybetme, hayvanın olgun çağa eriştiği noktadan itibaren başlar ve hizmet dışı edildiği zamana kadar devam eder. Bu genel ilke dışında hastalık, kaza, tabii afetler sonucu, bir hayvanın değeri bu dönemlerin herhangi birinde kısmen veya tamamen yok olabilir. Değişik yaş gruplarında olan binlerce baş hayvan sürülerine sahip işletmelerde yaşlı hayvanlar için ayrı amortisman hesaplamak sorun olur.

23 Hasan Doğan, a.g.e., s.183.

Hayvan sayısı itibariyle büyük bir sürüde değer artışı, normal amortisman işlemleri, olağanüstü amortisman (hastalık sonucu ölüm, tabii afetler vb nedenler), amortisman tabii hayvanların satışı gibi bir çok işlem söz konusudur. Tüm bu işlemleri kapsayacak uygun bir yöntem, değer takdiri olabilir. Sürüyü oluşturan farklı yaş gruplarındaki hayvanların dönem başı ve dönem sonu değerleri takdir edilerek sorun çözülür. Sürüyü oluşturan yaşlı ve genç tüm hayvanların, dönem başında ve dönem sonunda değerleri, uygun değerlendirme yöntemleri ile takdir edilerek aradaki fark bulunur. Değer farkı artı ise gelir kaydı; eksi ise gider kaydı yapılmalıdır²⁴. Değer takdiri hareketlerinin sürü itibariyle hesaplanması, irat hayvanları konusunda önemli kolaylık yaratır. İrat hayvanlarında doğum, genç hayvanların büyüme ile canlı ağırlık kazanmaları sonucu meydana gelen kıymet artışı, genellikle ölüm ve yaşlanmanın yarattığı kıymet eksilişlerini kapatacak derecede yüksektir. Başka bir deyişle, normal şartlarda sürünün daima bir artış hızı vardır ve envanter farkı artış yönünde gerçekleşir²⁵.

Envanter kıymet değişmesi, sağmal ineklere amortisman ayrıldığı için envanter değişimine işletmedeki düve, dana, tosun ve boğalar olarak hesap edilmiştir. 7 aylıktan büyük buzağular envanter değişimine dahil edilmiştir. 7 aylıktan küçük olanlar buzağı geliri olarak değerlendirilmiştir²⁶. Bu amaçla kullanılan formül aşağıdadır;

$$EKD = YSD + SHD + ETHD - (YBD + SAHD)$$

EKD = Envanter kıymet değişmesi

YSD = Sürünün yıl sonu değeri

SHD = Satılan hayvan değeri

ETHD = Evde tüketilen hayvan değeri

YBD = Sürünün yılbaşı değeri

SAHD = Satın alınan hayvan değeri

Formülden hesaplanan değer (-) negatif çıktığında maliyet unsuru, (+) pozitif çıktığında ise, işletme gelirlerine dahil edilmiştir. Yazının sonunda Envanter kıymet değişmesinin (Prodüktif demirbaş kıymet artışı) hesabı ile ilgili bir tablo verilmiştir.

5. Maddi Varlık Standart Hükümlerinde Amortismanlar

Günümüzde yaygın olarak dış ülkelerde uygulanan uluslararası muhasebe standartları uyarınca ve ülkemizde de SPK düzenlemeleri öncülüğünde hazırlanan "tarım" muhasebe standart hükümleri uyarınca maddi varlıklarla ilgili değerlemelerde, tarım standardı hükümlerinin değil, "maddi varlık" standart hükümlerinin geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır. Bunun için beşinci kısım olarak "Maddi Varlık Standart Hükümlerinde Amortismanlar" başlığı altında açıklamalara yer verilmesi uygun görülmüştür.

Maddi varlığın amorti edilebilir tutarı, ilgili varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak amorti edilir. Uygulanan amortisman yöntemi işletme tarafından kullanılan varlığın kendisinin

24 Ali Aras, a.g.e., s.80-82.

25 Sığırcılık işletmeleriyle ilgili yazılan çoğu tarım ekonomisi doktora tezinde ve Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü (TEAE) yayınlarında hayvan sürüsü üzerinden hesaplanan "envanter değer artış olumlu farkları" ortaya çıkmaktadır. Çalışmanın ekler kısmına bkz.

26 Bazı araştırmalarda envanter kıymet değişimi için aynı formül kullanılmakla beraber hayvan değeri hesabında yaş/ay hesabı değişebilmektedir. Örneğin Bursa ilindeki çalışmada 5 aylıktan büyük olan danalar envanter değişimine dahil edilmekte, 5 aylıktan küçük olanlar buzağı geliri olarak değerlendirilmektedir. Bkz. Yıldırım İçöz, Bursa İli Süt Sığırcılık İşletmelerinde Kârlılık ve Verimlilik Analizi, TEAE yayın no:116, Şubat 2004, Ankara, s.37.

den elde edilecek ekonomik faydanın kullanım biçimini yansıtmalıdır Hesaplanan amortisman tutarları bir maddi varlığın kayıtlı değerinin hesaplanmasında dikkate alınmıyorsa dönem gideri olarak kayda alınır

Bir maddi varlıktan elde edilecek ekonomik faydalar tüketildiğinde, varlığın kayıtlı değeri, bu tüketimi yansıtacak şekilde amortisman giderinin mali tablolara alınması yoluyla azaltılır Teknik veya ticari eskime ve varlığın atıl döneminde meydana gelen yıpranmalar, varlığın ekonomik faydasının azalmasına yol açabilir Buna bağlı varlığın faydalı ömrünü saptamak için aşağıdaki faktörler dikkate alınır

- a) Varlığın kapasitesine ya da üretim miktarına bağlı olarak belirlenen işletme tarafından beklenen kullanım süresi,
- 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 ve ticari eskime, ürün ya da hizmete olan piyasa talebindeki değişiklik,
- d) Kiralamaların vade bitim tarihi gibi varlığın kullanımı ile ilgili yasal ve benzeri kısıtlamalar

Varlığın faydalı ömrü, varlıktan beklenen fayda ya göre belirlenir. İşletmeler varlığın belli bir süreden veya faydasının bir bölümünün tüketilmesinden sonra hizmet dışı bırakılmasına yönelik politikalar geliştirebilir. Bu nedenle varlığın faydalı ömrü, ekonomik kullanım süresinden daha kısa olabilir. Maddi varlıkların faydalı ömürleri, işletmenin benzer varlıklara ilişkin deneyimlerine bağlı olarak verilen kararla belirlenir.

Arsalar ve binalar, birlikte iktisap edilseler dahi nitelikleri farklı olduğundan birbirlerinden ayrı-

labilen varlıklardır Aynı muhasebeleştirme esaslarına tabidir. Taş ocakları ve doldurma amaçlı kullanılan arsalar gibi bazı istisnaları da olmak üzere, boş arsa ve araziler sınırsız bir faydalı ömre sahip olduklarından amorti edilmez. Binalar, sınırlı faydalı ömre sahip olduklarından amorti edilebilir varlıklardır Binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerinde meydana gelen artış, binanın faydalı ömrünün belirlenmesinde dikkate alınmaz.

Varlığın amorti edilecek tutarı hesaplanırken, hurda değer dikkate alınıp indirilir Bazı maddi varlıklarda varlığın hurda değeri önemsizdir ve dikkate alınmayabilir. Ancak varlığın hurda değeri önemli bir tutarda ise, iktisap tarihinde hurda değer tahmin edilir ve her bilanço tarihinde gözden geçirilir. Hurda değerde, “varlıklarda değer düşüklüğü” başlıklı kısmına göre mali tablolara alınan değer düşüklüğünün sonucu oluşan bir değişim, amortisman tutarlarını belli aralıklarla düzeltilmesinde olduğu gibi ileriye yönelik olarak muhasebeleştirilir.

Maddi varlıklara uygulanacak amortisman yönteminde değişik yöntemler kullanılabilir. Bu yöntemler normal yöntem, azalan bakiyeler ve üretim miktarlarını baz alan yöntemlerdir Normal yöntemde varlığın faydalı ömrü boyunca sabit, eşit tutarlarda amorti edilir. Azalan bakiyeler yönteminde, varlığın faydalı ömrü boyunca azalan tutarlarda amorti edilir. Üretim miktarını baz alan yöntemlerde ise, varlığın beklenen kullanımı ya da çıktısı esas alınarak amorti edilir Uygulanacak yöntem, varlığın kendisinden gelecekte elde edilecek ekonomik yararların kullanılma biçimine göre seçilir ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarında bir değişiklik olmadığı sürece tutarlı olarak uygulanır

Her dönemin amortisman tutarı, gider olarak mali tablolara alınır Ancak varlıktan elde edilecek ekonomik faydanın işletme tarafından başka bir varlığın üretiminde kullanılması durumunda,

amortisman tutarı üretilen varlığın kayıtlı değerinin hesabına dahil edilir.(Önce 730 –Genel üretim giderleri hesabında izlenir. Maliyet dönemi sonunda 731-Yansıtma hesabı ile 151-Yarı mamul-üretim hesabına aktarılır Mamulün maliyeti oluşturulur.)

Geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi varlıkların amortisman tutarı ise maddi olmayan varlıklar için belirlenen maddi varlıkların elde etme maliyetine dahil edilir.

Faydalı ömrün Gözden Geçirilmesi; Maddi varlıkların faydalı ömürleri asgari olarak her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlığın beklenen faydalı ömrü önceki tahminlerden farklılık gösteriyorsa cari ve gelecek dönemlere ilişkin amortisman oranları düzeltilir. Maddi varlığın ömrü süresince, tahmin edilen faydalı ömrün uygun olmadığı anlaşılabilir Sonraki dönemlerde yapılan harcamalarla varlığın durumunda meydana gelecek iyileşmeler varlığın faydalı ömrünün uzatılmasını gerektirebilir Teknolojide veya ürünün piyasasındaki değişiklikler varlığın faydalı ömrünü kısaltabilir Bu durumlarda cari ve gelecek dönemlere ilişkin faydalı ömür ile amortisman oranı düzeltilir. İşletmenin bakım ve tamir politikaları da varlığın faydalı ömrünü etkileyebilir²⁷.

Amortisman yönteminin gözden geçirilmesi; Amortisman yöntemi asgari olarak her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlıkların beklenen ekonomik faydalarının kullanım biçiminde, belirgin değişiklikler gözlemlendiği zaman, uygulanan yöntem kullanıma biçimini yansı-

mak üzere değiştirilir. Yöntemde bir değişiklik yapılması gerekmesi durumunda cari ve gelecek dönemlerin amortisman tutarları düzeltilir. Amortisman yönteminde yapılan bir değişiklik, işletmenin amortismanına ilişkin politikasını uygularken kullandığı tekniklerde bir değişiklik niteliğinde olduğundan, muhasebe tahminlerinde bir değişiklik olarak işleme tabi tutulur.

256-Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı; 25'li hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan ve bu hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer maddi duran varlıkların izlendiği aktif karakterli bir hesaptır. Uygulamada çoğunlukla, sonradan satın alınan işletmede birden fazla yıl kullanılacak kap-kacak, kalıp, modellerin kaydedildiği bir hesap olabilmektedir. Bazı bilim adamları, damızlık hayvanları da 255 no.lu hesap yerine bu hesaba 256'ya kaydetmektedir²⁸.

Birikmiş Amortismanlar hesabı, ziraat işletmelerinde maddi duran varlık bedellerinin, kullanılacakları süre içerisinde hesaba yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan aktif düzenleyici bir hesap olarak aktifte (--) şeklinde, indirim kalemi olarak yer alacaktır. 257 no.lu hesap, işletmenin aktifinde kayıtlı amortismanına tabi varlıklar dikkate alınarak bölümlenir²⁹.

Maddi varlığın amorti edilebilir tutarı, ilgili varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak amorti edilir. Birçok amortisman yöntemi mevcut olup, uygun olan yöntem kullanılan varlığın

27 Bakım-onarım giderlerinin iktisadi varlığın ömrüne etkisi hakkında daha fazla bilgi için bkz. Oktay Güvenli, amortismanlar (Yeniden Değerleme ve Uygulamaları), Genişletilmiş ve gözden geçirilmiş 2.Baskı, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul, 1998, s.27.

28 Daha fazla bilgi için bkz. Süleyman Yükçü, Finansal Muhasebe ve Dönem Sonu İşlemleri, İzmir 2002,s.456 (256- Diğer Maddi Duran Varlıkların 5.6.ve 7. yardımcı hesapları 256.04 süt inekleri, 256.05 Et inekleri ve 256.06 Damızlıklara ayrılmıştır)

29 257 Birikmiş Amortismanlar şöyle alt hesaplara ayrılabilir; (257.00 Arazi ve arsalar amortismanı,257.01 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri amortismanı 257.02 Binalar amortismanı, 257.03 Tesis, makine ve Cihazlar, 257.04 Taşıtlar, 257.05-Demirbaşlar, 257.06 Diğer Maddi duran varlıklar amortismanları ve 257.07 Dönem içi amortisman tahakkukları)

kendisinden elde edilecek ekonomik faydanın kullanım biçimini yansıtmalıdır Varlığın faydalı ömrü, varlıktan beklenen faydaya göre belirlenir. Maddi varlıkların faydalı ömürleri, işletmenin benzer varlıklara ilişkin deneyimlerine bağlı olarak verilen kararlarla belirlenir³⁰.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.

6.Amortismanlar ile İlgili Ülkemizdeki Diğer Mevzuat Hükümleri

25 no.lu SPK Tebliği'nde amortismanlara ilişkin açıklamaları şöyledir: Tebliğde işletmeler normal, azalan bakiyeler veya diğer amortisman yöntemlerinden birini kullanarak amortismanlarının saptanmasına esas alabilmektedirler. Amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri, işletmeler tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak serbestçe tayin edilebilmektedir. Ancak işletmelerin vergi kanunlarındaki amortisman süresine ilişkin düzenlemelere uyması durumunda, bu uygulamanın tebliğ hükümlerine aykırı düşmeyeceği Tebliğde ayrıca belirtilmiştir. İşletmeler tarafından varlıkların tespit edilen faydalı ömürlerinde çeşitli nedenlerle değişiklik ortaya çıkması durumunda, amortisman tabi tutulmamış tutarlar, saptanan yeni sürede itfa edilebilmektedir³¹.

Amortismanlar duran varlığın elde etme maliyetleri üzerinden ayrılmaktadır Duran varlıklar takas yoluyla elde edilmiş ise veya değerinin bi-

linmemesi halinde amortismanlar, Tebliğde takas yoluyla elde edilen duran varlıkların ve değeri bilinmeyen duran varlıkların değerinin hesaplanmasına ilişkin hükümler çerçevesinde hesaplanan değer üzerinden ayrılmaktadır Duran varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulmuş işlemler, “yeni değerler” üzerinden amortisman tabi tutulmaktadır. Günümüzde “yeniden değerlendirme müessesesinin” yürürlükten kalktığını ve enflasyon düzeltilmesinin yürürlükte olduğunu dikkate alarak, “yeni değerler” ifadesini, “enflasyona göre düzeltilmiş değer” olarak yorumlamamız gerekecektir.

Maliyet muhasebesi tutan üretim işletmelerinde maliyet dönemlerine rastlayan -aylık, üç aylık, altı aylık vb. gibi -amortisman tutarları hesaplanarak maliyetlere yansıtılmak zorundadır Seçilen amortisman yöntemlerinin sürekliliği temel ilke olmakla birlikte, makul bir gerekçe gösterilerek amortisman yöntemi değiştirilebilmektedir. Ancak yöntem değişikliği ve bundan kaynaklanan ve mali tabloları önemli ölçüde etkileyen değişiklikler mali tabloların dipnotlarında parasal etkileri ile birlikte gösterilmesi gerekmektedir. Tebliğdeki uygulamalar nedeniyle vergi matrahını etkileyebilecek tutarlar, aksine bir düzenleme olmadıkça, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak işlem görecektir. Tebliğde bu yönde açıklamalar vardır.

Muhasebe uygulamalarının şekillenmesinde önemli bir etkiye sahip olan vergi mevzuatında,

30 Amortisman hk. daha fazla bilgi için 25 no.lu SPK Tebliğinin 167.madde hükmüne bkz.

31 Feriştah, Sönmez, “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (25 No’lu SPK Tebliğinin 31.Kısım Hükümleriyle Desteklenmiş Olarak)”, Mali Çözüm-69 İSMMMO Yayını, ekim-Kasım-aralık 2004

amortisman ayırma işlemi ile ilgili özellikli birkaç noktayı da burada belirtmekte yarar vardır³².

VUK, iktisadi kıymetlerin maliyet değeri üzerinden amortisman tabi tutulması sırasında, nispetlerin değiştirilemeyeceğini, normal amortisman usulünden dönülemeyeceğini, sürenin uzatılmayacağını, iktisadi ve teknik açıdan bütünlük arz etmek kaydıyla bilançoya dahil iktisadi kıymetlerde ayrı usullerin uygulanmasını özel olarak hükme bağlamıştır. Bu yolla, hem amortisman hesaplarında karışıklığa yol açılması önlenmiş olmakta hem de yasa hükümlerine aykırı işlemlere fırsat verilmemektedir.³³

İktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir (VUK. Mük.md.302/1 bent).

VUK'da yer verilen bu hüküm ile, aynı işletmeye ait bilançonun aktifinde yer alan iktisadi kıymetler için ayrı ayrı amortisman usulünün tercih edilmesine imkan yaratmaktadır. Örneğin, bir inşaat firması, sahip bulunduğu iki iş makinesinden birini normal amortisman usulüne göre, diğerini azalan bakiyeler usulüne göre amortisman uygulayabilir.

7. Sonuç

Amortisman uygulamalarının duran varlıklarla ilgili olması dolayısıyla, 25 no.lu SPK Tebliğinin 31. kısmı olan "tarım" muhasebe standart hükümleri uyarınca, maddi varlıklarla ilgili değerlemelerde, tarım standardı hükümlerinin değil, "maddi varlık" standart hükümlerinin geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır. Bunun için beşinci kısım olarak "Maddi Varlık Standart Hükümlerinde Amortismanlar" başlığı incelenmesi uygun görülmüştür.

Maddi varlığın amorti edilebilir tutarı, ilgili varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak amorti edilir. Uygulanan amortisman yöntemi işletme tarafından kullanılan varlığın kendisinden elde edilecek ekonomik faydanın kullanım biçimini yansıtmalıdır. Hesaplanan amortisman tutarları bir maddi varlığın kayıtlı değerinin hesaplanmasında dikkate alınmıyorsa dönem gideri olarak kayda alınır. Bir maddi varlıktan elde edilecek ekonomik faydalar tüketildiğinde, varlığın kayıtlı değeri, bu tüketimi yansıtmak için de amortisman giderinin mali tablolara alınması yoluyla azaltılır. Teknik veya ticari eskime ve varlığın atıl dönemlerinde meydana gelen yıpranmalar, varlığın ekonomik faydasının azalmasına yol açabilmektedir.

32 Amortisman uygulamasına ilişkin Diğer Hususlar

Maliyet bedelinin tanımı ve hangi unsurların maliyet bedeli içinde değerlendirileceği VUK'un 262. ve 270'nci maddelerinde, gayrimenkullerin maliyet bedelinin artması ile ilgili düzenlemeler ise VUK'un 272'nci maddesinde yer almaktadır. Buna göre, gayrimenkulün iktisabından sonra gayrimenkullerle ilgili olarak yapılan giderlerden, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkülü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir. Bu konuyla ilişkili olarak Danıştay Kararları aşağıdadır:

- Kamyonu takılan motor, aracın iktisadi değerini arttırıcı nitelikte olduğundan, bedelinin gider yazılmayıp amortisman tabi tutulması gerekir.

- Gemi makinasının yer değiştirmesi, yeni kaptan yeri ve üst yapı yapılması nedeniyle yapılan masraflar iktisadi kıymeti arttırıcı nitelikte olduğundan amortisman yoluyla itfa olunmalıdır (DN:D:E:No;1975/2184 K.No;1976/8969)

Gayrimenkuller için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet arttırıcı giderlerden meydana geliyorsa, mükellefler bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedirler

- İktisadi kıymetlerin ömrünü uzatan giderler, aktifleştirdikleri yıldan başlayarak asıl iktisadi kıymetin uzayan ömrünün bitimine kadar olan sürede itfa edilirler. Sonradan yapılan giderler iktisadi kıymetin ömrünü arttırmayıp, fonksiyonunu (yararını) arttırıyor ise, iktisadi kıymetin kalan süresi içerisinde, eşit tutarlarda amorti edilir

33 Remzi Örtün , Aydın Karapınar, Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s.147

Önceki amortisman düzenlemelerinde bazı istisnalarla mükellefler tarafından tek bir oran kullanılırken, günümüzde her bir varlık için ayrı oran kullanılması. Bazen de aynı varlığın farklı sektörlerde kullanılması halinde farklı amortisman oranı kullanılması gerekmekte, bu durumda mükelleflerin çok sayıda oran arasından işletmesindeki varlık için hangisini kullanacağını tespit etme zorluğu ortaya çıkmaktadır.

Tarım standardının düzenlendiği 25 no.lu SPK Tebliği, enflasyon düzeltmesi uygulamasından önce yürürlüğe girdiği için, SPK Tebliğindeki ifadeleri günümüzde yürürlükteki mevzuata göre yorumlamak gerekecektir. Örneğin sözü edilen tebliğde şu ifade vardır; Duran varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iseler, “yeni değerler” üzerinden amortisman tabi tutulmalıdır. Günümüzde ise, “yeniden değerlendirme müessesesinin” yürürlükten kalktığını ve enflasyon düzeltmesinin yürürlükte olduğunu dikkate alarak, “yeni değerler” ifadesini, “enflasyona göre

düzeltilmiş değer” olarak yorumlamamız gerekecektir.

Ayrıca, “Varlık Değer Azalışları” standardının 25 no.lu SPK Tebliğinde düzenlenmesi ve ilgili işletmelerde yürürlüğe girmesinin, ülkemizde bu alanda önemli bir boşluğu dolduracağı inancı taşıyoruz. Ayrıca ülkemizin gelişmekte olan bir ekonomi olması dolayısıyla ihtiyaçları da değişmekte, buna bağlı olarak Muhasebe Sisteminde-Hesap Planında değişikliğe gidilmesi gerekli olmaktadır. Canlı varlıklar için Tekdüzen Hesap Planında herhangi bir hesap grubu veya hesaplar bulunmamakta, bu yüzden muhasebe uygulamalarında her tarım işletmesinde farklı hesaplar kullanabilmektedir. Tekdüzenliği sağlamak için hem “Canlı Varlıklar” hem de “Canlı Varlık Amortismanları” ve “Canlı Varlık Değer Artış Geliri / Değer Azalış Gideri” hesaplarının hesap planında yer almasının yararlı olacağı görüşünü deyiz.

EKLER; AMORTİSMAN MUHASEBESİ UYGULAMALARI**1. Fevkalade Amortisman Uygulaması**

Örnek 1; Bir işletme 2000 yılında 1 milyar TL (1.000 YTL) bedelle alınan ve üretimde kullanılan bir makine için % 20 amortisman ayırmaktadır Makine, 2002 yılında fazla çalışmaya maruz kalmış, işletme, Maliye Bakanlığı'na başvurmuş ve Bakanlık normal amortisman oranına % 25 ilave yapılarak fevkalade amortisman ayırmaya izin vermiştir. Muhasebe kayıtları şöyledir;

Yıllar	Aktif Değeri oran	Amortisman Gideri YTL	Amortisman Amortisman YTL	Birikmiş
2001	1.000	% 20	200	200
2002	1.000	% 20 + %25	450	650
2003	1.000	% 20	200	850
2004	1.000	% 15	150	1000
2005	1.000	0	---	----

Fevkalade amortisman yönteminin uygulandığı 2002 yılı amortisman kaydı

//		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	450	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		450
2002 yılı fevkalade amortisman payı		
//		

İşletme üretimde değil de, idari binada kullandığı bir makine-cihaz olsaydı, bu kez 730 no'lu hesap yerine 770 no'lu hesaba kaydedilecekti. Örneğimizde aşırı yıpranmadan dolayı 5 dönem yerine 4 dönem de makinenin amorti edildiği görülmektedir.

2. Kıst Amortisman Uygulaması

Amortisman yıllık olarak ayrılır Dönemin sonunda da aktife girmiş olsa, amortisman tam yıl itibariyle ayrılır³⁴. Ancak VUK'un 320.Maddesine göre, "Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam

34 Erol Uçman, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Uygulamaları, Çanakkale SMMMO-Tesmer Yayın no;1, Ocak 2002 s.209

ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.”

Örnek 2; İşletmede 15.9.2001 tarihinde 12 milyar TL KDV (dahil) alınan binek otomobil % 20 amortismanına tabi tutulmuştur. Binek otomobil eylül ayında alınmış olduğundan kıst dönemde Eylül-Aralık aylarıyla ilgili amortisman söz konusu olmaktadır. Buna göre normal amortisman yöntemi şu şekilde uygulanacaktır. Binek otomobiline 2001 yılı için 800 milyon TL (800 YTL) amortisman uygulanacak, 2001 yılında ayrılmayan 1.6 milyar TL'lik (1.600 YTL) amortisman tutarı, son yılın yani 2005 yılının ay rılacak amortisman tutarına ilave edilecektir

Yıllar...amortismanana.tabi. değer	Oran	Amortisman payı
2001 12.000 YTL		800 YTL
2002 12.000 YTL	% 20	2.400 YTL
2003 12.000 Y TL	% 20	2.400 YTL
2004 12.000 YTL	% 20	2.400 YTL
2005 12.000 Y TL		4.000 YTL
Toplam	%100	12.000 YTL

Tablodan görüldüğü üzere, kıst amortisman uygulamasında amortisman süresi ve oranı değişmemekte, sadece ilk yılda varlığın aktifte kalma süresi ile orantılı olarak amortisman payı ayrılmakta, geri kalan ayrılmayan –bakiye pay tutarı son yıla ilave edilmektedir

3. Enflasyon Düzeltmesi Kapsamında Amortisman Ayırma

İşletmelerin aktifine kayıtlı duran varlıklara ait amortisman giderleri ve tükenme payları, ilgili varlıkların düzeltilmiş maliyetleri üzerinden yeniden hesaplanır. Yeniden hesaplanan amortisman giderleri ve tükenme payları, ilgili hesaplara yeni değerleri üzerinden dağıtılır³⁵. Bir “A” işletmesinin iktisadi kıymetlerinin enflasyon düzeltmesi ile birikmiş amortismanların düzeltilmesi üzerine en son düzenlemelere ve 328 sıra numaralı VUK Genel Tebliğine göre örnek verilmeye çalışılmıştır

35 Aydın Karapınar ve Kadir Gürdal, Enflasyon Muhasebesi, TESMER Meslek içi Eğitim Serisi 1, Yayın no;54, Ankara, s.74.

Örnek 3; Ticari işletme 20.1.2000 tarihinde 5.000 YTL'ye makine satın almış, normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmış, 31.12.2003 tarihi itibarıyla amortisman ayırma süresi bitmemiş kıymet olduğuna göre düzeltme hesapları şöyle yapılacaktır³⁶.

Ocak 2000 Endeksi	2094	Birik.amortismanın	10.228.092.600
Aralık 2003 Endeksi	7382,1	Düzeltilme.önce. değer	
Düzeltilme katsayısı	3,525 358	Varlığın değerindeki	0.12627450
Düzeltilmiş tutar	17,626,791,000	Artış oranı	
Varlığın düzelt.öncesi kayıt. değ	15.650.529.000	Düzeltilmiş değeri	11.519.634.700
Düzeltilme Farkı	1.976.262.000	Düzeltilme Farkı	1.291.542.100
Varlığın değerindeki artış oranı	0.12627450		

İktisadi kıymetin 12.2003 yılına kadar yeniden değerlendirilmiş değer tutarları şöyledir;

Yıllar	Yeniden değer. oranı	Yeniden değer. makine	Cari yıl amortis. Gider	Amortisman. Yeniden değer.	Birikmiş Amortisman.
1 2000	% 56,0	5.000.000.000	1.000.000.000	0	1.000.000.000
2 2001	% 53,2	7.660.000.000	1.532.000.000	532.000.000	3.064.000.000
3 2002	% 59,0	12.179.400.000	2.435.880.000	903.880.000	6.403.760.000
4 2003	% 28,5	15.650.529.000	3.130.105.800	694.225.800	10.228.092.600

İşletmelerin ilk enflasyon düzeltmesi 31.12.2003 tarihi itibarıyla yapılacağı için yukarıdaki örnek rakamlar 2004 ve 2005 yıllarında yapılması gereken düzeltme ve işlemlere esas olacaktır.

³⁶ Tablodaki düzeltme rakamlarını hesaplamak için son yayınlanan enflasyon düzeltmesi yayınlarına bakınız

//		
253 MAKİNE, TESİS ve CİHAZLAR	1.976.262.000	
698 ENFLASYON DÜZELTME HS		1.976.262.000
Enflasyon düzeltmesinde makine değerini artırış		
//		

Birikmiş amortismanların 31.12.2003 itibariyle düzeltme kaydı şöyledir;

//		
698 ENFLASYON DÜZELTME HS	1.291.542.100	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.291.542.100
Enflasyon düzeltmesinde amortisman değerini artırış		
//		

Bilindiği üzere işletme mali tablolarına ait ilk enflasyon düzeltmesi olan 31.Aralık.2003 tarihi itibariyle ortaya çıkan olumlu/olumsuz düzeltme farkları vergi matrahı ile ilgilendirilmeyecektir.

4. Tarım işletmelerinde Amortisman Uygulaması;

Aşağıdaki yevmiye kaydı dönemsel amortisman ayırmada ilk yapılacak kayıt olup, daha sonraki kayıtlar da üretimi oluşturan 151-Yarı Mamuller-Üretim hesabının saptanmasında 711, 721 ve 731 no.lu hesaplar toplu olarak ele alınmaktadır. Eğer tarımsal işletmede üretimde değil de, yönetimde kullanılan bir varlığın amortismanı söz konusu ise, bu kez 257 no.lu hesap ile 770-Genel Yönetim Giderleri hesabı karşılıklı çalıştırılacaktır.

Örnek 4; Traktör, alet-demirbaş vb. varlıkların amortisman giderlerinin kaydedilmesi

//	Boç	Alacak
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	Xx	
..Amortismanlar (gider türü)		
..... (gider yeri)		
..pamuk ekili tarlalar (gider yeri)		
..Silajlık mısır tarlalar (gider yeri)		
257-BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		Xx
.....Traktör amortismanı		
....Demirbaş amortismanları		
.....ahır, çiftliğin. bina amortis.		
..... aylık amortisman tahakkukları		
//		

Günümüzde tüm sektörlerde teknolojik buluş, makineleşme- çağı yaşanmakta, eskisine göre tarım sektöründe de makinelerin rolü gittikçe artmakta, bu durumda kullanılan makinelerin yıpranma payı olan amortisman konusunu gündeme getirmekte, modern çiftlik işletmelerinde ise önemli bir girdi olarak amortisman giderlerinin payı göreceli olarak yükselmekte, bu durum da 730 no.lu hesabın ve dolayısıyla 151 no.lu üretim hesabının tutarını yükseltmektedir. Çalışmanın 4.kısımında ayrıntılı sözü edilen tarım işletmelerinde sürü değerlemesi hakkında bilgi verici tablo ve hesaplamalar aşağıdadır. Hesaplamadan çıkan sonuç 1.195 YTL tutarı olumlu bir fark olarak demirbaş-envanter kıymet artışını ifade etmektedir.

Tablo-1; Prodükatif Demirbaş Kıymet Artışının (PDKA) Hesaplanması

cinsiyeti	Dönem Başı Sürü Mevcudu	Satın Alınan Baş Değer	Doğan Baş	Ölen Baş	Kesilen Baş	Top. Değer	Satılan Baş	Top. Değer	Dönem Sonu	Sürü Mevcudu
Koç	1.....60	-		--	--	--	--	--	1	60
Koyun	36...1.800	--	--	2	5	250	--	--	39	1.950
İkili	13520	--		1	2	80	--	--	14	560
d.toklu	16.....480	--		--	--	--	2	60	20	600
e.toklu	11.....330	--		1	1	30	9	270	16	480
D.kuzu	20.....300		22	3	--	--	--	--	19	285
E.kuzu	16.....240		18	2	--	--	13	195	3	45
toplam	113..3.730		40	9	8	360	24	585	112	3980

Kaynak; Taner Kıral ve diğerleri, a.g.e., s.35-37.

$$PDKA = (SS+SAT+KS) - (SB+SAL)$$

$$PDKA = (3.980+585+360) - (3.730+0)=1.195 \text{ YTL}$$

$$PDKA = (\text{Sürünün yıl sonu değeri} + \text{Satılan hayvan değeri} + \text{Kesilen hayvan değ.}) - (\text{Satın alınan baş} + \text{Dönem başı değeri})$$

Tablo-2; 333 VUK Tebliğinde Sektörlere Göre (Tarımda) Amortisman Süre ve Oranları

	Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömür Yıl	Normal Amortistan Oranı
7	Tarım		
7.1	Sadece tarım ve bahçecilik işlerinde kullanılmak amacıyla	25	% 4
	Edinilen yapılar		
7.2	Sadece hayvancılık işlerinde kullanılmak amacıyla tesis	20	% 5
	Edilen yapılar (ahır, ağıl, kümes, padoks, manej v.b)		
7.3	Tarımda kullanılan hububat ambarları, depolama yerleri ve	10	% 10
	Benzeri yerler		
7.4	Traktör, biçerdöver, tohum temizleme ve sınıflandırma makineleri ve bunlar gibi tarımda kullanılan makine,	5	% 20
	Teçhizat		
	Traktör, biçerdöver, triyor gibi araç, yardımcı ekipmanları	5	% 20
7.5	Mandıralar	7	% 14,28
7.6	Sütlük ve damızlık sığırlar (süt ineği, damızlık dana)	5	%20
7.7	Atlar (Aktife alındığı dönemde 2 yaşından büyük yarış atları, 12 yaşından büyük damızlık atlar vb.)	10	% 10
7.8	Sütlük, koyun ve keçiler (damızlık koç)	5	% 20
7.9	Arılar	5	% 20
7.10	Yumurtalık tavuklar (civciv ve besilik tavuklar hariç)	2	% 50
7.11	Kümes hayvanları (üretim tesis ve binalar)	10	% 10
7.11.1	Üretimde kullanılan iktisadi kıymetler (teçhizat)	5	% 20
7.12	Deniz ve tatlı su balıkları	5	% 20
7.13	Diğer hayvanlar (kopek, iş hayvanları v.b)	5	% 20
7.14	Ekili ve dikili araziler, tesisler	--	--
	7.14.1. Zeytinlikler	50	2
	7.14.1 Dutluklar	40	2,5
	7.14.1 Fındıklık	25	4
	7.14.1 Süs ağaçları, güllükler	20	5
	7.14.1 Bağlar	20	5
	7.14.1 Narenciye ağaçları	25	4

	7.14.1 Şeftali ağaçları	10	10
	7.14.1 Kayısı, erik, badem ağaçları	25	4
	7.14.1 elma, armut, ayva, incir ağaçları	25	4
	7.14.1 Vişne, kiraz ağaçları	20	5
	7.14.1 Ceviz , kestane, antiep fıstığı ağaçları	40	2,5
	7.14.1 Sair meyveli ağaçlar	10	10
	7.14.1 Seralar	20	5
	7.14.1 Seralarda kullanılan makine ve aletler, çimlendirme odası	5	20
	7.14.14 Tarımsal sulama tesisleri	10	10
	7.14.15 Kanal ve kanaletler	10	10
	7.14.16 Derin kuyular	15	6,66
	7.14.16 Sağım tessi ve makineleri	5	20
	7.14.16 Mahsul kurutma ve yem kırma tesis ve makineleri	5	20
	7.14.16 Çırçırılama ve delintasyon tesisleri	5	20
	7.14.16 Yoncalık tesisi	3	33,3
	7.14.16 Korungalık tesisi	2	50
	7.14.16 Suni çayır mera tesisi	3	33,3
	7.14.16		
	339 No.lu VUK Genel Tebliğinde Yer alan oranlar		
7.4.2	Kırkım makinesi	5	%20
7.4.3	Gaga kesme makinesi	5	%20
7.4.4	Krema makinesi	5	%20
7.4.5	Tavuk yolma makinesi	5	%20
7.4.6	Budama makinesi	5	%20
7.4.7	Motorlu el testeresi	5	%20
7.4.8	Meyve tasnif makinesi	5	%20
7.4.9	Buzagğı emzirma makinesi	5	%20
	7.14.23 Çam fıstığı tesisi	50	%2

Örnek 5; Bir işletme 2000 yılında üretimde kullanmak amacıyla 800,000TL bedel ile bir makine satın almış, azalan bakiyeler yöntemine göre beş yılda amortisman ayıracaktır Amortisman tablosu ve kayıtları aşağıdaki gibidir³⁷;

I yıl	II Aktif Değer	III. Amortisman Oranlığı	IV. Amortisman Gid.	V. Birikmiş Amortisman	VI. Aktifin Net Değeri(II-V)
2000	800,000	% 40	320,000	320,000	480,000
2001	800,000	% 40	192,000	512,000	288,000
2002	800,000	% 40	115,200	627,200	172,800
2003	800,000	% 40	69,120	696,320	103,680
2004	800,000	% 40	103,680	800,000	----

//		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	103,680	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		103,680
Üretimdeki makineye dönemsel amortisman kaydı		
//		

Eğer amortisman tutar kaydı dönem için tahmin edilseydi, (önceden saptanan maliyet yöntemine göre) 257 yerine 373 Maliyet Giderleri Karşılığı Hesabı kullanılacaktı. Amortisman tutarı kesinleşince 373 no'lu hesap kapatılarak, 257 No'lu hesap açılacaktır

37 Muhasebe kayıtları için yararlanılan eser Remzi Örtün ve Aydın Karapınar, Dönem sonu muhasebe uygulamaları, Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları, Ankara, 2003, s.150-155.

KAYNAKÇA

ACAR, Pınar , "Uluslararası Muhasebe Standartları", **Uluslararası Mali Standartları**, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, Temmuz 2002.

AKDOĞAN, Nalân, **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 3.Baskı.,İstanbul SMMMO Yayın no;11 ,Ankara, 1994,

AKGÜÇ, Öztin, **Mali Tablolar Analizi**, Muhasebe Enstitüsü Yayın no;61 Genişletilmiş 8. Baskı, İstanbul 1990

ARAS, Ali, **Tarım Muhasebesi**, Ege üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları no;486..

ARMAĞAN, Göksel, **Süt Sığırcılığı Yapan İşletmelerin Yapısal özellikleri ve Planlanması Üzerine Bir Araştırma; Nazilli ÖRKOOP Örnek olayı**, Ege Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü T.E. ABD.(yayımlanmamış doktora tezi), İzmir 1999.

ARIOĞLU, Osman, "Fevkalade Amortisman Uygulaması", **Yaklaşım, yıl 9**,sayı 103.Temmuz 2001.

AKYOL, Emin -M.Küçük ve Sema KÜÇÜK, **Dönem Sonu İşlemleri ve Değerleme**, Yaklaşım Dergisi ücretsiz eki, sayı 121, Ocak 2003,

Danıştay kararları DN:D:E:No;1975/2184 K.No;1976/8969

DOĞAN, Hasan, **Tarım İşletmelerinde Vergiler ve Muhasebe**, Ankara, 1.Basım, 2004.

ERDAMAR, Cengiz, **Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, İ.Ü.İşletme Fakültesi yayın no;173.

ERKUŞ, Hakan,"Enflasyon Muhasebesi Düzenlemelerinden Sonra Tüm yönleriyle Amortisman uygulamaları", **Muhasebe ve Finansman Dergisi** Temmuz 2005, sayı; 27,s.194.

GÜVENLİ, Oktay, **Amortismanlar (Yeniden Değerleme ve Uygulamaları)**, Genişletilmiş ve gözden geçirilmiş 2.Baskı, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul, 1998.

KARAPINAR,Aydın ve Kadir GÜRDAL, **Enflasyon Muhasebesi**, TESMER Meslek içi Eğitim Serisi 1, Yayın no;54, Ankara, s.74.

KIRAL, Taner ve diğerleri, **Tarımsal Ürünler için Maliyet hesaplama Metodolojisi ve Veri Tabanı Rehberi**, **TEA-E Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü**, Proje Raporu 1999-13, Ankara, Aralık 1999.

SEVİLENGÜL, Orhan, **Genel Muhasebe**, genişletilmiş 11.Baskı, Ankara, 2003.

SÖNMEZ, Feriştah, "Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (25 No'lu SPK Tebliğinin 31.Kısım Hükümleriyle Desteklenmiş Olarak)", **Mali Çözüm-69** İSMMMO Yayını, Ekim-Kasım-Aralık 2004.

SÖNMEZ, Feriştah, "8 Nolu TMS Kapsamında Yer alan-Maddi Duran Varlıklar (UMS-16 ile Karşılaştırmalı Olarak), **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ocak 2004, sayı; 11.

SÖNMEZ, Feriştah "Maddi Olmayan Duran Varlıklar –MODV- (TMS-8, UMS-38, 1.Taslak MODV ve SPK Tebliğleriyle Karşılaştırmalı Olarak) ", **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog**, Mart 2004, Suryay Yayınları

Seri;XI, No;25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları" Hakkında **SPK Tebliği** 15.11.2003 ve 25290 no.lu Resmi Gazete mükerrer sayısı.

TENKER, Nejat, **Finansal Muhasebe**, 2.baskı, Gazi kitabevi, Ankara, 1999.

ÖRTEN,R., KARAPINAR, Aydın, **Dönem sonu muhasebe uygulamaları**, Gazi kitabevi, Ankara, 2001,

ÖRTEN,R ve KARAPINAR,A., **Dönem sonu muhasebe uygulamaları**, Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları, Ankara, 2003.

UÇMAN, Erol, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Uygulamaları**, Çanakkale SMMMO-Tesmer Yayın no;1, Ocak 2002.

ÜSTÜN Rifat, “Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Ekonomik Kalkınma”, **Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi** cilt XIII Sayı;1-2, 1997

YÜKÇÜ, Süleyman, **Finansal Muhasebe ve Dönem Sonu İşlemleri**, İzmir 2002