

ÇALIŞILMAYAN KISIM AMORTİSMAN VE GİDERLERİNİN ÖNEMİ VE MALİ TABLOLARA ETKİSİ

Selçuk Turgay AZAK *
Mustafa BİZİMYER**

ÖZ

Üretim işletmelerinde üretim faaliyetlerinde kullanılan amortisman tabii iktisadi kıymetlerin üretimde kullanılmadığı dönemlere ilişkin hesaplanan amortisman tutarlarının gider/maliyet hesaplarında muhasebeleştirilmesi ve söz konusu muhasebeleştirme işlemlerinin sonuç hesaplarını nasıl etkileyeceği hususunda hem vergi mevzuatı, hem de muhasebe sistemi uygulama hükümleri doğrultusunda açıklamalar yapılmıştır.

Muhasebe uygulamaları ve açıklamaları baz alındığında herhangi bir ek-sik düzenleme olmamasına rağmen vergi mevzuatı açısından herhangi bir fikir birliğine varılamamıştır.

Bu çalışmamızda konuyla ilgili tüm yasal kaynaklar eşliğinde konu açıklanmaya çalışılmış ve tarafımızca bir görüş öne sürülmüştür.

1.GİRİŞ:

Üretim işletmelerinde maliyetin doğru tespit edilmesi üretim işletmelerinin hem verimliliğinin, hem de karın doğru belirlenmesi açısından önem arz etmektedir. Ayrıca işletme faaliyetlerinin doğru ve anlaşılır olması hem işletme sahipleri ya da ortakları, hem de üçüncü kişiler, hem de verginin doğru alınması noktasında devlet açısından mühimdir. İşletmelerde üretilen mamulün maliyetinin belirlenmesinde mükelleflere belirli şartlar altında serbestlik tanınmıştır. İşletmeler için üretim maliyetlerinin tespitinde değişken maliyet ve sabit maliyet olmak üzere iki çeşit maliyet unsuru söz konusudur. Değişken maliyet, üretilen mamule doğrudan bağlı olan ve üretilen mamulle artan veya azalan maliyetlerdir. Sabit maliyet ise, üretimin yapılması ile alakalı olan ancak üretilen ürün miktarına bağlı olmayan, toplam tutar olarak değişmeyen maliyetlerdir.

Bu çalışmamızda; mamul üretiminde doğrudan kullanılan amortisman tabii iktisadi kıymetlerin (ATİK) çalışmadığı gün ve zamanlara ve işletmelerin envan-

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettiş Yardımcısı

terinde olmadığı dönemlere isabet eden amortisman tutarının gider mi yoksa maliyet unsuru olarak mı dikkate alınacağı hususu üzerinde durulmuştur.

2.YASAL DÜZENLEMELER:

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun (T.C. yasalar, 10.01.1961) 275 inci maddesinde; “İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;

2. Mamule isabet eden işçilik;

3. Genel imal giderlerinden **mamule düşen hisse**;

4. Genel idare giderlerinden **mamule düşen hisse**; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);

5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarı ki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.” hükmüne yer verilmiştir.

Genel imal giderleri, doğrudan malzeme ve işçilik dışında kalan, üretilen mamullerle doğrudan ilişkilendirilemeyen, fakat mamul imalatı için katılan diğer giderleri ifade etmektedir. Üretimde kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetler de bu kapsamda sayılmaktadır.

Yukarıda yer alan kanun hükmünde genel imal giderlerinden mamule düşen hissenin imal edilen emtianın maliyet bedeline dahil edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Buna göre üretilen mamulle ilişkili olmayan genel imal giderlerinden mamul maliyetine pay verilmeyecek, genel sonuç hesaplarına intikal ettirilecektir.

1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin (Maliye Bakanlığı, 26.12.1992) Muhasebe Usul ve Esasları/V-Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları başlığı altında yer alan C-Hesap Planı Açıklamaları bölümünde “680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabında; “Üretimle ilgili giderlerden çalışmayan döneme ve çalışmayan kısımlara ait giderleri içerir.” açıklamalarına yer verilmiştir. Söz konusu hükme göre; maliyet dönemi içerisinde üretimle ilgili giderlerden oluşmak şartıyla çalışmayan kısım ve dönemlere ait giderlerin “680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabı borçlandırılarak muhasebeleştirilmesi sonucunda genel sonuç hesaplarına aktarılması mümkün bulunmaktadır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 29.02.2012 tarihinde verilen bir özalgede (G.İ.B. 29.02.2012 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.06.18.02-32Mük257-6747-315sayılı özalgesi); maliyet dönemi içerisinde üretimle ilgili giderlerden oluşmak şartıyla çalışmayan kısım ve dönemlere ait giderlerin “680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabı borçlandırılarak muhasebeleştirilmesi mümkün bulunmaktadır. şekilde görüş bildirilmiştir. Söz konusu özalgde de bitki ve meyve çayları ile siyah çay üretimi faaliyetiyle uğraşan mükellefin belirli dönemlerde tam kapasite ile çalışılmaması durumunda kapasite raporunda belirtilen ürün miktarları ile fiili gerçekleşen üretim miktarı oranlanmak koşulu ile bulunan hesaplama doğrultusunda çalışmayan kısım giderlerinin maliyetle ilişkilendirilemeyeceği ifade edilmiştir.

Maliyet hesaplarının doğru tespit edilmesi açısından, üretimde kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman tutarının üretimde kullanıldıkları sürece ve kullanıldıkları oranda maliyetlere yüklenmesi önemlidir. Yani üretimde kullanılan ATİK’lerin çalışılmayan döneme isabet eden amortismanlarının üretilen mamulün maliyetine intikal ettirilmemesi gerekir.

Gelir İdaresi Başkanlığının (Gelirler Genel Müdürlüğü) 21.04.2004 sayılı özalgesinde (Gelirler Genel Müdürlüğünün 21.04.2004 tarih ve B.07.0. GEL.0.31/3185-88/017706 sayılı özalgesi); 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine atıf yapılarak, çalışılmayan dönemlere isabet eden maliyetlerin üretilen mamul maliyetleri ile ilişkilendirilmeyeceği, yani diğer bir deyişle söz konusu maliyetlerin “151 Yarı Mamuller - Üretim, 152 Mamuller” hesaplarına aktarılmayarak, “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabında gösterileceği ifade edilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığının (Gelirler Genel Müdürlüğü) 03.11.1999 (Gelirler Genel Müdürlüğünün 03.11.1999 tarih ve 29/2971-313-468 sayılı yazısı) sayılı yazısında sezonluk üretim yapan işletmenin üretim sezonu dışındaki süreye isabet eden üretim tesisi amortismanının genel idare gideri olarak değerlendirilerek maliyetine dahil edilmesinin ihtiyari olduğu yönünde görüş bildirmiştir.

3.ÖRNEK UYGULAMA VE TARAFIMIZCA ÖNE SÜRÜLEN GÖRÜŞ:

Konuya ilişkin bir örnek vermek gerekirse;

İnciraltı Üretim A.Ş. 15.11.2014 tarihinde üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere 200.000.-TL’ye (KDV Hariç) bir makine satın almıştır. Makinenin faydalı ömrü 5 yıldır ve mükellef tarafından normal amortisman yöntemi tercih edilmiştir. 2014 hesap döneminde mükellef tarafından ayrılacak amortisman tutarı 40.000.-TL’dir.

Amortisman giderinin ‘730-Genel Üretim Giderleri’ hesabında muhasebeleştirilmesi durumunda 40.000 TL aşağıda muhasebe kaydından da anlaşılacağı üzere üretilen mamulün maliyetine yüklenecektir.

31.12.2014		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	40.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		40.000
/		
151 YARI MAMULLER	40.000	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		40.000
/		
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	40.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		40.000
/		

Ancak makinenin çalışmadığı yani 15 Kasım tarihinden önceki döneme isabet eden amortisman tutarını üretilen mamulün maliyeti ile ilişkilendirmediğimiz durumda 365 günün 320 gününe isabet eden amortisman yani 35.068,49.-TL $[40.000 * (320 / 365)]$ ‘680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları’ hesabında muhasebeleştirilecek, gider olarak genel sonuç hesaplarına intikal edilecek ve dönem karının oluşmasında karı azaltıcı bir unsur olarak ortaya çıkacaktır.

Çalışılan yani 15 Kasım tarihinden sonraki süreye isabet eden 45 gün için hesaplanan 4.931,51.-TL $[40.000 * (45/365)]$ ‘730-Genel Üretim Giderleri’ hesabında muhasebeleştirilerek üretilen mamulün maliyet hesabına intikal edecektir.

Aşağıda bununla ilgili muhasebe kaydı yer almaktadır.

31.12.2014		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.931,51	
680 ÇALIŞILMAYAN KISIM GİDER VE ZAR.	35.068,49	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		40.000
/		

Tarafımızca vurgulanması gereken asıl nokta, üretim işletmelerinin yeni işe başlaması durumunda ya da faaliyetine devam ederken üretimde kullanılacak ATİK satın alması durumunda hesaplanan amortisman tutarının gider ya da maliyet olarak dikkate alınmasının değişiklik göstereceği hususudur.

Yani konuyu çalışmamızda yer alan örnek üzerinden izah etmek gerekirse;

1.DURUM: İnciraltı Üretim A.Ş.’nin 10.10.2011 tarihinde üretim faaliyetine başladığı kabul edilerek ve yukarıda yer alan örnekte yer alan makineyi üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere 15.11.2014 tarihinde eski makinenin yerine iktisap ettiğini varsaydığımızda söz konusu amortisman tutarı olan 40.000 TL’nin tamamının ‘730-Genel Üretim Giderleri’ hesabında muhasebeleştirilerek üretilen mamulün maliyet hesabına aktarması gerekmektedir.

Çünkü VUK’un ‘Değerleme Günü’ başlıklı 259 uncu maddesi hükmüne göre; ‘değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.’

Amortisman ayırması işlemi ise hesap döneminin son günü itibariyle yapılacaktır. Söz konusu örneğimizde normal takvim yılını hesap dönemi olarak kabul edersek 31 Aralık tarihinde amortisman ayırma işlemi gerçekleştirilecektir.

Dolayısıyla ilgili durumumuzda elden çıkarılan ATİK’ in 15 Kasım tarihine kadar üretimde kullanılmasına rağmen, söz konusu ATİK, 2014 hesap dönemine ilişkin amortisman hesaplanmadan elden çıkarılmış olacaktır. Bu noktadan hareketle yeni iktisap edilen ATİK için 2014 hesap dönemi için hesaplanan amortisman tutarının tamamının maliyet hesaplarıyla ilişkilendirilmesi isabetli bir yaklaşım olacaktır.

2.DURUM: İnciraltı Üretim A.Ş.’nin 15.11.2014 tarihinde üretim faaliyetine başladığı kabul edilerek ve yukarıda yer alan örnekte yer alan makineyi üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere yine aynı tarihte iktisap ettiği durumda mükellef kurum 2014 hesap döneminde 45 gün üretim faaliyetlerinde bulunmuş olacağından söz konusu gün sayısına isabet eden tutar olan 4.931,51.-TL $[40.000 \cdot (45/365)]$ ‘730-Genel Üretim Giderleri’ hesabında muhasebeleştirilerek üretilen mamulün maliyet hesabına intikal ettirilmesi daha uygun olacaktır.

4.SONUÇ:

Bu çalışmamızda üretimde kullanılan ATİK’lere ilişkin hesaplanan amortisman tutarının hangi durumlarda üretilen mamul maliyeti ile hangi durumlarda gider hesaplarıyla ilişkilendirileceği üzerinde yasal dayanaklar eşliğinde durulmuş ve konu örnekle izah edilmeye çalışılmıştır.

Ayrıca tarafımızca bir görüş öne sürülmüş ve çalışmamızda yer alan örnek üzerinde söz konusu görüş izah edilmeye çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- Gelir İdaresi Başkanlığı (29.02.2012) **B.07.1.Gİ-B.4.06.18.02-32Mük257-6747-315** sayılı özelge
Gelirler Genel Müdürlüğü(21.04.2004) **B.07.0.GEL.0.31/3185-88/017706** sayılı özelge
Gelirler Genel Müdürlüğü(03.11.1999) **29/2971-313-468** sayılı yazı
Maliye Bakanlığı (26.12.1992). **1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**
T.C. yasalar (10.01.1961). **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)