

AMORTİSMANIN İŞLETME BAKIMINDAN ÖNEMİ (*)

Eugene L. FRANT -
Paul T. NORTON

Çev. Ass. Ferruh ÇÖMLEKÇİ

«Bütün makinalar ileride bir eski yığını olmaya mahkûmdur» (1) sözü yerinde söylenmiştir. Bunun bir hakikat olduğu tecrübe ile sabittir. Bu gerçeğin yarattığı problemler işletme ve devlet yönünden gittikçe artan öneme sahip olmaktadır.

Bu problemler, büyük işletmeler bakımından olduğu kadar küçük işletmeler yönünden de önemlidir. Bütün kapitalini bir kamyonu yatırmış olan bir kimsenin bu noktai nazardan durumunu izaha çalışalım. Bu kimsenin kamyonunu düşük bedeller karşılığında çalıştırması onun ancak günlük masraflarını karşılayabilecek bir gelire sahip olduğunu gösterir. Seneler sonra, kamyon yıpranıp elinde yenisini alacak para kalmadığı zaman, parasını bir bankaya yatırıp her ay bir miktar çekmiş olsaydı geçimini kapitali sayesinde daha iyi sağlamış olacağını idrak etmiş olacaktır.

Aynı şekilde, büyük işletmeler de kapitallerini muhafaza etme problemleriyle karşı karşıyadırlar. Seneler önce büyük bir işletme kendi muhasebesinde kullanmak üzere amortisman yüzdeleri ile ilgili bir araştırma yapmıştır. Bu araştırma neticesinde, geçmiş amortisman masraflarının takriben seksen milyon dolara yakın olduğunu ve aynı meblâğ kadar sermaye fazlasının (İhtiyatının) azalmakta olduğunu müşahede etmiştir.

Aktif değerler eski bir yığın haline gelinceye kadar değerlerinden muntazaman kaybederler. Günlük lisanda değerdeki bu düş-

(*) EUGENE L. GRANT - PAUL T. NORTON : Depreciation, Fasıl I, New - York 1955, s. 3 - 7.

(1) H. R. HATFIELD : Accounting, New York, D. Appleton and Co., sh. 130.

meye «amortisman» denir. Bu yazının gayesi işletmenin değerdeki bu düşmeler için takip ettiği karar ve faaliyetleri incelemektir. Amortisman muhasebe ve gelir vergisi yönünden ehemmiyet arzeder.

İşletmelerce takip edilen karar ve faaliyetler : Aktif kıymetlerdeki değer azalmaları sebebiyle alınması gerekli işletme kararları, ekseriyetle, yatırılmış kapitalin herhangi bir şekilde muhafaza edilmesi ile ilgilidir. Gayelere göre bu kararlar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir :

1. Kârların tespiti ve tevzii
2. Gelir vergisinin tespiti
3. Alternatiflerin sağladıkları nisbî tasarrufların mukayesesi
4. Mal ve hizmet fiatlarının tayini
5. Satın alma, satış, birleşme, sigorta veya servet vergisi gibi çeşitli maksatlarla yapılacak kıymet takdirleri
6. Yatırım emniyetinin analizi

Değer azalmalarıyla ilgili olan bu nevi işletme kararları, bir dereceye kadar birbirleriyle alâkası olan hususlardır, fakat bunlardan her biri kendine has tahlil metodunu zaruri kılar.

1. Kârların tespiti ve tevzii : Genel olarak kâr, bir teşebbüsün hesaplarından temin edilen malûmata istinaden tespit edilir. Hesaplar, maddî sabit kıymetlere tahsis edilen yatırım kısmını, tahsisatın yapıldığı senenin masrafları olarak kayda alır. Bu tahsis edilen meblâğ umumiyetle «amortisman» olarak adlandırılır. Herhangi bir yılın fazla amortisman yükü o yılın kârını oldukça azaltır.

Bu kârlara istinaden verilecek en önemli bir karar şudur : İşletme sahiplerine kârların tevzii nasıl yapılacaktır? Fazla amortisman ayrılan bir yılda işletme kapitalinin bir kısmını kâr olarak dağıtma tehlikesi az olur. Bu sebepten kapitalin muhafazası gayesiyle hesaplarda amortismanın borçlandırılması işlemine yer verilir.

Fakat, bu amortisman için uygun olan sadece bir şekil mevcut değildir. Sabit kıymetleri amorti etmek için birçok farklı usuller mevcut olabilir. Muhtelif usuller arasında bir tercih yapmak gerekirse, basiretli bir sevk - ve - idareci, hızlı amortisman sistemini ya-

vaş amortismanına tercih edecektir. Çünkü, hızlı amortisman daha ihtiyatlı bir şekildedir. Bu bakımdan vukuu muhtemel hadiselerle maruz kalmamak için uygulanacak olan hızlı amortisman sistemi, büyük bir ihtimalle hadiselerin çoğunu önleyecektir. Kapital muhafazası ile ilgili hususlar, sabit kıymetlerin amorti edilmesini onların sahipleri nazarında değer bakımından düşeceği tarihten önce gerçekleştirilmesini öngören bir usulle en iyi bir şekilde vazife görmüş olacaktır.

2. Gelir vergisinin tespiti : Fazla amortisman yükü vergiye tâbi olacak kârı azaltacağından, vergi dairesinin amortismanı büyük bir dikkatle kontrol etmesi gerekir. Sevk - ve - idarenin yüksek amortisman masraflarını ihtiyatlı bir davranış olarak kabul etmesine rağmen, devlet, bunu gelir vergisinden bir kaçınma olarak nitelirmektedir. A. B. Devletlerinde gelirin vergilendirmeye esas olarak alınmasından beri, vergi mükellefleri ile devlet arasında amortisman sık sık ihtilâf konusu olmaktadır. Son yıllarda gelir vergisi nispetinin yüksek oluşu, gerek vergi mükellefleri ve gerekse millî menfaat düşüncesiyle ihtilâf yaratmıştır.

3. Alternatiflerin sağladıkları nisbî tasarrufların mukayesesi : Mal ve hizmet istihsalinde çeşitli usuller kullanılır. Bu usuller arasında maliyeti en düşük seviyede tutmaya elverişli olanın seçilmesi gerekir. Bu tarz mukayeseler, bir yatırımı senelik müsavi seriler haline çevirmek için mürekkep faiz usulünün kullanılmasını zorunlu kılar. Bu hesaplamalar, umumiyetle, yatırımı cazibeli hale getirecek asgarî kazanç haddindeki bir faiz yüzdesinin kullanılmasını icap ettirir. Ümit edilen ömür süresinin kısa olması hallerinde basit ortalamaları ihtiva eden takribî usuller, mürekkep faiz hesaplamalarına nazaran aynı sonucu daha doğru olarak verir.

Kullanılan hesaplama usulünün ehemmiyeti yoktur, gaye niyet edilen bir yatırımın tatminkâr bir kazanç yüzdesi fazlasını sağlayıp sağlamıyacağını tesbitidir. Eğer bu kazanç bütün yatırımlarda elde edilmekte ise, aktif kıymetin fiziki değerini tamamen kaybetmeden önce, bu kazancın uzunca bir zaman için elde edilmesi gerekir. Bu sebepten, maliyeti düşürücü usulün tesbiti maksadiyle yapılan araştırmalardaki görüş, muhasebe noktai nazarından oldukça farklı olabilir.

Bu görüşler arasındaki fark, bilhassa makinelerin hizmetten çıkarılması ile onların halâ iş görme bakımından elverişli olup olmadığı hususunda yapılan araştırmalarda meydana çıkar. Bu tarz çalışmalar, ileride belirli bir tarihe kadar hizmet süresi uzatılan eski bir aktif kıymetin bu uzatılan hizmet süresinin maliyetinin ne olduğunun hesaplanmasını icap ettirir. Bu, aktif kıymetin derhal satılması halinde tahakkuk etmesi mümkün olan net meblâğ ile onun ilerideki bir tarihte satışından elde edilecek net meblâğ arasındaki farkın nazarı itibara alınmasını icap ettirir. Aktif kıymetin ilk maliyetine istinat eden muhasebe bakımından amortisman mevzuu dışında kalır; çünkü, muhasebe bakımından amortisman, itfa edilmemiş maliyet (defter kıymeti) ile halihazır tahakkuku mümkün net değeri arasındaki farktır. Esasen aktif kıymet için sarfedilen para, bu sabit kıymetin hizmette ne süre kalacağı hakkında bir karar verilmeden harcanmaktadır.

4. Mal ve hizmet fiyatlarının tayini : Rekabet piyasasında fiyatlar, muhtemel alıcılar ile muhtemel satıcıların pazarlıklı alışveriş yapmalarının bir neticesidir. Bir masraf unsuru olarak amortisman, satıcıların istedikleri fiata dahil olur. Piyasadaki arz, muayyen bir fiattan satış yapmayı arzu eden veya etmeyen münferit satıcıların kararlarına bağlıdır. Maliyet muhasebesi sistemlerinin kullanılması halinde, bu kararlar, ekseriya muayyen bir maliyet sistemine göre tevzi edilen masraflara istinat ettirilir. Bu masrafların tatminkâr bir rehber olabilmelerine rağmen, yine de onların ihtiyatlı olarak kullanılmaları gerekir. Çok kere ilgili rakam, hesaplardan daha fazla veya daha az bir amortisman meblâğını ihtiva edecektir.

Amortisman, rekabet halindeki piyasa fiyatlarına çeşitli şekillerde dahil olabildiği için, maliyetin tespit edilmesini gerektiren fiyat tayini ile ilgili anlaşmalar, amortisman masrafının tesbiti münasebetiyle piyasa fiyatı mukayesesine bağlı olmayacaktır. Böyle anlaşmalar, amortisman için muayyen bir para meblâğını da (veya anlaşma neticesinde tespit edilen bir meblâğı) ihtiva edecektir ve bu da halledilmesi güç olan ihtilâfların ortaya çıkmasına mani olacaktır. Fiyatlar resmî mevzuatın tesiri altında olduğu hallerde, amortisman masraflarının tespiti güçtür.

5. Çeşitli maksatlarla yapılacak kıymet takdiri : Mevcut eski aktif kıymetlerin muhtemel satın alma değerlerinin takdiri, sadece

bu eski aktif kıymetleri ifade etmekle kalmaz, aynı zamanda tedarik edilebilecek olan daha ekonomik yeni ikame aktif kıymetleri de ifade eder. «Amortisman» kelimesi bu nevi kıymet takdirlerinde kullanıldığında, mütat mânasından çok farklı bir anlam taşır. Amortismanın takdir edilmesiyle ilgili problemler, devlet harb tesislerinin özel sektöre satışında meydana gelen çeşitli güçlükler sebebiyle oldukça mesuliyetli olmaktadır.

Diğer maksatlarla kıymet takdir etmede amortisman, hizmet edeceği gayeye bağlıdır. Yangın sigortası ve vergi maksadıyla kıymet takdir etme ve ona göre vergi tarhetme gibi hususlarda kullanılacak amortisman usulünü tayin etmek, münferit sigorta şirketleri ve vergi takdir komisyonlarının fiili icraatlarını izah için lüzumludur. Sigorta şirketleri ve vergi takdir komisyonlarının çeşitli maksatlarla yaptıkları bu tarz icraatlarıyla ilgili olarak karar vermelerinde, satın alma değerinin takdirine girecek bir iktisadi alternatifler mülâhazasına ekseriya bu konu ile yakından ilgili olması sebebiyle yer vermeleri gerekir.

5. Yatırım emniyetinin analizi : Yatırımı tahlil eden kimse, kâr ve zarar cetveli veya bilânço çalışmasında amortisman karşılığına emniyet edip önem vermemezlik yapamaz. Meselâ, tenakuzların çoğu, amorti edilen aktif kıymetlerin yeniden değerlendirilmesinin dışında vuku bulur. Önceden doğru tahminlerde bulunma güçlüğü, bazen, aktif hesapta veya amortisman karşılığı hesabında ve yahut her ikisinde mühim tashihlerin yapılmasını gerektirir. Bu şartlar altında görünür kârların sermayeye ilâve edilmesi yanıltıcı olmaktadır. Aktifin tamamının tekrardan değerlendirilmesi, işletmenin önceki durumdan daha değerli olarak görünmesini bilfiil sağlayabilir. Netice olarak, daha düşük yıllık amortisman masrafı görünür kârı yükseltir. Bu ve diğer sebeplerden dolayı amortisman, yatırım analizinde bilhassa dikkatli bir tetkiki zorunlu kılar.