

Derleme makale; Gönderim Tarihi: 11.10.2019; Kabul Tarihi: 28.11.2019

Faydalı Ömrü Sona Eren Maddi Duran Varlığa Ait Amortisman Giderinin Enflasyon Endeksi Yardımıyla Mamul Maliyetine Yansıtılması

Dr. Öğr. Üyesi Harun ÖĞÜNÇ

Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Bucak Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve
İşletmecilik Yüksekokulu, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü
ogunc@mehmetakif.edu.tr, Orcid ID: 0000-0002-7349-0739

Öz

Türk vergi mevzuatına göre oluşturulan veriler, mamul maliyetini belirleme sürecinde yetersiz kalabilmekte ve yanıltıcı olabilmektedir. İşletmenin gelişim durumunun ortaya koyulabilmesi için faaliyet sonuçlarının karşılaştırılabilir olmasının yanında bunun devamlılığı da gerekmektedir. Dolayısıyla mevcut amortisman ayırma işlemi, maddi duran varlığın faydalı ömrü ile sınırlı olduğu için uzun süreli karşılaştırmaya uygun değildir. Ayrıca maddi duran varlığın kayıtlı değeri de yıllar içinde oldukça önemsiz bir tutara karşılık gelebilmekte ve bu nedenle sürekli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu çalışmada maddi duran varlıklarla ilgili kayıtlı değerlerin enflasyon endeksi dikkate alınarak güncellenebilmesi ve faydalı ömür ile sınırlı kalmadan, maddi duran varlık faal olduğu sürece amortisman giderinin mamul maliyetine yansıtılabilmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Amortisman, Üretici Fiyat Endeksi, Maliyet

Jel Sınıfı: M11, M41

Reflecting of Useful Life Ending Tangible Fixed Asset Depreciation Expense to Product Cost by Inflation Index

Abstract

The data generated in accordance with the Turkish tax legislation may be inadequate and misleading in the process of determining the product cost. In order to establish the development status of the enterprise, it is necessary to maintain the continuity of the activity results besides being comparable. Therefore, the present depreciation is limited to the useful life of the tangible asset and is not suitable for long-term comparison. In addition, the book value of the tangible fixed asset may correspond to a very insignificant amount over the years and therefore a constant valuation is required. In this study, it is aimed to update the book value of tangible assets by considering the inflation index and to reflect the depreciation expense to product cost as long as tangible fixed asset is active without being limited to useful life.

Keywords: Depreciation, Producer Price Index, Cost

Jel Classification: M11, M41

Giriş

Üretim işletmeleri, bir ülkenin mali açıdan gelişimine katkı sağlayan en önemli unsurlardandır ve üretilen mamul çeşitliliği arttıkça, ithalata duyulan ihtiyaç da o ölçüde azalacaktır. Ancak üretim işletmeleri, düşük üretim maliyetine sahip olan ülkelerle rekabet etmekte zorlanmaktadır. Ayrıca ithal edilmeyip tamamen iç kaynaklarla üretilen ürünler ele alındığında ise ülke içi rekabete ayak uydurabilmek, işletmelerin hayatta kalmaları için temel gereksinim haline gelmektedir. Üretilen mamulün çeşidi ve özelliği gibi birçok faktör rekabet edebilirliği etkilemekle birlikte aynı özelliğe sahip mamullerin rekabeti genellikle satış fiyatı üzerinden gerçekleşmektedir. Ancak işletmenin rekabet edebileceği bir satış fiyatı belirlemesi için birim mamul maliyetini doğru bir şekilde belirleyebilmesi gerekmektedir. Bu nedenle üretim işletmelerinin en temel problemlerinden biri, üretilen mamule ait birim maliyetin hesaplanmasıdır.

Mamul maliyetlerinin belirlenmesi için çok sayıda farklı yöntemin geliştirildiği görülmekte olup bunları birbirinden ayıran temel farklılığın, genel üretim giderlerinin (GÜG) dağıtılması noktasında ortaya çıktığı söylenebilir. GÜG içinde ise amortisman giderlerinin durumu diğerlerinden daha farklı bir yapıya sahiptir. Özellikle nakit çıkışı gerektirmeyen bir gider olarak ifade edilmesi, amortisman giderlerinin neden maliyetlere dahil edilmesi gerektiğinin sorgulanmasına bile yol açabilmektedir.

Sözü edilen bu durum, faydalı ömrü sona ermiş; ama kullanılmaya devam edilen maddi duran varlıklara sahip işletmelerde daha fazla gün yüzüne çıkmaktadır. Çünkü

faydalı ömrü süresince ayrılan amortisman yoluyla bir maliyet unsuru olarak dikkate alınan maddi duran varlık (MDV); faydalı ömrü sona erince, yeni üretilen mamullere dahil edilmemekte ve bunun sonucunda sanki daha az maliyetle üretim yapıldığı kanaatinin oluşmasına yol açabilmektedir. Bu nedenle, söz konusu MDV kullanılmaya devam edildiği sürece, üretilen yeni mamullere de bu MDV maliyetinden, yani amortisman giderinden pay verilmesi gerekmektedir. Çalışmanın bundan sonraki aşamalarında faydalı ömrü sona ermiş veya sona ermemiş; ama çalışır durumda ve kullanılmaya devam edilen maddi duran varlıklar için “faal MDV” ifadesi kullanılacaktır.

Bu çalışmada, faydalı ömrü sona ermiş olsa bile işletmenin üretimde kullanmaya devam ettiği maddi duran varlıkların amortisman tutarının belirlenmesi ve maliyet belirleme sürecinde bu tutarın dikkate alınabilmesi için hazırlanan bir model önerisi üzerinde durulmuştur.

1. Literatür

Duran varlık maliyetinin gider olarak dikkate alınmasında önemli bir yere sahip olan amortismanın konu olarak işlendiği bazı çalışmalar aşağıda sıralanmıştır.

Canbaş ve diğerleri (2004), sabit varlıklara ait amortisman giderinin tespiti için Tobin q oranını kullanarak yerine koyma maliyetini hesaplamayı amaçlamıştır. Bununla ilgili olarak daha önce yapılan çalışmalar karşılaştırılmış olup Chung ve Pruitt tarafından ortaya atılan “yaklaşık q oranı”, benzer sonuçları verdiği ve diğerlerine göre daha basit bir hesaplamaya sahip olduğu için kullanılabilir bir yöntem olarak tavsiye edilmiştir.

Erkuş (2005), enflasyon muhasebesiyle ilgili vergi mevzuatındaki düzenlemeleri önceki düzenlemelerle karşılaştırdığı çalışmada kanun, tebliğ ve sirkülerdeki amortisman düzenlemelerini sistematik bir şekilde ortaya koymuştur.

Erdoğan (2006), maddi duran varlıkların bileşenlerinin farklı faydalı ömre sahip olması durumunda ortaya çıkacak farklılığı değerlendirdiği çalışmada bir projeksiyon cihazı üzerinden hesaplamalar yapmış ve ilk yıllarda işletme lehine, sonraki yıllarda ise işletme aleyhine farklılık ortaya çıktığını belirlemiştir.

Tuğay (2013), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve vergi mevzuatı açısından amortisman uygulamalarını karşılaştırdığı çalışmada amortisman oranları, amortisman süresi, amortisman tabi değerlerin tespiti, amortisman yöntemi ve amortisman ayırma konularında farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Taştan (2014), TMS ile Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından amortisman uygulamalarının farklılıkları üzerine oluşturduğu çalışmada büyükbaş canlı hayvanlar

üzerinden karşılaştırma yapmış ve VUK ile belirlenmiş kuralların TMS'ye uyumlaştırılması gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Abdioğlu ve diğerleri (2014), amortisman konusunda VUK ve TMS karşılaştırması yapmış ve ortaya çıkan farklılıkların temel sebebinin TMS ve VUK'un düzenlenme amacındaki farklılıktan kaynaklandığı sonucuna ulaşmıştır.

Çankaya ve Yılmaz (2014), TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında yer alan bir yöntem olarak üretim miktarı yöntemine göre amortisman hesaplanması durumunda amortisman giderinin değişken bir gider haline geleceği ve bu durumun maliyet-hacim-kâr analizinde getireceği farklılık üzerinde durmuşlardır.

Kırlıoğlu ve Bağdat (2016), TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardını inceledikleri çalışmada maddi duran varlıkların ölçümü, yenden değerlendirme ve değer düşüklüğü işlemleri ile amortisman uygulamaları hakkında örneklerle birlikte açıklamalarda bulunmuştur.

Fidan (2017), tarım işletmelerinde sabit kıymetlerin faydalı ömrünün ve hurda değerinin belirlenmesi amacıyla gerçekleştirdiği çalışmada amortisman ömrünü tamamlamış söz konusu varlıkların özellikleri, kullanım süresi ve paranın zaman değeri gibi unsurları bir arada değerlendirerek amortisman giderini tespit etmeyi amaçlamıştır.

Kaya ve Atasel (2017), TMS ve VUK açısından amortisman uygulamalarını karşılaştırdıkları çalışmada, örnekler eşliğinde aradaki farklılıklar ortaya koyulmuştur. En önemli farklılık ise dönem içinde alınan maddi duran varlıklar için azalan bakiyeler yöntemi uygulanması durumunda ortaya çıkmaktadır.

Dinç ve Atabay (2018), amortisman uygulamalarıyla ilgili VUK, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve TMS'yi bir arada değerlendirmiş, bunlar arasındaki farklılıkları ortaya koymuştur. Söz konusu düzenlemeler arasındaki farklılıkların muhasebecileri zor durumda bıraktığı ve vergi cezasıyla karşı karşıya kalmamak için genellikle sadece VUK'un dikkate alındığı üzerinde durulmuş ve bunun temel sebeplerinden birinin, lisans öğreniminde VUK dikkate alınarak konuların anlatılması olduğu belirtilmiştir.

Türk ve Ertaş (2018), edinilen makine ve teçhizatın daha kısa sürede itfa edilebilmesi amacıyla Vergi Usul Kanunu'na getirilen Geçici 30. Maddeyi ele aldıkları çalışmada, iki kez hızlandırılmış amortisman uygulamasının firmanın mali tablolarına vergi teşviki açısından olumlu etki sağladığı sonucuna ulaşmıştır.

Önder ve Küçükkaya (2019), bazı sektörlerde araştırma-geliştirme, yenilik ve tasarım gibi faaliyetlerde kullanılmak üzere 2019 yılında iktisap edilen yeni makine ve

teçhizatın faydalı ömür sürelerinin yarıya indirilmesiyle ilgili geçici kanun maddesi kapsamında bir örnek ile karşılaştırma yapmışlardır.

Özolgun (2019), kooperatiflerde kullanılan amortisman tabii varlıklara uygulanan amortisman hesaplama yöntemlerini ve muhasebe kayıtlarını ele aldığı çalışmada diğer işletmelerden farklı bir uygulama olmadığı sonucuna ulaşmıştır.

Kaçar (2019), yenileme amacıyla elden çıkarılan maddi duran varlığa ait yenileme fonundaki tutarın enflasyon etkisiyle önemli ölçüde değer kaybetmesinin sonuçlarını incelediği çalışmada işletmelerin TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standardını uygulamaları gerektiğini belirtmiştir.

Yukarıda bir kısmı verilen literatür incelendiğinde genellikle VUK ile TMS uygulamalarının incelendiği veya karşılaştırıldığı; ancak faydalı ömrü sona eren amortisman giderinin maliyetler üzerindeki etkisi üzerinde durulmadığı görülmüştür.

2. Yasal Düzenlemelerde Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması

İşletmeler yasal düzenlemeleri dikkate alarak maddi duran varlıklarla ilgili amortisman giderini hesaplamakta ve bunu gerek daha az vergi ödemek gerekse doğru finansal tablolar hazırlayabilmek için kullanmaktadır. Ancak söz konusu düzenlemeler bazı açılardan farklılık arz etmekte olup işletmelerin farklı gereksinimler için farklı hesaplamalar yapmasına ve bu hesaplamalara göre ayrı ayrı finansal tablo düzenlemek zorunda kalmasına neden olmaktadır. Amortismanla dair VUK, MSUGT, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) ve BOBİ FRS karşılaştırması aşağıda verilmiştir.

Tablo 1. Mevcut Yasal Düzenlemelerin Karşılaştırılması

	VUK	MSUGT	TMS/IFRS	BOBİ FRS
Faydalı Ömür ve Amortisman Oranı	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen ömür ve oranlar dikkate alınır.	İşletmeler belirler	İşletmeler belirler	İşletmeler belirler
Kullanılan Yöntem	-Normal Yöntem -Azalan Bakiyeler Yöntemi -Fevkalade Amortisman Yöntemi	Literatürdeki herhangi bir yöntem	Literatürdeki herhangi bir yöntem	Literatürdeki herhangi bir yöntem
Amortisman Süresinin Bitişi	Varlık elden çıkarıldığında	Varlık elden çıkarıldığında	Varlık için satış kararı alındığında	Varlık için satış kararı alındığında

Kıst Amortisman	Sadece binek otomobiller için uygulanır	Tüm duran varlıklar için uygulanır	Tüm duran varlıklar için uygulanır	Tüm duran varlıklar için uygulanır
--------------------	---	--	--	--

Kaynak: Dinç ve Atabay, 2018, 76.

Tablo 1 incelendiğinde VUK haricindeki tüm düzenlemelerde faydalı ömrün işletme tarafından belirleneceği; literatürde yer alan yöntemlerden herhangi birinin kullanılabileceği ve tüm duran varlıklarda kıst amortisman uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Bu açıdan VUK işletmelere daha katı bir sınır çizme eğilimindedir. Bunun yanında faydalı ömrü devam eden duran varlıkla ilgili olarak amortisman süresinin bitmesi için VUK ve MSUGT’de varlığın elden çıkarılması gerekmektedir TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de ise satış kararının alınması yeterli olmaktadır.

3. Maliyetlerin Belirlenmesinde Amortisman Giderinin Önemi

İşletmelerin üretim faaliyetlerinde devamlılığı sağlayabilmesi için öncelikle birim maliyetleri doğru bir şekilde tespit edebilmesi gerekmektedir. Ancak sadece birim maliyetin belirlenmesi yeterli olmayıp bunun karşılaştırılabilir olması da işletme performansının sağlıklı bir şekilde yıldan yıla ortaya koyulmasını sağlayacaktır. Dolayısıyla mamul maliyeti içerisinde hangi kalemlerin dikkate alındığı oldukça önemli bir role sahiptir.

Maliyet unsurlarından biri olan amortisman giderinin mamul maliyetlerinde ne şekilde uygulanabileceğine ilişkin bazı seçenekler aşağıda açıklanmıştır.

a) Amortisman Tutarı Maliyet Belirlerken Dikkate Alınmaz: Bu şekilde maliyetlerin belirlenmesi, amortisman giderinin hiçbir dönemde mamul maliyetine dahil edilmemesi nedeniyle MDV değerinde yıllar arasındaki farklılığı ortadan kaldırdığı için adaletli bir yöntem olarak görülebilir; ancak bu durumda mamul maliyeti gerçeği yansıtmayacak, işletmenin gerçekte olandan daha fazla kâr elde ettiği düşüncesi ortaya çıkabilecektir. Çünkü söz konusu mamulün üretilmesi için MDV kullanılmakta; ama bunun maliyeti mamullere yansıtılmamaktadır. Buna karşılık mevcut durumda ise “faydalı ömür” boyunca maliyete dahil edilen MDV için ilerleyen yıllarda faydalı ömür sona erdiğinde, üretilen mamuller için aynı MDV kullanılmasına rağmen amortisman gideri mamul maliyetine yansıtılmamaktadır.

b) Yenileme Maliyeti Kullanılır: Bu yöntem, işletmenin kullanmakta olduğu varlığın yerine yenisinin veya ikinci el olanın alınması durumunda ortaya çıkacak maliyet üzerinden amortisman hesaplamayı gerekli kılmaktadır (Clinton ve Webber, 2004, 23). Ancak bu şekilde MDV maliyetinin belirlenmesi iki açıdan zorluk yaşatmaktadır. Birinci zorluk, yeni MDV alınacak olursa bunun maliyetinin belirlenmesi için tedarikçilerden fiyat bilgisinin elde edilmesi durumudur. Bu şekilde elde edilen MDV maliyetine ait bilgi ilerleyen yıllarda gerçeklikten uzaklaşabilmekte veya ulaşılabilirliğini kaybetmektedir. Çünkü her geçen gün yeni teknolojilerin

uygulanması, mevcut makinelerin üretimden kaldırılmasına veya geliştirilmesine neden olmaktadır. Bir diğer zorluk ise MDV'nin ikinci el olarak alınması durumuna göre MDV maliyetinin tespiti amaçlandığında buna ait bilgiye ulaşmanın daha güç bir hale gelmesidir. Çünkü çok az sayıda MDV ikinci el olarak alınıp satılmaktadır ve belirli bir pazarı olmadığı için bunlara ait fiyat bilgisine ulaşmak ise neredeyse imkansızdır.

c) Enflasyon Oranına Göre Maliyet Yeniden Belirlenir: Yenileme maliyetinin belirlenmesindeki zorluklar aslında, bilginin işletme dışındaki kaynaklardan elde edilmesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Enflasyon oranı da yine dış kaynaklı bir bilgi olmasına karşılık, resmi kurumlar tarafından ve düzenli bir şekilde yayınlanması nedeniyle daha ulaşılabilir bir yapıya sahiptir. Bu yöntemde işletme, kullanmakta olduğu MDV'yi hangi yılda aldığını tespit edecek ve bu yıla göre mamul maliyetini hesaplayacağı dönemdeki enflasyon oranını uygulayarak güncel MDV değerine ulaşacaktır.

Burada sözü edilen işlem, VUK mükerrer madde 298'deki enflasyon düzeltmesi işlemiyle benzerlik göstermektedir; ancak enflasyon düzeltmesi yapılabilmesi için hem enflasyon endeksindeki değişimin son üç hesap döneminde %100'den fazla ve hem de içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması gerekmektedir. VUK'a göre bu iki koşulun sağlanması durumunda düzeltme yapılabilmektedir. Buna karşılık "enflasyon oranına göre maliyeti yeniden belirleme" işleminde herhangi bir koşul aranmaksızın tüm dönemlerde enflasyon düzeltmesi yapılması önerilmektedir. Ayrıca VUK'ta söz konusu işlem için kullanılan Üretici Fiyat Endeksi (ÜFE), enflasyon oranına göre maliyeti yeniden belirleme işleminde de kullanılacaktır.

Örneğin 2012 yılı Ocak ayında 3.000.000 TL maliyetle elde edilen makinenin değeri 2018 yılı Aralık ayında 6.247.267 TL olarak hesaplanabilmektedir¹. Ancak bu yöntemde karşımıza yine, faydalı ömür süresi üzerinden amortisman giderinin hesaplanıp mamullere yüklenmesi sorunu çıkmaktadır. Yani bu maliyet, kaç yıl boyunca söz konusu MDV için mamullere dağıtılmaya devam edilecektir? Bu sorunun cevabına ilişkin açıklamalar çalışmanın ilerleyen aşamalarında verilmeye çalışılmıştır.

4. Faydalı Ömrü Sona Eren MDV'nin Mamul Maliyetine Dahil Edilmesi

Mevcut uygulamaya bakıldığında amortisman giderlerinin vergisel bir yapıya sahip olduğu ve sadece vergi matrahı hesaplanırken dikkate alınması gereken bir unsur olduğu izlenimi ortaya çıkabilmektedir. Ancak bir işletme aldığı makineyi amortisman ayırma süresinden daha uzun yıllar boyunca kullanmaya devam edebilmektedir. Örneğin kereste kesme makinesinin maliyeti 6 yıl içerisinde amortismanına tabi

¹ Hesaplama yapılırken www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=2104 adresinden ulaşılan Yurtiçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE) dikkate alınmıştır.
(Aralık 2018 Endeksi / Ocak 2012 Endeksi) x 3.000.000 = (422,94/203,10) x 3.000.000 = 6.247.267 TL

tutulmakta ve bu süre zarfında söz konusu amortisman gideri mamul maliyetine dahil edilmektedir; ancak bu makine çalışır durumda olduğu sürece işletme tarafından belki 10 yıl kullanılmaya devam edecek; ama aradaki 4 yıl boyunca üretilen mamullere, bu makinenin amortisman giderinden pay verilmeyecektir. Dolayısıyla altıncı yıldaki maliyet ile yedinci yıldaki maliyeti bu açıdan farklılık arz edecektir. Bu duruma ait örnek, aşağıda daha geniş bir şekilde verilmiştir:

Örnek: A işletmesinin 2012 yılında aldığı makinelerin toplam maliyeti 3.000.000 TL'dir ve Maliye Bakanlığı tarafından bu makineye ait faydalı ömür 6 yıl olarak tespit edilmiştir. 2018 yılı itibariyle (yedinci yıl) bu makineler kullanılmaya devam edilmektedir. İşletmemiz tek çeşit mamul üretmektedir ve bu nedenle maliyet dağıtımı yapılmayıp doğrudan üretim miktarına göre birim maliyet tespit edilmekte olup 2017 ve 2018 yıllarındaki üretim miktarlarının 1.000 adet olduğu ve bu yıllarda amortisman dışında ortaya çıkan maliyetlerin değişmeyip aşağıdaki gibi olacağı varsayılmıştır.

Tablo 2. Birim Maliyetin Belirlenmesi

	2017	2018
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	1.000.000 TL	1.000.000 TL
Direkt İşçilik Giderleri	500.000 TL	500.000 TL
Genel Üretim Giderleri (Amortisman Hariç)	300.000 TL	300.000 TL
Amortisman Gideri ²	500.000 TL	0 TL
Toplam Maliyet	2.300.000 TL	1.800.000 TL
Üretim Miktarı	1.000 adet	1.000 adet
Birim Maliyet	2.300 TL/adet	1.800 TL/adet

2018 yılına gelindiğinde söz konusu makinelerle ilgili olarak herhangi bir amortisman giderinin maliyetlere yansıtılmamış olması, 2017 yılında 2.300 TL olan birim maliyetin 2018 yılında 1.800 TL'ye düşmüş gibi görünmesine yol açmaktadır. Dolayısıyla yanıltıcı bir sonuçla karşılaşmaktadır.

Bu noktada düşünülmesi gereken şu soru karşımıza çıkmaktadır: Mevcut MDV'nin faydalı ömrü sona erdiğinde MDV kullanımdan kaldırılıyor mu, yoksa kullanılmaya devam mı ediliyor? Kullanılmakta olan bir MDV'nin kaç yıl daha kullanılacağı kesin olarak belirlenmesi mümkün değildir; çünkü çevresel koşullar, kullanım koşulları ve üretim yaptığı miktar gibi çok sayıda etken, bu sürenin uzunluğunu etkileyecektir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen faydalı ömür örneğin 5 yıl iken bizim bunu 8 yıl olarak tahmin etmemiz çok doğru olmayacaktır.

² 2017 yılı için amortisman gideri = 3.000.000 TL / 6 Yıl = 500.000 TL/Yıl

Ayrıca amortisman hesaplama yöntemi olarak “normal amortisman” tercih edilmiştir; çünkü bu çalışmanın amacı, işletmenin ödeyeceği verginin belirlenmesi olmayıp mamul maliyetinin daha doğru bir şekilde ve önceki yıllarla karşılaştırılabilir hale getirilmesidir.

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında “faal MDV” amortisman tutarının hesaplanması için aşağıdaki işlemlerin yapılması önerilmektedir.

Enflasyon Katsayısı = Son Aydaki Yurtiçi ÜFE / Alış Ayındaki Yurtiçi ÜFE

MDV Yeni Değeri = Kayıtlı Değer x Enflasyon Katsayısı

Faal MDV Amortisman Tutarı = MDV Yeni Değeri / Faydalı Ömür

Yukarıdaki eşitlikler bir araya getirildiğinde faal MDV amortisman tutarının hesaplama işlemi aşağıdaki gibi olacaktır.

Faal MDV Amortisman Tutarı = [(Son Aydaki Yİ-ÜFE / Alış Ayındaki Yİ-ÜFE) x Kayıtlı Değer] / Faydalı Ömür

Çalışmanın bundan sonraki aşamasında enflasyon oranına göre MDV değerinin yeniden belirlenmesi ve faal MDV amortisman tutarının tespitine yönelik örnek uygulama yapılacaktır.

5. Örnek Uygulama

A işletmesinde kullanılmakta olan maddi duran varlık çeşitleri, alış ay ve yılları ile Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen faydalı ömür ve amortisman oranları aşağıda verilmiştir.

Tablo 3. A İşletmesindeki Maddi Duran Varlıklara Ait Bilgiler

Maddi Duran Varlık Türü	Alış Tarihi (Ay ve Yılı)	Kayıtlı Değer (TL)	Faydalı Ömür (Yıl)
Fabrika Binası	Ocak 2005	20.000	40
Kesim Makinesi	Nisan 2005	30.000	15
Forklift	Mart 2006	15.000	4
Kamyon	Eylül 2008	50.000	5

Tablo 3’te verilen bilgiler dikkate alındığında mevcut amortisman uygulamasında maddi duran varlıklara ait amortisman tutarları 2018 yılında aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 4. Mevcut Amortisman Uygulamasında 2018 Yılı Amortisman Tutarları

Maddi Duran Varlık Türü	Alış Tarihi (Ay ve Yılı)	Kayıtlı Değer (TL)	Faydalı Ömür (Yıl)	2018 Yılı Amortisman Tutarı (TL) ³
Fabrika Binası	Ocak 2005	20.000	40	500
Kesim Makinesi	Nisan 2005	30.000	15	2.000
Forklift	Mart 2006	15.000	4	2009 Yılında Son Amortisman Ayrılmıştır.
Kamyon	Eylül 2008	50.000	5	2012 Yılında Son Amortisman Ayrılmıştır.
TOPLAM				2.500

Tablo 4 dikkate alındığında 2018 yılında fabrika binası için 500 TL ve kesim makinesi için 2.000 TL amortisman hesaplanırken, faydalı ömrü sona erdiği için forklift ve kamyon için amortisman hesaplanmamıştır.

Mevcut amortisman uygulamasına göre yukarıda yapılan hesaplamalardan sonra faal MDV amortismanı için gerçekleştirilen hesaplama işlemi aşağıda açıklanmıştır. Bu kapsamda öncelikle enflasyon oranı dikkate alınarak, kullanılmakta olan maddi duran varlıkların değerinin yeniden belirlenmesi için TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) tarafından yayımlanan ve aşağıda verilen “Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi” tablosuna ulaşılması gerekmektedir.

³ Amortisman tutarı hesaplama işlemi, örnek olarak Fabrika Binası üzerinden şu şekilde yapılmıştır: Kayıtlı Değer / Faydalı Ömür = 20.000/40 = 500 TL

Tablo 5. Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE)

Yıl	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2005	114,83	114,81	117,25	119,62	119,23	119,64	119,33	121,40	123,40	124,22	121,40	121,14
2006	123,51	123,83	124,14	126,54	130,05	135,28	136,45	135,43	135,11	135,73	135,33	135,16
2007	135,09	136,37	137,70	138,80	139,34	139,19	139,28	140,47	141,90	141,71	142,98	143,19
2008	143,80	147,48	152,16	159,00	162,37	162,90	164,93	161,07	159,63	160,54	160,49	154,80
2009	155,16	156,97	157,43	158,45	158,37	159,86	158,74	159,40	160,38	160,84	162,92	163,98
2010	164,94	167,68	170,94	174,96	172,95	172,08	171,81	173,79	174,67	176,78	176,23	178,54
2011	182,75	185,90	188,17	189,32	189,61	189,62	189,57	192,91	195,89	199,03	200,32	202,33
2012	203,10	202,91	203,64	203,81	204,89	201,83	201,20	201,71	203,79	204,15	207,54	207,29
2013	206,91	206,65	208,33	207,27	209,34	212,39	214,50	214,59	216,48	217,97	219,31	221,74
2014	229,10	232,27	233,98	234,18	232,96	233,09	234,79	235,78	237,79	239,97	237,65	235,84
2015	236,61	239,46	241,97	245,42	248,15	248,78	247,99	250,43	254,25	253,74	250,13	249,31
2016	250,67	250,16	251,17	252,47	256,21	257,27	257,81	258,01	258,77	260,94	266,16	274,09
2017	284,99	288,59	291,58	293,79	295,31	295,52	297,65	300,18	300,90	306,04	312,21	316,48
2018	319,60	328,17	333,21	341,88	354,85	365,60	372,06	396,62	439,78	443,78	432,55	422,94
2019	424,86	425,26	431,98	444,85	456,74							

Kaynak: www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=2104,Erişim: 11.06.2019.

Tablo 5'teki enflasyon verileri ve Tablo 3'teki maddi duran varlık verileri dikkate alındığında 2018 yılı Aralık ayındaki amortisman tutarları aşağıdaki gibi olmaktadır.

Tablo 6. Faal MDV Amortismanı Uygulamasında 2018 Yılı Amortisman Tutarları

Maddi Duran Varlık Türü	Alış Ay ve Yılı	Aralık 2018 Endeksi	Alış Dönemi Endeksi	Kayıtlı Değer	Faydalı Ömür	2018 Yılı Amortisman Tutarı (TL)
Fabrika Binası	Ocak 2005	422,94	114,83	20.000	40	1.842
Kesim Makinesi	Nisan 2005	422,94	119,62	30.000	15	7.071
Forklift	Mart 2006	422,94	124,14	15.000	4	12.776
Kamyon	Eylül 2008	422,94	159,63	50.000	5	26.495
TOPLAM						48.184

Tablo 3'te sunulan veriler üzerinden gerçekleştirilen hesaplama işlemi örneği "Fabrika Binası" için aşağıda gösterilmiştir:

Faal MDV Amortisman Tutarı

$$= [(Son\ Aydaki\ Yİ-ÜFE / Alış\ Ayındaki\ Yİ-ÜFE) \times Kayıtlı\ Değer] / Faydalı\ Ömür$$

Faal MDV Amortisman Tutarı (Fabrika Binası) =

$$= [(422,94/114,83) \times 20.000]/40 = 1.842\ TL$$

Mevcut uygulamada kayıtlı değerlere ve faydalı ömür sürelerine göre yapılan amortisman sonuçları ile faal MDV amortismanı uygulamasında elde edilen sonuçlara ait karşılaştırma Tablo 7'de verilmiştir.

Tablo 7. Amortisman Hesaplaması Sonuçlarının Karşılaştırılması

	Bina (TL)	Kesim Makinesi (TL)	Forklift (TL)	Kamyon (TL)	TOPLAM (TL)
Mevcut Hesaplama ile Amortisman	500	2.000	-	-	2.500
Faal MDV Amortismanı	1.842	7.071	12.776	26.495	48.184
FARK	1.342	5.071	12.776	26.495	45.684

Tablo 7 incelendiğinde 2018 yılı için mevcut uygulamada 2.500 TL amortisman gideri ortaya çıkmaktadır; ancak önerilen yeni hesaplama yöntemi olan faal MDV amortismanına göre ise 48.184 TL tutarında amortisman giderinin ortaya çıkacağı görülmektedir.

Sonuç

İşletmelerin yıldan yıla insan gücünden uzaklaşıp daha fazla makine gücüne dayalı bir şekilde üretim yapması sonucunda maddi duran varlık maliyetinin mamul maliyeti içerisinde daha fazla paya sahip olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bunların mamul maliyetlerine yansıtılması noktasında yeni yöntemlerin geliştirilmesi gerektiği aşikârdır. Mevcut yasal düzenlemeler incelendiğinde enflasyon muhasebesinin uygulanması için bazı koşulların ortaya çıkması gerektiği görülmektedir ve bu koşulların uzun zamandır sağlanmadığı; ama yine de enflasyonun etkilerinin sürdüğü bir gerçektir. Bu açıdan bakıldığında faydalı ömrü sona ersin veya ermesin kullanılmakta olan tüm maddi duran varlıkların güncel değerlerinin tespiti için yurtiçi üretici fiyat endeksi verilerinden faydalanılması gerekmektedir.

Ayrıca işletmeler, maliye bakanlığı tarafından belirlenen faydalı ömür sona ermesine rağmen söz konusu varlıkları kullanmaya devam edebilmekteyken mevcut uygulamaya bakıldığında faydalı ömür bitince amortisman giderinin mamul maliyetine yansıtılması da son bulmaktadır. Ancak bu durum, mamul maliyetlerinin önceki yıllarda ortaya çıkan maliyetlerle anlamlı bir şekilde karşılaştırılmasını engellemektedir; çünkü aynı mamul aynı duran varlıklarla üretilmesine rağmen faydalı ömrü sona erdiği için bir sonraki yıl amortisman giderinden pay almayabilmektedir.

Bu gerekçelerle enflasyon oranları dikkate alınarak maddi duran varlıkların değerleri VUK'ta belirtilen koşulların oluşması beklenmeden sürekli olarak yeniden belirlenmeli; kullanılmaya devam edildiği sürece söz konusu maddi duran varlıklara ait amortisman giderinin mamul maliyetlerine dahil edilmesi sağlanmalıdır. Bunun sonucunda daha gerçekçi ve karşılaştırılabilir birim maliyetlerin ortaya koyulması mümkün olacaktır.

Bundan sonraki çalışmalarda maddi duran varlıkların faydalı ömürlerinin tespitine yönelik istatistiki yöntemlerden faydalanılması; sektörler de dikkate alınarak aynı özellikteki maddi duran varlığa ait kullanım süresi verilerine ulaşılması ve en uygun faydalı ömrün sektörlere göre belirlenmesi sağlanabilir.

Kaynakça

- Abdioğlu, H., Yumuşak, S. ve Uyar, E. (2014). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 12(23), 364-397.
- Canbaşı, S., Doğukanlı, H. ve Düzakın, H. (2004). Tobin Q Oranı ve Günümüzde İşletme Kararları Açısından Önemi, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(2): 57-74.
- Clinton, B.D. ve Webber, S.A. (2004). RCA at Clopay, *Strategic Finance*, October: 21-26.
- Çankaya, F. ve Yılmaz, Z. (2014). Üretim Miktarına Göre Amortisman Yönteminin Değişken Maliyetler ve Kârlılık Üzerine Etkileri, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, (8), 221-241.
- Dinç, E. ve Atabay, E. (2018). “Türkiye’deki Yasal Düzenlemelere Göre Amortisman Uygulamaları ve Vergi Etkisine Yönelik Değerlendirme”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(2), 67-91.
- Erdoğan, M. (2006). Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Olan Maddi Varlıkların Bileşenlerinin Amortismanı, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (29) 118-128.

- Erkuş, H. (2005). Enflasyon Muhasebesi Düzenlemelerinden Sonra Tüm Yönleriyle Amortisman Uygulamaları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (27), 188-202.
- Fidan, H. (2017). Amortisman Ömrünü (Faydalı Ömrü) Tamamlamış, Amortisman Tabi Tarımsal Varlıklarda Amortisman, *Balkan and Near Eastern Journal of Social Sciences*, 3(2): 70-82.
- Kaçar, Y. (2019). Enflasyon Ortamında Muhasebe Uygulaması Açısından Yenileme Fonu Amortisman Gideri Mahsup İlişkisi, *International Journal of Management and Administration*, 3(5), 142-148.
- Kaya, U. ve Atasel, O.Y. (2017). Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması: Literatürdeki Farklılıklar Üzerinde Bir Değerlendirme, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 5(4): 137-155.
- Kırılıoğlu, H. ve Bağdat, A. (2016). Maddi Duran Varlıklar Standardı ve Muhasebeleştirilmesi, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı: 615-627.
- Önder, R. ve Küçükkaya, M. (2019). Özel Bir Amortisman Uygulama Yöntemi, *Mali Çözüm*, 29(152), 77-90.
- Özolgun, H. (2019). Kooperatiflerde Amortisman İşlemleri, *Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(7), 1-8.
- Taştan, H. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanununa (VUK) Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırmalı İncelenmesi, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 175-184.
- Tuğay, O. (2013). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 17(2), 167-187.
- Türk, M. ve Ertaş, F.C. (2018). Maliye Politikası Aracı Olarak Vergi Teşviki ve Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi: Bir Firma Örneği, *Uluslararası Yönetim Eğitim ve Ekonomik Perspektifler Dergisi*, 6(2), 67-68.
- Türkiye İstatistik Kurumu (11.06.2019) Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi [www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=2104]. (Erişim tarihi: 11.06.2019)
- Vergi Usul Kanunu (VUK). www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4. 213.pdf, (01.07.2019).