

AMORTİSMAN TABLOLARININ KONTROLÜ

AMORTİSMAN TABLOLARININ KONTROLÜ

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Mali Pusula, Ağustos 2007

1- GİRİŞ

İşletmeler V.U.K.'nın 313 ilâ 321. maddelerinde açıklanan esaslar çerçevesinde ve 333, 339 ve 365 numaralı VUK Genel tebliğlerinde açıklanan oranlara göre maddi ve maddi olmayan duran varlıklarına amortisman ayırmaktadırlar.

VUK'nun 189. maddesine göre, üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanları, a) envanter defterinin ayrı bir yerinde, b) özel bir amortisman defterinde veya c) amortisman listelerinde gösterilmelidir.

Amortisman kayıtları, amortismanla başlandığı tarihten itibaren her yılın amortismanı ayrı ayrı gösterilmek şartıyla birbirine bağlanır. İşletmeye yeniden giren iktisadi kıymetlerle bunların amortismanlarının evvelki yıllara ait kayıtlarda devam ettirilmesi caizdir.

Amortisman defteri veya listelerinin kayıtları envanter kaydı hükmündendir. Yukarıdaki esaslara göre kayıtlarda gösterilen iktisadi kıymetlere ait değerler envanter defterine toplu olarak geçirilebilir.

Günümüzde artık işletmelerin hemen hemen tamamında amortismanlar bilgisayar ortamında ve amortisman listelerinde takip edilmektedir. Bunun aksi olması ise artık zaten düşünülemez. Çalışmamızda, bu amortisman listelerinde gelişen son mevzuat hükümlerine göre asgari olarak bulunması gereken bilgiler, bu listelerin nasıl kontrol edilmesi gerektiği ve listeler ile muhasebe kayıtları arasındaki eşitliğin sağlanması konuları işlenecektir.

2- AMORTİSMAN ORANLARI

Bilindiği gibi artık amortisman oranları neredeyse arap saçına dönmüş durumda!... 333, 339 ve 365 numaralı VUKGT'leri ile artık yüzlerce amortisman oranımız var. Tamam, elbette faydalı ömür mantığı doğru ve güzel bir yaklaşım, ancak; amortisman oranları bu derece ayrıntılı belirlenmek zorunda mıydı? Sanki tüm o iktisadi kıymetlerin faydalı ömrü saniye saniye ölçülmüş gibi!...

Uygulamada da zaten bu iş çıkırından çıkmış durumdadır. 333 seri numaralı tebliğe göre, listelerde yer alamayan bir iktisadi kıymetin amortisman oranı tespiti için Maliye İdaresine başvurulması gerekmektedir. Ancak, uygulamada hemen hiçbir mükellef (çok büyük maliyetli ve amortisman gideri vergi matrahını ciddi ölçüde etkileyecek iktisadi kıymetler hariç) amortisman oranı tespiti için başvuru yapmamakta, listede benzer hangi iktisadi kıymet veya iktisadi kıymet grubu varsa onun amortisman oranını kullanmaktadır. [1]

Konumuz açısından ise şunu belirtmek istiyoruz. Amortisman listelerinde, her bir iktisadi kıymet için VUKGT'lerindeki kaçınıcı sıradan (hangi koddan) amortisman oranı tespit edildiği belirtilmelidir. Özellikle geriye dönük denetimlerde, çoğu zaman muhasebe sorumluları dahi hangi koddan amortisman oranı aldıkları hatırlayamamaktadırlar.

3- AMORTİSMAN LİSTELERİNDE BULUNMASI GEREKEN ASGARI BİLGİLER

Amortisman tabii iktisadi kıymetlerin (ATİK) ve amortismanlarının sağlıklı bir şekilde takibi ve kontrolü için asgari olarak aşağıdaki bilgilerin amortisman listelerinde bulunması gerektiği görülmüştür. .

- a) ATİK'in bulunduğu departmanın veya yerin (üretim, pazarlama, yönetim, muhasebe, insan kaynakları, depo, bahçe, ..v.d.) kodu. (İşletme içinde ATİK'lerin takibi ve envanteri için bu gibi kodlama sistemi oluşturulmalıdır.)
 - b) ATİK'in kendisine ait kodu. (Her bir ATİK için bir kod verilmelidir.)
 - c) ATİK'in türü, cinsi, taşıt ise modeli ve plakası, adı..v.b. bilgiler
 - ç) ATİK'in maliyet bedeli
 - d) ATİK için uygulanan amortisman yöntemi. (Azalan bakiyeler / Hızlandırılmış veya normal amortisman yöntemi)
 - e) ATİK'in amortisman oranı
 - f) ATİK'in amortisman oranına göre faydalı ömrü (Özellikle amortisman ayırma işleminin hangi yılda biteceğinin bilinmesi, azalan bakiyeler yöntemiyle amortismanda kalan bakiye üzerinden sürekli amortisman ayrılması hatasına düşülmesini engelleyecektir. Örneğin %20 oranı, normal amortisman oranı mı, yoksa normal amortisman oranı %10 da bu iki katımı gibi. Bunu sakıncayı önlemek için (d) maddesi de göz önünde bulundurulmalıdır.)
 - g) Cari yıl amortisman tutarı
 - ğ) Birikmiş Amortisman
 - h) Özel maliyet bedellerinde, harcamanın hangi kiralık yer için yapıldığını ifade eden bir kod.
 - ı) Maddi olmayan diğer duran varlıklarda, bu varlıkların ait olduğu iktisadi kıymet ile bağlantı kodu. (Örneğin; bilgisayar programı hangi bilgisayarda kullanılmaktadır.? Ya da elde edilen bir takım gayri maddi haklar hangi iş, proje, makine..v.b. ile ilgili?..v.b.)
- Özellikle (a) ve (b) maddelerinde oluşan kodlardan bir barkod etiketi oluşturulmalı ve iktisadi kıymetin üzerine yapıştırılmalıdır. Bu özellikle sabit kıymet sayımlarında çok faydalı olacaktır.

4- AMORTİSMAN TABLOLARININ KONTROLÜ

4.1- Liste Muhasebe Eşitliğinin Sağlanması

Normal şartlarda amortisman listelerinde, şirketin muhasebe kayıtlarına giren tüm maddi ve maddi olmayan duran varlıkların olabilecek en ayrıntılı şekilde yer alması gerekir. Aynı şekilde, amortisman listelerinde yer alan her bilginin de muhasebe ile eşit olması gerekir. Sonuçta envanterin bir parçası da amortisman listeleridir.

Amortisman listelerinde itfa olmuş, amortisman süresi dolmuş olsa da, işletmede yer alan tüm ATİK'ler gösterilmelidir. Amortisman listelerindeki maliyet bedelleri toplamı muhasebede 25'li ve 26'lı hesapların bakiyelerine eşit olmalıdır. Maddi duran varlıkların birikmiş amortisman toplamları da 257 hesabın bakiyesine, maddi olmayan duran varlıkların amortismanı ise 268 hesabın bakiyesine eşit olmalıdır.

İşletmelerin çeşitli sebeplerle bu eşitlikleri bozulabilmektedir. Örneğin; muhasebeye kaydedilen bir tutarın amortisman listesine dahil edilmemesi, listelere dahil edilen bir kıymetin muhasebeye kaydının unutulması ya da

hatalı kaydedilmesi, listelerde amortismanın hatalı hesaplanması, amortismanın hesaplanmasına rağmen muhasebe kaydının eksik ya da hatalı yapılması ya da amortisman kaydının yapılmasının unutulması..v.b.

İşte bu sebeple amortisman listeleri kontrol edilirken öncelikle bu eşitliğin olup olmadığı kontrol edilmelidir. Amortisman listelerinde işletmenin kuruluşundan bugüne kadar tüm ATİK girişleri mevcutsa liste ile muhasebe arasındaki farkı tutarsal olarak ifade edebilmek kolaydır. Burada şu hususu da kabul etmek gerekir ki, yukarıda da belirtildiği gibi bu gibi bir fark olması durumunda ya muhasebenin ya da amortisman listesinin doğru kabul edilmesi gerekir. Bundan sonra ise biri diğerine göre düzeltilir.

Amortisman listelerinde kuruluştan bugüne tüm ATİK'ler yoksa, sadece itfa süresi dolmamış, amortisman ayrılabilir kıymetler gözükmekteyse bu durumda yapılması gereken düzeltme kaydı bir dizi çalışma sonucunda tespit edilecektir.

4.1.1- Örneğin; kuruluştan bugüne tüm ATİK'lerin yer aldığı amortisman listesine göre 255 hesap için,

	Maliyet	B. Amortisman
Liste Toplamı	100.000,00.-	75.000,00.-
Muhasebe	107.000,00.-	74.000,00.-
Bakiyesi		
Fark	7.000,00.-	1.000,00.-

Envantere esas bir belge olarak kabul edildiği için amortisman listesinin doğru olduğu kabulü ile muhasebe bakiyeleri amortisman listesi toplamlarına eşitlenecektir.

689 DİĞER OLĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	8.000,00.-
255 DEMİRBAŞLAR	7.000,00.-
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	1.000,00.-

Burada elbette kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olacaktır.

4.1.2- Örneğin; kuruluştan bugüne değil, sadece itfa olmamış kıymetlerin yer verildiği bir amortisman listesine göre 253 hesap için,

	Maliyet	B.Amortisman
Liste Toplamı	115.000,00.-	68.000,00.-
Muhasebe	125.000,00.-	78.000,00.-
Bakiyesi		

Fark 10.000,00.- 10.000,00.-

Burada her iki değer arasındaki farkta eşit çıkmıştır. Bir diğer söyleyişle listede yer almayan tüm ATİK'ler itfa olmuşlardır şeklinde kabul edilecektir ve liste ile muhasebenim eşit olduğu kabul edilecektir.

	Maliyet	B.Amortisman
Liste Toplamı	105.000,00.-	68.000,00.-
Muhasebe	125.000,00.-	78.000,00.-
Bakiyesi		
Fark	20.000,00.-	10.000,00.-

Burada çıkan farklar eşit değildir. Amortisman listesi doğru olarak kabul edilmektedir. Yapılacak düzeltme kaydı neticesinde her iki farkında aynı tutara getirilmesi gerekmektedir. Bu durumda muhasebede ya 253 hesabın bakiyesi azaltılacaktır ya da birikmiş amortismanına ilave kayıt girilecektir.

----- / -----
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER 10.000,00.-
VE ZARARLAR

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 10.000,00.-

----- / -----

veya

----- / -----
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER 10.000,00.-
VE ZARARLAR

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 10.000,00.-

----- / -----

689 hesaba kaydedilen rakamlar elbette KKEG olacaktır.

253 hesaptan çıkış yapılması ise bizce pek doğru olmayacaktır. Elbette pek sağlıklı olmayan bir amortisman listesi ve muhasebe eşitliği sağlanmaya çalışılmaktadır ama işletmeden bir iktisadi kıymetin çıkışı çeşitli prosedürlere tabiidir. En azından işletmeye dahil bir iktisadi kıymet kesinlikle emsal bedeline uygun bir şekilde çıkmak ve ayrıca bu çıkışın da KDV'ne tabii olması gerekmektedir. Bu nedenle düzeltme kaydı olarak birikmiş amortismanların düzeltilmesi tercih edilmelidir.

	Maliyet	B. Amortismanlar
Liste Toplamı	100.000,00.-	65.000,00.-
Muhasebe	95.000,00.-	65.000,00.-
Bakiyesi		
Fark	5.000,00.-	--0--

Bir önceki örnekte olduğu gibi, amortisman listesi doğru kabul edilecektir. İki değer arasındaki farkta eşitlenecektir. Ya 253 hesaba ilave kayıt girilecektir, ya da birikmiş amortismanlar azaltılacaktır.

----- / -----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	5.000,00.-	
679 DİĞER OLĞANADIŐI		
GELİR VE KARLAR	5.000,00.-	
----- / -----		

veya

----- / -----		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	5.000,00.-	
679 DİĞER OLĞANDIŞI GELİR	5.000,00.-	
VE KARLAR		
----- / -----		

4.2- Amortisman Oranlarının Kontrolü

Amortisman listelerinde yer alan ATİK'lerin amortisman oranları kontrol edilecektir. 333, 339 ve 365 numaralı VUKGT'lerinden doğru oranlar kullanılmış mıdır, kontrol edilecektir. Bu kontrol amortisman listesinde yer alan ATİK'lerin sayısına göre %100 yapılabileceği gibi, ATİK sayısı çok fazla ise genel toplama en fazla etkin eden belli başlı büyük kalemlerin örnek olarak seçilmesi suretiyle de yapılabilir. Yanlış oran kullanımının çok fazla olması durumunda kontrol, örnekleme yerine %100'e çıkarılabilir.

4.3- Birikmiş Amortismanlar Doğru mudur?

Amortisman listesinde yer alan birikmiş amortisman rakamı doğru mudur? Bu kontrol ise şu şekilde yapılacaktır. Her bir hesaba ait ATİK alımları yıl bazında tespit edilecektir. Daha sonra bu tutarla amortisman oranlarına ayrılacaktır. Son olarak ise amortisman oranına ve alış yılına göre bugün itibarıyla ayrılmış birikmiş amortisman doğru mudur, tekrar hesaplanarak kontrol edilecektir.

Örneğin; amortisman listesinde 253 hesaba girişler yıl bazında ve amortisman oranlarına göre aşağıdaki gibi tespit edilmiştir. Kontrol 31.12.2007 itibarıyla yapılmaktadır.

2003 yılı alımları

Maliyet Bedeli	Amort.Oranı Faydalı Ömür	Olması Gereken B. Amortisman	Liste Birikmiş Amortisman	Fark
-----	-----	-----	-----	-----
35.000,00.-	%20 -5 yıl	35.000,00.-	30.000,00.-	5.000,00.-

2004 yılı alımları

Maliyet Bedeli	Amort.Oranı Faydalı Ömür	Olması Gereken B. Amortisman	Liste Birikmiş Amortisman	Fark
-----	-----	-----	-----	-----

50.000,00.-	%10-10 yıl	20.000,00.-	20.000,00.-	--0--
25.000,00.-	%20- 5 yıl	20.000,00.-	22.000,00.-	2.000,00.-

2005 yılı alımları

Maliyet Bedeli	Amort.Oranı Faydalı Ömür	Olması Gereken B. Amortisman	Liste Birikmiş Amortisman	Fark
100.000,00.-	%12,5 -8 yıl	37.500,00.-	40.000,00.-	2.500,00.-

2006 yılında alım yoktur

2007 yılı alımları

Maliyet Bedeli	Amort.Oranı Faydalı Ömür	Olması Gereken B. Amortisman	Liste Birikmiş Amortisman	Fark
25.000,00.-	%10-10 yıl	2.500,00.-	2.500,00.-	--0--

Yapılan çalışmada, amortisman listelerindeki girişlerin (maliyet bedellerinin ve giriş yıllarının) doğru olduğu kabulü varsayımıyla, olması gereken amortismanlar hesaplanmıştır. 2003 yılı alımları için 5.000 YTL eksik, 2004 yılı alımları için 2.000 YTL fazla, 2005 yılı alımları için de 2.500 YTL fazla amortisman hesaplandığı tespit edilmiştir Toplamda tesis makine ve cihazlar için 500 YTL eksik amortisman hesaplandığı görülmüştür.

Bundan sonra yapılması gerekenler; listelerin düzeltilmesi ve daha sonra aşağıdaki düzeltme kaydının girilmesidir.

689 DİĞER OLĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	500,00.-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	500,00.-

Bu işlemler yapıldıktan sonra (4.1) numaralı bölümde anlattığımız liste (=) muhasebe denkleğinin kontrolü, sapma varsa eşitlenmesi çalışmaları yapılmalıdır.

5- SONUÇ

Çalışmamızda, genel olarak incelemelerimiz neticesinde işletmelerde tespit edilen amortisman hatalarına yönelik olarak, amortisman tablolarının nasıl kontrol edilmesi gerektiğini ve farkların nasıl düzeltilmesi gerektiğini açıkladık.

VUK'nda listeler ile muhasebenin eşit olması zorunluluğu yönünde bir hüküm yoktur. Ancak, genel muhasebe prensipleri ve işletmede iç kontrolün tam olarak sağlanabilmesi için, amortisman listelerinin çalışmamızda açıklandığı şekilde düzenlenmesi ve kontrol edilmesi doğru olacaktır.

Ayrıca, sayım dendiği zaman ÷lkemiz muhasebe uygulamalarında ilk ve tek akla gelen husus stok sayımları olmaktadır. Oysa çalışmamızın (3) numaralı bölümünde ele alındığı gibi, sabit kıymetlerde numaralanmalı ve işletmelerde sabit kıymet envanteri de yapılmalıdır.

Listelerle muhasebe arasında çıkan fark, geçmişten gelen eksik bir amortisman ayrılması sonucunu doğurursa işletme aleyhine vergisel yönden bir sonuç doğmayacaktır, ancak bu kontrol neticesinde işletmenin fazla amortisman gideri yazdığı tespit edilirse, yıl bazında fazla ayrılan amortisman giderine göre cezalı ikmalen tarhiyat yapılacaktır.

Ayrıca şu hususta unutulmamalıdır; günümüzde denetimler örnekleme temeline dayalı olarak yapılmakta olup, örnekleme aralığının daraltılması veya genişletilmesi, işletmenin güvenilirliğine, iç kontrol sisteminin güçlü veya zayıf olmasına, stoklar, amortismanlar gibi konularda kendi içinde tutarlı, muhasebe ile mutabık, detaylı ve temiz raporlamalar yapıyor olmasına bağlıdır.

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Vergi Departmanı, Müdür Yardımcısı

[1] CEYLAN, Betül; "Sabit Kıymetlerde Amortismanlar Hakkında Özellik Arz Eden Durumlar, Dikkat Edilmesi Gereken Noktalar", **Mali Pusula**, Şubat 2006, Sayfa: 63