



# SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

GAZİANTEP

T.C.  
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM BİLİM DALI

**AMORTİSMANLAR**

SELÇUK AYAR

Yüksek Lisans Tezi

DANIŞMAN  
YRD. DOÇ. DR. MUSTAFA İME

Gaziantep, 2015

## **BİLİMSEL ETİK UYGUNLUK BEYANI**

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

## İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ .....	v
KISALTMALAR .....	vi
1. GİRİŞ .....	1
2. AMORTİSMANLARLA İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR.....	3
2.1. Amortisman Kavramı .....	3
2.1. Amortisman Konu Olan Varlıklar .....	5
2.1.1. Duran Varlık Kavramı.....	5
2.2.2. Maddi Duran Varlıklar .....	7
2.2.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	8
2.2.4. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar .....	12
2.3. Amortismanın Amacı ve İşlevleri .....	13
2.3. AmortismanAyrılmasını Gerekli Kılan Etkenler .....	14
2.3.1. Teknik Etkenler .....	14
2.4.2. İktisadi Etkenler .....	17
2.4.3. Sürekli İlişkilerin Ortaya Çıkardığı Etkenler .....	19
2.5. Hizmet Süresi Kavramı .....	19
2.6. Hurda Değer Kavramı .....	20
2.7. Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Sistemlerinde Amortisman Uygulamaları .....	21
2.7.1. Almanyada ki Uygulamalar .....	21
2.7.2. İngilteredeki Uygulamalar.....	22
2.7.3. A.B.D'deki Uygulama.....	23
3. TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE AMORTİSMAN KAVRAMI .....	27
3.1. Vergi Usul Kanununa Göre Amortisman Kavramı .....	27
3.2. Türkiye Muhasebe Standartları 16' ya Göre Amortisman kavramı .....	27
4. MEVCUTLARDA AMORTİSMAN .....	28
4.1. Amortisman Konu Olan Varlıklar .....	28
4.2. Amortisman Tabi Olmanın Genel Şartları: .....	28
4.2.1. İşletmede kullanılma ve envanterine dahil olma: .....	28
4.2.2. İşletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olmalıdır: .....	29
4.2.3. Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz olmalıdır: .....	30
4.2.4. İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı aşması gerekmektedir: .....	30

5. SERMAYEDE AMORTİSMAN .....	31
5.1. İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ile Peştemallıkların İtfası .....	32
5.2. Özel Maliyet Bedellerinin İtfası .....	32
6. AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ .....	33
6.1. Normal Amortisman Yöntemi.....	33
6.1.1. Amortisman Oranlarındaki Değişiklik: .....	34
6.1.1.1. - 01.01.2004 Tarihinden Önce Aktife Giren İktisadi Kıymetler İçin Amortisman Uygulaması: .....	34
6.1.1.2. - 01.01.2004 Tarihinden Sonra Aktife Giren İktisadi Kıymetler İçin Amortisman Uygulaması: .....	35
6.1.2. Amortisman Süresi.....	35
6.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi (Hızlandırılmış Amortisman) .....	36
6.2.1. Amortisman Süresi .....	37
6.3. Madenlerde Amortisman.....	38
6.4. Olağanüstü (Fevkalade ) Amortisman Uygulaması .....	39
6.5. Kıst Amortisman Uygulaması .....	40
7. AMORTİSMAN USULLERİNİN SEÇİLMESİ VE UYGULANMASI .....	42
7.1. Nispet Bakımından Amortisman Uygulaması: .....	42
7.2. Süre Bakımından Amortisman Uygulaması:.....	42
7.3. Amortisman Usulünü Seçme Bakımında Amortisman Uygulaması:.....	42
8. AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI VE VERGİ PLANLAMASI.....	44
9. TFRS / UFRS YE GÖRE AMORTİSMAN UYGULAMASI.....	47
9.1. TMS 16 UYGULAMASI:.....	47
9.1.1. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi .....	47
10. TFRS ve VUK ARASINDAKİ FARKLILIKLAR.....	50
10.1. Amortisman Ayırma Koşullarındaki Farklılıklar .....	50
10.2. Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar .....	50
10.3. Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar .....	51
10.4. Kıst Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar .....	51
10.5. Amortisman Yönteminde Farklılıklar .....	51
11. MADDİ DURAN VARLIĞIN ÖNEMLİ PARÇALARININ AMORTİSMANI (TMS 16 UYGULAMASI):.....	53
11.1. Vergi Uygulaması .....	53

12. ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN DURUMU .....	55
12.1. TMS 16 Uygulaması: .....	55
12.1.1 Maddi duran varlıklar:.....	55
12.1.2 Vergi Uygulaması .....	56
13. MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ .....	57
13.1 TMS 16 Uygulaması .....	57
13.2. Vergi Uygulaması .....	57
13.2.1 VUK’ un 317. Madde hükmü aşağıdaki gibidir; “amortismanına tabi olup: .....	58
13.2.2. Ziyaa Uğrayan Varlıklarda Sigorta Tazminatı: .....	58
13.2.3. Değer Düşüklüğü Zararının İptal Edilmesi .....	58
13.2.4. Vergi Uygulaması .....	59
14. MADDİ DURAN VARLIKLARIN BİLANÇO DIŞI BIRAKILMASI .....	61
14.1. TMS 16 Uygulaması : .....	62
15. UYGULAMA ÖRNEKLERİ .....	63
16. SONUÇ .....	77
KAYNAKÇA .....	80

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Almanya'da Uygulanan Bazı Amortisman Oranları .....	21
Tablo 2. İngiltere'de tipik amortisman oranları .....	22
Tablo 3. MARCRS- Azalan bakiyeler .....	24
Tablo 4. MACRS Normal amortisman.....	24
Tablo 5. MACRS'e göre amortisman oranları.....	25
Tablo 6. Amortisman Ayırma Yöntemlerinin Kısa Özeti .....	32
Tablo 7. Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman.....	35
Tablo 8. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman .....	37
Tablo 9. Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Ayırma.....	44
Tablo 10. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırma .....	44
Tablo 11. Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (TMS16).....	63
Tablo 12. Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (VUK) .....	64
Tablo 13. TMS 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu .....	64
Tablo 14. Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS16).....	65
Tablo 15. Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (VUK) .....	65
Tablo 16. TMS 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu .....	66
Tablo 17. Üretim Miktarı Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu .....	67
Tablo 18. Normal Oran İle Üretim Miktarı Yönteminin Karşılaştırılması .....	67
Tablo 19. Azalan Bakiyeler Yöntemi İle Üretim Miktarı Yönteminin Karşılaştırılması .....	67

## KISALTMALAR

ACRS	: Hızlandırılmış Maliyetin Geri Ödenmesi Sistemi
GT	: Genel Tebliğ
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KOBİ	: Küçük Ve Orta Bütçeli İşletmeler
MACRS	: Revize Edilmiş Hızlandırılmış Maliyetin Geri Ödenmesi Sistemi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Sistemi
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu



## 1. GİRİŞ

İşletmelerde bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetler işletmeler açısından kalkınma, yatırım ve karlılık yönünden, devlet açısından ise vergilendirme yönünden göz ardı edilmemesi gereken ve sürekli olarak gündemde tutulması gereken bir konudur.

İşletme sahipleri gerek işletmelerin kuruluşunda, gerek işletmenin işleyişi sırasında gerek yatırım aşamasında ne kadar amortisman ayıracıklarını düşünmektedirler. Amortismanların bazı şartlarda gider yazılabilmesi, bir teşvik unsuru olarak yatırımcılar açısından vazgeçilmez bir karar aracı olmaktadır.

Devlet de amortisman oranlarında bazı durumlarda değişiklik yaparak gerek yatırımcıların gerek işletmelerin kararlarını etkileyebilmektedir.

Amortismanlar vergi ilkeleri gereğince ayrılarak üretimde, üretim maliyeti içerisinde yer alırken, hâsılat içerisinde işletmeye geri dönerek oto finansman kaynağı oluşturmaktadır.

Ayrıca amortisman konusu işletmelerin karlarının tespit edilmesi açısından ciddi derecede önem arz etmektedir. Özellikle amortisman yönteminin seçimine başlangıçta iyi karar verilmesi işletmelerin likiditesi açısından önemli bir konuma gelmektedir. Çünkü seçilecek değişik yöntemlere göre fazla yazılabilecek amortisman giderleri işletmelerin karlarının azalmasına sebep olacak ki bu da az vergi ödemek suretiyle işletmelerin likidite durumlarının güçlü olmasına neden olabilecektir.

## **1.INTRODUCTION**

Economic development in terms of business assets subject to amortization found in business, in terms of investment and profitability, in terms of the state should not be ignored in terms of taxation and should be kept permanently on the agenda is an issue.

The organization of business requirements business owners need to invest in stages during the operation of the business, they need to think about how they will allocate depreciation. Depreciation expense being written in some circumstances, it is an incentive for investors as an indispensable decision-making tool.

States may also affect the decisions of the company making the changes necessary in some cases in need of investors depreciation.

Depreciation in production divided in accordance with tax principles, while involved in the production costs constitute proceeds returned back to business in auto financing source.

Also severely in terms of determining the profits of enterprises subject line is important. Especially good decision initially be given the choice of depreciation method corresponds to an important position in terms of liquidity of the company. Because depreciation expense can be written more will be selected according to the different methods of operation that will lead to reduction of profit, which may lead businesses to have a strong liquidity situation by paying less tax.

## 2. AMORTİSMANLARLA İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR

### 2.1. Amortisman Kavramı

Amortisman kavramı Fransızca "*amortissement*" sözcüğünden dilimize yerleşmiş olup kökü "*amortir*" fiilidir. Bu sözcüklerden ölüme doğru götürmek, yavaş yavaş öldürmek anlamı çıkmaktadır.<sup>1</sup>

Amortismanın sözlük anlamı; bir rantın, bir borcun, bir makinenin satınalma fiyatının bölümlere ayrılarak bitirilmesi, sona erdirilmesidir. Bu tanımlama en geniş anlamıyla amortismanları kavramakla birlikte, daha çok ekonomik ve finansal anlamdaki amortismanları ifade etmektedir. Bunun dışında, işletme mühendisliği ve tekniğindeki anlamıyla amortismanlar; bir duran varlığın, daha çok kullanımından veya belirli bir zamanın geçmiş olmasından kaynaklanan aşınmasını veya yıpranmasını ifade eder. Uygulamada amortisman kavramı yerine, amortismanın bu anlamına daha çok uyacak şekilde "eskime payı" yada "aşınma payı" terimlerinin kullanıldığı da görülmektedir; bununla birlikte teoride ve uygulamada "amortisman" sözcüğü yaygın olarak kullanılmaktadır.<sup>2</sup>

Amortisman sözcüğünün üç temel anlam vardır. Bunlar;

Bir rantın, bir borcun, bir duran varlığın, bölümlere ayrılarak, azar azar bitirilmesi, sona erdirilmesi, akışının durdurulması, ödenmesi, biçiminde sıralanabilir.

Amortismanın sözlük anlamı aşağıdaki gibidir:

1. Taşınmaz mallarına karşılık olarak, yıllık kardan ayrılan belirli pay,
2. Faizin işlenmesine son vermek için bir tahvilin birden ödenmesi.

Amortisman kavramı ekonomi, işletme ve hukukta farklı amaçlar için kullanılmaktadır.

Ekonomi bilimi için amortisman, sermayenin kar yolu ile sürekli olarak yenilenerek kavranması anlamında kullanılmaktadır.<sup>3</sup>

İşletme, amortisman uygulama yeri olması dolayısıyla işletme biliminde amortismanın geniş bir biçimde ele alındığı görülmektedir. Muhasebe ve finansmanda amortismanına geniş yer verilmektedir.

---

<sup>1</sup> Safiye Öngen, Vergi Muhasebesi, 1.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000, s.288.

<sup>2</sup> Harun Kaynak, İşletmecilik ilkeleri ile Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi ve Gayrimaddi Duran Varlıklarda Amortisman", 1.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001, s.22.

<sup>3</sup> N.Kemal Gündüz ve Necati Perçin, Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, 2.Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1999, s.3.

Muhasebe, amortismanın uygulandığı alan olup; amortisman genel muhasebe ve maliyet muhasebesinde uygulama alanları bulmaktadır.

Muhasebe alanında amortisman kavramı, bilançonun kalemlerinin ifade ettiği tutarın belirli bir döneme yayılarak geri dönülmez bir biçimde indirilmesi işlemidir.<sup>4</sup> Başka bir ifade ile amortisman; duran varlıklarda kullanımdan, belli bir sürenin geçmesinden ve teknolojik gelişmeler nedeniyle varlığın demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime, yıpranma ve tükenme şeklindeki değer kayıplarını dikkate alarak, duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etmek ve bu süre içerisinde sözkonusu varlıkların elde etme maliyetlerini gider olarak muhasebeleştirmektir.<sup>5</sup>

Maddi duran varlıklar için "amortisman (depreciation)", maddi olmayan duran varlıklar için "itfa (amortization)" ve özel tükenmeye tabi varlıklar için "tükenme payı (Depletion)" deyimlerinin kullanılarak değişik duran varlıklardaki gider dağıtımının farklılığının vurgulandığıda görülmektedir.<sup>6</sup>

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından belirlenen Amortisman Muhasebesi adlı 9'uncu standartta amortisman aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır:

"Amortisman, bir varlığın öngörülen hizmet süresi boyunca artık değerinden sonraki elde edilme maliyetinin dönemlere dağıtılmasıdır."

Maddi duran varlıklarla ilgili 16 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardında amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının sistematik bir şekilde faydalı ömrüne dağıtılmasıdır şeklinde tanımlanmıştır.

Maliyet muhasebesi yönünden amortisman anlamı; amortismanına tabi varlıkların kullanılması sonucu ya da değişik nedenlere bağlı olarak oluşan değer kayıplarının maliyet hesaplarını gözönüne alarak mamul ve hizmet maliyetleri içindeki amortisman paylarının saptanmasıdır.<sup>7</sup>

İşletme finansında ise, genel olarak duran varlıklara yatırılmış olan sermayenin geri alınmasında karla birlikte kendini gösteren amortisman, bu açıdan hem kaynak yaratılması hem de duran varlığın yenilenmesine olanak sağlanması bakımından önem taşıyan bir finansman aracı olarak ortaya çıkmaktadır.

---

<sup>4</sup> Erhan Kotar ve Sükrü Dokur, İşletmelerin Mali İşlemleri ve Muhasebesi, 1.Baskı. Bursa: Alfa Yayınları, 2002, s.399

<sup>5</sup> Ümit Gücenme, Ticaret İşletmelerinde Envanter İşlemleri, 1.Baskı. Bursa: Marmara Kitabevi Yayınları, 2000, s.207

<sup>6</sup> Orhan Sevilengül, Tek düzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe, 9.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000, s.355

<sup>7</sup> Osman Altuğ, Maliyet Muhasebesi, 12.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999, s.263

Vergi Hukuku yönünden amortisman, işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesinde ihtiyaç duyulan işletme varlıklarının amortismanına tabi değerlerinin belirli oranlara göre hesaplanan kısımlarının itfa edilmesini ifade eder. Söz konusu itfa işlemi, hesaplanan tutarın yerine göre üretim unsurlarının maliyetine dahil edilmek suretiyle, yerine göre de dönem safi kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmak suretiyle gerçekleştirilir.

Küçük işletmelerde amortismanına tabi tutulacak varlıklar birkaç parça demirbaştan ibaret olabileceğinden konu önemsiz olabilirken, özellikle üretim işletmelerinde bina, tesis ve makinelerin değeri çoğu kez (yabancı sermayenin katkıları ile) özsermayenin birkaç katı olabilmektedir. Bu değerlerin amortisman payları da gider (zarar) olarak kaydedileceğinden vergi matrahı etkilenecek, vergi azalacaktır; bu nedenle vergi yasalarının konuyla ilgisi doğaldır.<sup>8</sup>

Muhasebe ve finansman açısından amortisman, genel olarak açıklanmasında üzerinde durulan üç temel unsuruna göre, tanımlaması aşağıdaki gibi yapılabilir:

Duranvarlıkların,

Kullanılacağı zaman süreci içinde değerlerinin bölümlere ayrılması,

Değerlerinin saptanması, değer kayıpların maliyete yansıtılması ve kaynak yaratacak duran varlıkların yenilenmesine olanak sağlamak üzere değerlerinin azaltılması ve sona erdirilmesidir.

## **2.1. Amortismanına Konu Olan Varlıklar**

### **2.1.1. Duran Varlık Kavramı**

Duran varlık ve amortisman birbirini tamamlayan iki unsurdur. Bu nedenle, amortisman ayrılacak varlıkların tanımlanması gerekmektedir. Varlık deyimi, bir kuruluşun çalışmalarında yararlandığı tüm araçları kapsar. Bunlar dönen varlıklar ve duran varlıklar olarak iki ana bölüme ayrılırlar. Dönen varlıklar, kasa-banka, alacaklar, stoklar ve öteki dönen varlıklar gibi bir yıl içinde ya da daha uzun bir çalışma dönemi içinde nakde dönüşen varlıkları içerir. İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla edinilen ve yararlanma süreleri bir yıldan daha uzun olan maddi ve maddi olmayan varlıklar ise duran varlık olarak adlandırılır.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Sedat Onalan, "Genel Anlamda Amortisman", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 98 (Subat2001), s.7

<sup>9</sup> Faruk Güçlü, Recai Gören ve Mustafa Yalçın, Tek düzen Muhasebe Sistemine Göre Genel Muhasebe, 2.Baskı, Ankara:Detay Yayıncılık, 2002, s.223

Duranvarlıklar;

- Bir yıldan daha fazla kullanım ömrü olan,
- İşletme faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla edinilen,
- Müşterilere satma amacı güdülmeyen varlıklardır.

Duran varlıkların esas niteliği, işletmenin normal faaliyetleri içinde satış amacıyla değil, dolaylı ya da dolaysız olarak bir hasılat kazanmak amacıyla elde tutulmalarıdır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde duran varlıklar ana hesap grubunun kapsamı aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

"Bu ana hesap grubu; bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmemen varlıkları kapsar".

Görüldüğü üzere burada duran varlık deyimi geniş anlamda kullanılmaktadır. Bu kapsamda; bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmemen varlıkların tümü yer alır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre duran varlıkların bölümlenmesi aşağıdaki şekildedir:

22. TİCARİ ALACAKLAR
23. DİĞER ALACAKLAR
24. MALİ DURAN VARLIKLAR
25. MADDİ DURAN VARLIKLAR
26. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
27. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
28. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
29. DİĞER DURAN VARLIKLAR

Duran varlıklar ana hesap grubunda yeralan varlıklardan amortismanına tabi olan duran varlıklar;

Maddi Duran Varlıklar,

Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Özel Tükenmeye Tabi Varlıklardır.

## 2.2.2. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretiminde veya üretilen malların satılmasında kullanılan ve bir hesap döneminden daha fazla kullanım süresine sahip varlıklardır.

Diğer bir ifade ile maddi duran varlıklar; işletmede bir yıldan daha uzun süre kullanılabilen, normal şartlarda paraya çevrilmesi düşünülmeyen, fiziki yapıya sahip, kullanımdan dolayı aşınma, yıpranma ve değer kaybına uğrayan ekonomik değerlerdir.<sup>10</sup>

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde maddi duran varlıklar hesap grubu aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

"işletmenin faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur."

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer almaktadır:

250	ARAZİ ve ARSALAR
251	YERALTI ve YERÜSTÜ DÜZENLERİ
252	BİNALAR
253	TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR
254	TAŞITLAR
255	DEMİRBAŞLAR
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
259	VERİLEN AVANSLAR

Bir varlığın bu bölümdeki hesaplarda yer alması için;

- Maddi bir yapıya sahip olması,
- Muhasebe kişiliğine ait olması,
- İşletmenin mal ve hizmet üretim işlerinde sürekli kullanmak ya da kiraya verilmek üzere edinilmiş olması,
- İşletme normal faaliyetlerini sürdürdüğü sürece satılmasının düşünülmemesi,

---

<sup>10</sup> Adem Çabuk, Muhasebede Dönemsonu işlemleri, 3.Baskı, Bursa: Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayınları, 2001, s.104

- Özel durumlar dışında, bir yıl olarak belirlenen etkinlik döneminden daha uzun bir ömre sahip olması, gerekrnektedir.<sup>11</sup>

### 2.2.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Muhasebe yönünden maddi olmayan duran varlıklar, fiziki varlıkları olmayan; fakat sahiplerine sağladıkları haklar, üstünlükler dolayısıyla değeri olan ve üçüncü şahıslara karşı talep hakkı doğurmayan kıymetlerdir. Diğer bir ifadeyle, maddi olmayan duran varlıklar, sahiplerine hak veya üstünlükler sağlayan ve sağladıkları hak ve üstünlükleri nedeni ile değeri olan, diğer işletme veya kişilerden talep hakkı doğurmayan varlıklardır.<sup>12</sup>

Maddi Olmayan Varlıklar ile ilgili 38no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı'nda maddi olmayan varlık, mal ve hizmetlerin arzı veya üretiminde kullanılmak, diğer kişilere kiralamak yada yönetim ihtiyaçları için elde tutulan ve fiziksel yapıya sahip olmayan parasal olmayan aktif olarak tanımlanmıştır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde maddi olmayan duran varlıklar hesap grubu aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

"Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyelerin izlendiği hesap grubudur."

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer almaktadır:

260	HAKLAR
261	ŞEREFİYE
262	KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ
263	ARASTIRMA ve GELİSTİRME GİDERLERİ
264	ÖZEL MALİYETLER
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
269	VERİLEN AVANSLAR

Maddi olmayan duran varlıkların kapsadığı haklar ve kalemler aşağıda tanımlanmaya çalışılmıştır:

---

<sup>11</sup> Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, Tek düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 10. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000, s.233

<sup>12</sup> Öztin Akgüç, Mali Tablolar Analizi, 9.Baskı, istanbul: Avcıol Basım Yayın, 1995, s.125



## a) Patentler

Patent, sanayide ve diğler alanlarda kullanılmaya mahsus rnakine, alet ve araçların tamamen yenisini, yeni bir şeklini veya yeni bir kullanma tarzını keşfeden ya da bunları geliştiren kimselere keşif ve icatlardan yalnız kendisinin, belirli bir süre yararlanması için devlet tarafından verilen belgedir. Patent bir ürün ya da süreci kullanma veya üretme hakkını diğlerlerinin kullanmasına izin vermeyerek sahibine verir ve diğlerlerinin hakkı ihlalini veya müdahalesini engeller.<sup>13</sup>

Patent hakkı sahibi patentini başka birisine devredebilir. Lisans, patent hakkı sahibince bu hakkın belli bir süre için başkası tarafından kullanılmasına izin verilmesi anlamına gelir.

Royalty, verilen lisans hakkı karşılığında patent hakkı sahibine ücret, kira vs. Şeklinde yapılan ödemelerdir. Bazen lisans ile aynı anlamda kullanılır ama doğru değildir. Lisans bir işletme hakkı olduğu halde, royalty devralınan bu hakkarşılığında yapılan ödemeyi ifade eder ve bu ödeme genellikle satışlar üzerinden belirli bir oranda yapılır.

## b) İmtiyazlar

İmtiyaz, devlet organları tarafından, bir kimseye belirli bir kamu emlakının kullanılması hakkının verilmesini ifade eder. Anayasa hükümlerine göre, idarenin şahıslara birtakim borç ve hükümlere tabi olmak kaydıyla devlete veya kişilere ait sahalara bazı hak ve yararlar vermesi mümkündür.<sup>14</sup>

## c) Ticari Markalar (Alameti Farika)

Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükümünde Kararname'ye göre marka; teşebbüsün mal veya hizmetlerini, başka bir teşebbüsün mal ve hizmetlerinden ayırt etmesi koşuluyla, kişi adları dahil, özellikle sözcükler, şekiller, harfler, sayılar gibi çizimle görüntülenebilen veya benzer biçimde ifade edilebilen, baskı yoluyla yayınlanabilen ve çoğaltılabilen her türlü işaretleri içerir. Kanun Hükümünde Kararname'de belirtilen bazı hallerde marka sahibinin, izni alınmadan markasının kullanılmasının önlenmesini talep etme yetkisine de marka hakkı denir. Markanın malları birbirinden ayırma, malların menşeyini belirtme, malların kalitesini garanti etme, malları tanıtmaya ve mallara talep yaratma fonksiyonları vardır.<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> Özgül Cemalcılar ve Saime Önce, Muhasebenin Kuramsal Yapısı, 1. Baskı, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1999, s.431

<sup>14</sup> Mustafa Kaşif, "Gayrimaddi Hakların Değerlemesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:208 (Aralık 1998), s. 173.

<sup>15</sup> Malik Günday, "Ticaret Unvanı, İşletme Adi ve Markanın Ticari İşletmenin Unsurları Olarak Vergi Uygulamasındaki Yeri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:150 (Mart2001), s.57

#### **d) Ticaret Ünvanı**

Ticaret ünvanı, işletmenin ticaret siciline kaydolunan adıdır.<sup>16</sup> Başka bir tanıma göre ticaret ünvanı, tacirin, ticari işletmesiyle ilgili işlerinde kullandığı ve işletmesini ilgilendiren bütün senet ve evrakı imzaladığı addır.

İşletme adı, işletmeyi tanıtmaya ve benzer işletmelerden ayırt etme amaçlı olan ve kullanılma zorunluluğu olmayan addır (TTK m.55).

#### **e) Telif Hakları**

Telif hakkı, yazarlara, ressamalara, müzisyenlere, heykeltıraşlara ve diğer sanatkarlara kreasyonları ve yapıtları için devlet tarafından verilen bir haktır.

Bilimsel ve edebi nitelikli kitap, broşür, harita, plan, resim, desen, beste, heykel vb. üzerinde, bunları meydana getirenlerin Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre herkese karşı ileri sürebilecekleri bir mutlak hakları vardır. Telif hakkı, bu hakkı elinde tutanın kendi çalışmasını kullanabilmesini ve onun başkaları tarafından kullanılmasının engellenmesini olanaklı kılar.

#### **f) Know-How ( Teknik Hüner ve Tecrübe Hakkı)**

Bir sanayi işletmesinin uzun tecrübe ve araştırmalar sonucunda bulduğu ve gizli tuttuğu, yeni bir üretim yönteminin fiilen uygulanması için gerekli teknik bilgi ve tecrübelerin tümüdür. Sanayi alanındaki hızlı gelişmenin bir sonucu olarak sanayide kullanılan teknikler de gelişmiş ve kompleks hal almıştır. İşte tekniğin gelişmesi ve karmaşıklığı sonunda bazı bilgilerin ve hünerlerin yazılı olarak ifade edilebilme olanağı kalmamış ve bu bilgiler sahiplerinin fiziki tekelinde ve gizliliğinde kalmıştır. Böylece teknik hüner ve tecrübe hakkı doğmuştur.

#### **g) Şerefiye**

Şerefiye, kurulu bir işletmenin yeni çalışmaya başlayan bir işletmeye nazaran, onun üzerinde sahip olduğu avantajın oluşmasına katkıda bulunabilen herşeydir. Bu durumda şerefiye değeri, işletmenin toplam değerinden net varlıklarının defter değerlerinin çıkarılması ile bulunan bir farktır, bu büyüklük işletmenin kazanma gücünü gösterir. Bir işletmenin normalin üzerinde kazanç sağlama yeteneği olarak

---

<sup>16</sup> Duran Yağmurlu, Muhasebe Sistemi ve Tek düzen Hesap Planı Açıklamaları, 1.Baskı, İstanbul: Kurtiş Matbaacılık, 1997, s.437.

nitelendirilen şerefiye, işletmenin kendine özgü kazanç sağlama yeteneğinin, ayrı olarak tanımlanabilen maddi ve maddi olmayan duran varlıklarının bir arada çalışması ile bağlantılı olarak ortaya çıkan maddi olmayan avantajlarının sonucudur.

Şerefiye, işletmenin sahip olduğu birçok özellikten oluşmaktadır. Bu özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1. Üstün bir yönetim ekibi,
2. Seçkin bir satış organizasyonu,
3. Rakibin yönetimindeki zayıflık,
4. Etkili reklam,
5. Gizli üretim süreci,
6. İyi işçi-işveren ilişkileri,
7. Yüksek kredi değerliliği,
8. Çalışanlar için üst düzey eğitim programları,
9. Toplumda sahip olunan yüksek yer,
10. Rakiplerin faaliyetlerindeki olumsuz gelişmeler,
11. Diğer işletmelerle lehte ilişkiler,
12. Stratejik yerleşim,
13. Yeteneklerin veya kaynakların bulunması,
14. Uygun vergi koşulları,
15. Uygun devlet düzenlemeleri.

#### **h) Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri**

Kuruluş ve örgütlenme giderleri, iktisadi bir işletmenin ilk tesis ve örgütlenmesine veya faaliyette bulunan işletmenin yeni bir şube açma ve faaliyetini devamlı olarak geliştirmesine ilişkin olan ve karşılığında herhangi bir maddi kıymet iktisap olunmayan giderleri ifade etmektedir.<sup>17</sup>

Kuruluş ve örgütlenme giderlerine; iş ve piyasa etüdü ile proje ve fizibilite raporunun hazırlanması ile ilgili giderler, şirket esas mukavelesi için yapılan giderler, yeni şube açılması için yapılan giderler, örnek olarak gösterilebilir.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> Mehmet Nadir Anca, Yeniden Değerleme ve Amortisman Uygulaması, 1. Baskı, Ankara: Şafak Matbaacılık, 1997, s.185

<sup>18</sup> Ömer Ergenç, “İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ile Peştemallıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:232 (Aralık 2000), s.236-237,

## i) Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Yeni ürün, yöntem veya teknik geliştirme veya mevcut ürün, yöntem veya teknikleri daha ileri götürmeye yönelik harcamalara araştırma ve geliştirme harcamaları denilmektedir.

Aşağıda belirtilen türden harcamalar araştırma ve geliştirme giderleri kapsamında değerlendirilirler:

- Yeni buluşlar için gerekli yeni bilgilere ulaşmak amacıyla yapılan laboratuvar araştırmalarına ilişkin harcamalar,
- Yeni araştırma sonuçlarının veya diğer bilgilerin uygulanma imkanlarının araştırılması amacıyla yapılan harcamalar,
- Olası ürün veya yöntemlerin formüle ve dizayn edilmeleri amacıyla yapılan harcamalar,
- Olası ürünlerin test edilmesi ve değerlendirilmesine yönelik harcamalar,
- Mevcut formülasyon veya dizaynların revize edilmelerine yönelik harcamalar,
- Üretim öncesi prototip ve modellerin dizayn, inşa ve test edilmesiyle ilgili harcamalar
- Ticari anlamda bir önem ifade etmeyen ve seri üretime geçiş sayılmayacak boyuttaki bir deneme üretimi bölümünün dizayn, inşa ve faaliyet giderleri.

## j) Özel Maliyetler

İktisadi işletmeler, üretim ve ticari faaliyetlerini sürdürmek için gerekli olan araçların mülkiyetini ellerinde bulundurabilecekleri gibi bunları maliklerinden kiralama yolunu da seçebilirler. İşletmeler kiracı olarak kullandıkları gayrimenkullere, bazı kıymetler ilave etme ihtiyacı duyabilmektedirler. Kiracı tarafından yapılan bu ilaveler, gayrimenkülü genişletici veya ekonomik değerini sürekli artırıcı nitelikte ise bu ilaveler için yapılan giderlerin toplamına özel maliyet bedeli denir.<sup>19</sup> Kiracı tarafından yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak nitelendirilebilmesi için, oluşturulan değer, gayrimenkulden değer azalışına uğramadan ayrılabilmesi ve ayrıca tek başına bir değer göstermemesi gerekir; bu şartlar yoksa, ayrı ve yeni bir duran varlık söz konusu olur.<sup>20</sup>

### 2.2.4. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Özel tükenmeye tabi varlıklar, üretim faaliyeti ile tam olarak tüketilen ve yerine aynen konulması mümkün olmayan, maden, petrol yatakları, doğalgaz kuyuları, taş ocakları, ormanlar, fidanlıklar gibi değerleri kapsar.

<sup>19</sup> Bayram Güzel, “Özel Maliyet Bedelinin Muhasebesi ve Dönemsonu İşlemleri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:159 (Aralık 2001), s.79

<sup>20</sup> Birol Acar, “Özel Maliyet Bedeli”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:232 (Aralık 2000), s. 166

Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar adını taşıyan 8 no.lu Türkiye Muhasebe Standardı'nda özel tükenmeye tabi varlıklar aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

"Özel tükenmeye tabi varlıklar; belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan, üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan giderleri içerir."

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre özel tükenmeye tabi varlıklar hesap grubu aşağıdaki hesapları kapsar.

- 271 ARAMA GİDERLERİ
- 272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 277 DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
- 278 BİRİKMiŞ TÜKENME PAYLARI(-)
- 279 VERİLEN AVANSLAR

Bazı duran varlıkların üretim sürecine katılmaları sırasında değer yitirmeleri fiziki olarak tükenmelerine bağlı olabilir. Taş ve kömür ocakları, madenler ve ormanlarda üretim sürecine katılmaları ile zaman içinde "tükenme" söz konusudur. Bu tür tükenme etkisine uğrayan varlıklar için, yerine konulmamak üzere yitirilen değeri karşılamak üzere "tükenme payı" ayrılması söz konusudur. Bu varlıklarda fiziki bir tükenme söz konusu olduğu için amortisman sözü yerine "tükenme payı" deyiminin geniş bir biçimde kullanıldığı görülmektedir.

### **2.3. Amortismanın Amacı ve İşlevleri**

Amortismanın amacı; genel olarak iktisadi işletmelerin sermaye unsurlarında çeşitli nedenlerle ortaya çıkan değer azalışlarını ait oldukları devrelere yüklemek, değerini kaybeden duran varlıkları yenilemek, belirli bir zamanda işletmeye dahil duran varlıkların gerçek değerlerinin tespitini sağlamak suretiyle işletmenin gerçek durumunu ortaya çıkarmak, sermayeyi korumak ve devam ettirmektir.<sup>21</sup>

İşletmede sermayeyi aynen koruma ve devam ettirme amacını güden amortisman aynı zamanda bir maliyet ve gider unsurudur. Eskime payları hesaben bulunarak gider yazılır ve toplanan tutarlar ileride eskiyen ve değerini kaybeden duran varlıkların yerlerine yenilerinin konmasını sağlar.

---

<sup>21</sup> Osman Selim Kocahanoğlu ve Naci Yüksel, Amortisman Hukuku ve Uygulaması, 1. Baskı, İstanbul: Temel Yayınları, 1984, s.19

Amortisman ayırmanın işlevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Amortisman ayrılması, duran varlıkların değerlerinin faydalı ömürlerine dağıtılmasına olanak vererek, firmanın dönem giderlerini belirlerken, yatırım (sermaye) harcamalarından her hesap dönemine düşen payın hesaba katılmasını sağlar ve duran varlıkların net değerlerinin saptanmasına olanak verir.

Mali Politikadaki İşlevi: Amortismanın asıl amacının sermayeyi korumak ve devam ettirmek olması nedeniyle, devletin amortisman politikası makro açıdan sermayeyi yakından ilgilendirmektedir. Çoğu batılı ülkelerde de amortisman, ekonomik hayatı yönlendirmek için bir araç olarak kabul edilmiştir. Devlet bu aracı, amortisman yöntemlerinde değişiklik yapmak veya süreyi kısaltmak yoluyla kullanabilir. Ekonomide yatırımların durduğu, depresyon belirtilerinin görüldüğü hallerde, amortisman süreleri kısaltılarak; amortisman tabi varlıklara yatırılan fonların daha kısa zamanda işletmelere dönmesiyle yeniden yatırım yapılması sağlanabilir.

Aynı şekilde amortisman yöntemlerinde yapılan değişikliklerle de amortismanlardan, yatırımları teşvik edici bir unsur olarak faydalanılabilir.

Maliyet Unsuru Olma İşlevi: Amortisman, üretim yapan bir sanayi işletmesinde maliyet unsurudur. Bu tür işletmelerde, doğru bir satış politikası belirlenmesi ve gerçekçi bir fiyat saptanabilmesi için, maliyeti oluşturan unsurların ve bu arada da amortismanların dikkatli bir şekilde mamullere yüklenmesi gerekir. Amortismanların maliyete yüklenmemesi durumunda fiyatlar düşük saptanarak, muhtemel kar kayıplarına neden olabilecektir. Bunun aksine maliyet hesaplamalarında amortismanın normalden fazla yüklenmesi durumunda ise fiyatlar yüksek saptanarak; firmanın rekabet gücünü kısıtlayıp gereksiz yere pazar kaybına neden olabilir.

Fon Biriktirme İşlevi: Amortisman ayırma, bir kısım fonların firmada tutulmasını, vergi, kar vb. adlar ile dağıtılmamasını sağlayan bir muhasebe işlemidir.

Kapasite Artırma İşlevi: İşletme, amortisman ayrılması ile sağlanan fonları kullanarak kapasitesini genişletme imkanına sahip olmaktadır.

### **2.3. Amortisman Ayrılmasını Gerekli Kılan Etkenler**

#### **2.3.1. Teknik Etkenler**

Teknik etkenler, duran varlığın üretimde bulunma ve hizmet yapma gücünü belirleyen etkenlerdir. Bu etkenler teknik ömrü belirler. Üretim gücünün sona ermesi, duran varlığın fiziki gücünün de tükenmesi

demek olduğundan, teknik ömre fiziki ömür de denilir. Teknik etkenler aynı zamanda fiziki etkenlerdir.

Amortisman ayrılmasını gerekli kılan teknik etkenler aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

#### a) **Yıpranma ve Aşınma**

Duran varlıkların kullanılmaları ve doğal koşullar, yıpranma ve aşınmaya neden olur. Bir makinenin çalışırken sürtünmeye maruz kalan bölümünün kullanım sonucu aşınması, doğal etkenlerle zaman içinde bir binanın dış yüzeyinde ortaya çıkan bozulmalar, yıpranma ve aşınmaya örnek gösterilebilir. Bu yıpranma ve aşınmalar, parça değişimleri, bakım ve onarım ile giderilerek teknik ömrün uzatılmasına çalışılabilir. Ne var ki duranvarlıklara göre farklı olmakla beraber, alınan önlemlere rağmen bir değer yitirilmesi söz konusudur. Değer yitirilmesinin duran varlıklara göre farklı olmasının nedeni, yıpranma ve aşınma ile duran varlığın iş görebilmesinde ortaya çıkan değişme, bakım-onarım ve parça değişiminin derecesi ve olayın olumsuz etkisini giderme durumu ve yıpranma-aşınmaya önlem alınca kadar geçen zaman içinde duran varlığın değerinde ortaya çıkan düşmelerdir.<sup>22</sup>

Yıpranma ve aşınmaya bağlı olarak duran varlıkta meydana gelecek değer kayıpları başlangıçta, bakım-onarım ve parça değişimi yoluyla telafi edilebilirken bir süre sonra bunlar da yetersiz kalacaktır.

Sürekli ve zorlayıcı kullanım, yıpranma ve aşınmayı giderici önlemlere rağmen teknik ömrü kısaltır ve duran varlıkların kullanılamaz duruma gelmelerine neden olur ya da bakım onarım masrafları ile parça değişim harcamaları öylesine yükselir ki duran varlığın maliyeti ile üretkenliği arasındaki ilişki, duran varlığın yenilenmesini gerekli kılabilir. Bu nedenle yıpranma ve aşınma, duran varlıklar için amortisman ayrılmasını gerekli kılan nedenlerdendir.

Bazı durumlarda duran varlıkların aşırı kapasite ile kullanımı söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, duran varlıktaki yıpranma ve aşınma normalden çok daha fazla olacak ve teknik ömür daha kısa sürecektir. Vergi Usul Kanunu, Maliye Bakanlığı'nın iznini almak kaydıyla bu gibi durumlarda normal amortisman oranından daha yüksek oranda amortisman ayrılmasına olanak tanımıştır. Bu konuyla ilgili açıklamalar, çalışmanın fevkalade amortismanla ilgili bölümünde yapılacaktır.

---

<sup>22</sup> Necmettin Eroğlu, Amortisman ve Tatbikatı, 2. Baskı, İstanbul: Dilek Matbaası, 1974, s.10.

## **b) Bozulma ve Eskime**

Duran varlıkların uğradığı değer kayıplarının bir kısmı, kendi niteliklerine bağlı olarak oluşabilir ve bu nedenle bu tür değer kayıplarının normal bakım ve onarım yoluyla karşılanması mümkün olmayabilir. Örneğin metalik kazanlar, binalar, elektrik ve havagazı tesisatı, su ve kanalizasyon tesisatı gibi varlıklar bu niteliktedir.<sup>23</sup> Bunlar kullanılmaları dahi eskimeyle, çürümeyle ve bozulmayla karşı karşıyadırlar. Belirli bir zaman sonra bu varlıklar artık kullanılamaz duruma gelirler. Bu nedenle, amortisman yönteminin seçilmesinde ve amortisman oranının saptanmasında bu konunun göz önünde tutulması gerekmektedir.

## **c) Beklenmedik Olaylar Nedeniyle Duran Varlığın Yararlanılamaz Duruma Düşmesi**

Ne zaman ortaya çıkacağı belli olmayan deprem, su basması, yangın gibi doğal afetler ile savaş sırasında duran varlık kullanılamaz duruma düşebilir. Bu olayların duran varlığın teknik ömrünü sona erdirmesi, önceden belirlenemeyen bir zamanda ortaya çıktığından, sürenin tahmin edilerek belirli dönemlerde amortisman ayrılmasına olanak bulunmaz. Bu olaylarla, belirli olmayan zamanda karşılaşılması da yeterli amortisman birikiminin henüz sağlanamamış olma olasılığını ortaya çıkarır. Dolayısıyla, bu şekilde sona eren teknik ömrün amortismanlarla karşılanmasına olanak bulunmayabilir. Bu nedenlerden dolayı, beklenmedik olaylar nedeniyle ortaya çıkan değer kayıplarının karşılanması, amortisman ayrılması yerine varlıkların sigortalanmasıyla sağlanır.<sup>24</sup>

Yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler için fevkalade amortisman yönteminin, Maliye Bakanlığının izni ile uygulanacağı Vergi Usul Kanunu'nun 317'nci maddesinde yer almıştır. Yasa maddesinin doğal afet kavramı ile anlatılmak istediği şey sadece tabiatın neden olduğu yıkımlar değil, işletmenin makul çaba ile önleyemeyeceği, insan iradesini aşan yıkımlardır.<sup>25</sup> Burada yapım hataları sözkonusu değildir. Örneğin kendiliğinden çöken bir bina için fevkalade amortisman uygulanması mümkün değildir.<sup>26</sup>

---

<sup>23</sup> Ali Abdullah Doğan, M. Cengiz Ünlü ve Cahit Dicle, Amortismanlar, 1. Baskı, Ankara: Şafak Matbaası, 1984, s.21

<sup>24</sup> Mehmet Ali Aktuğlu, Amortismanlar ve Muhasebeleştirilmeleri, 1. Baskı, İzmir: Ege Üniversitesi Matbaası, 1968, s.37

<sup>25</sup> Bünyamin Öztürk ve Mustafa Özer, Dönem sonu Envanter işlemleri, 1.Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2001,s.217

<sup>26</sup> M.Emin Akyol,"Kazanç Vergilerinde ve Gerçici Vergide Fevkalade Amortisman", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Say1:170 (Haziran2002),s.11.



### c) **Bakım-Onarım ve Parça Değişiminin Zamanında ve Gerektiği Biçimde Yapılmaması**

Bilindiği gibi duran varlığın faydalanma (ekonomik) ömrünün uzatılması normal bakım-onarım ve parça değişiminin zamanında yapılmasına bağlıdır. Zamanında yapılmayan bakım ve onarım, duran varlığın normal yararlanma süresini de kısaltır. Normal bakım ve onarım giderleri, amortisman ayrılmasına gerek kalmaksızın küçük miktarda cari harcamalar şeklinde gerçekleştirilebilmesine rağmen zamanında yapılmayan ve buna bağlı olarak beklenenden daha kısa sürede varlığın ekonomik ömrünü kaybetmesine neden olan kusurlu davranışların telafisi normal harcamalarla karşılanmayacak miktarlara ulaşılabilir.

Bakım-onarım hizmetlerinin gerektiği gibi yapılmaması, yedek parça değişiminin geç ya da yanlış yapılması gibi sebeplerle, duran varlığın ömrünün normalden kısa sürmesi durumunda fevkalade amortisman ayrılmasına genellikle izin verilmemektedir. Maliye Bakanlığı bu durumun işletmenin kusurundan kaynaklandığını kabul etmektedir.

### 2.4.2. İktisadi Etkenler

İktisadi etkenler, duran varlığın rekabet koşullarına uygun sayı ve maliyette hizmet ya da mamul üretme olanağını yitirmesine neden olan etkenlerdir. Buna duran varlığın üretim verimliliğini yitirmesi de denilebilir.

Duran varlık fiziksel olarak üretimde bulunabilir ancak üretim sayıca ya da maliyet açısından rekabet koşullarına uygun niteliğini yitirmiş olabilir. Bu duran varlığın fiziksel (teknik) yaşamı ile hizmet (iktisadi,ekonomik) yaşamı arasındaki temel farkı oluşturur. Yine bu nedenden dolayı iktisadi (ekonomik) ömür, genellikle teknik ömürden kısa olur.

Amortisman ayrılmasını gerekli kılan iktisadi etkenler aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

### a) **Duran Varlığın Yetersiz Durumda Kalması**

Bir firma tahmin edilenden daha büyük bir hızla büyürse duran varlıklarının yetersiz duruma düşmesinin sıkıntısını çekebilir. Bu sebepten dolayı firma, ürün ya da hizmetlerine olan talebe cevap veremeyebilir. Örneğin firma, artan üretimini karşılamak amacıyla yeni bir binaya ihtiyaç duyabilir. Burada eski bina kullanılabilir durumda olmasına rağmen işletmenin amaçlarını karşılamada yetersiz duruma gelmiştir.

## **b) Teknolojik Gelişme Sonucunda Yerine Geçme**

Teknolojik gelişme ve yeni buluşlar neticesinde ortaya çıkan yeni üretim teknikleri ve bu gelişmelerin sonucunda elde edilen yeni varlıklar, eskilerinin yerini almakta ve bu değişikliği zorunlu kılabilir. Aksine bir uygulama yani eski teknoloji ile üretimi sürdürme çabası yeni teknoloji ile çalışan işletmelere karşı olumsuz rekabet koşulları içerisinde girmek demek olacağından ekonomik ömrünü tamamlayan varlığın üretim dışı bırakılması ve ileri teknoloji ile üretim yapan varlığın satın alınması gerekecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 317'nci maddesi, yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelen duran varlıklar için fevkalade amortisman ayrılmasına olanak tanımıştır.

## **c) Moda ve Benzeri Etkenlerle Mamule Olan Talebin Değişmesi**

Mamule olan talep moda değişmesi gibi etkenlerle yerini başka ürünlere bırakılabilir. Bu durumda sürüm olanağını yitiren mamulünü üretiminde kullanılan duran varlığın üretim dışı kalması gerekebilir. Bu durumda duran varlık ekonomik ömrünü tamamlamış olacaktır. Genel olarak moda değişmesine yeni ürünün doğuşu yol açmaktadır. Yeni ürün ise çoğunlukla teknolojik gelişmenin ya da yeni bir buluşun sonucu olarak ortaya çıkmaktadır bu durumda kuruluş talebin yöneldiği ürünü üretebilmek için eski makineyi bir yana bırakmak ve yeni makine satın almak durumundadır.

## **d) Duran Varlıkların Üretim Akışı İçerisindeki Etkinliklerini Artırmak**

Bazı duran varlıkların üretim akışı içindeki etkinliklerini artırabilmek için bu varlıkları yenilemek gereği ile karşılaşılabılır. Bu durumu ortaya çıkaran nedenler arasında, aynı teknik yapıya sahip bir duran varlığın üretime başlaması ile uzun süreden beri çalışmakta olan benzer duran varlığın üretim dışı bırakılması ve verimi daha yüksek ya da birbirini izleyen işlemleri birarada yapabilen duran varlığın çalışmasını sürdürmekte olan duran varlık yerine üretimde etkinlik sağlamak üzere alınması gereği gösterilebilir. Bu durumda, eski duran varlık üretim gücünü korumasına rağmen, ekonomik ömrünü tamamlamış ve yerini yenisine bırakmış olacaktır.

## **e) Sosyal Siyasal ve Kültürel Gelişmeler**

İhtiyaçların artması, siyasi rejimde değişmeler olması, geleneklerin ve alışkanlıkların değişmesi, bazı üretim araçlarına olan gereksinimi azaltarak bunların ekonomik ömürlerini tamamlanmasına neden olabilir.

Bir ülkenin ekonomik coğrafyasında ortaya çıkan gelişmelerde amortismanlara etki edebilir. Örneğin yeni iş merkezlerinin, endüstri merkezlerinin ortaya çıkması, yeni yolların yapılması, limanların açılması, demiryollarının tamamlanması, ekonomik hareketlerin bütününe yeni yönler ve karakterler verebilir. Bu durumda bazı kuruluşlar faaliyetlerini genişletmek, durdurmak veya taşınmak zorunda kalabilirler. Böylece tesislerin ekonomik ömürleri sona erebilir.

Koruyucu ve ikame edici bir iktisadi politikadan liberal bir iktisat politikasına geçilmesi, dışsatımın gelişme göstermesi, ülkeye daha çok yabancı turist gelmesi, yurtdışına çıkışların kolaylaşması, uluslararası iktisadi ve politik anlaşmalar yapılması ülkenin sanayi yapısında ve yatırımlarında önemli değişimler ortaya çıkaracaktır. Bu değişikliklere uygun olarak da kuruluşların mamül üreten ve hizmet veren araçlarının değiştirilmesi gereği ile karşılaşabilecektir.

### **2.4.3. Sürekli İlişkilerin Ortaya Çıkardığı Etkenler**

Kuruluşun çalışma süresini kısıtlayan çok sayıda etkenle karşılaşmak mümkündür. Bu etkenler süreli ilişkileri ortaya çıkarır. Kuruluşun bu süre içerisinde yatırımın amortismanını tamamlaması gerekir.

Sürekli ilişkileri ortaya çıkartan bazı etkenler aşağıda ki gibi belirtilebilir.

#### **a) Kuruluş Çalışmalarının Belirli Süre ile Sınırlanmış Olması**

Belirli bir süre sonunda, duran varlıkların terkedilmesi durumunda kalınabilir. Kuruluşa verilen çalışma izninin süreli oluşu ya da ayrıcalıklı çalışma hakkının sona ermesi gibi nedenlerden dolayı duran varlıklar terkedilerek çalışmalarını sona erdirmek zorunda kalınabilir.

#### **b) Varlıkların Tükenmesi**

Maden, taş ocağı, orman işletmelerinin faaliyet süresi rezerv miktarına bağlıdır.

Örneğin madende, rezerv bittiği zaman işletmenin faaliyetleri de sona erer.

### **2.5. Hizmet Süresi Kavramı**

Hizmet süresi yerine, ekonomik ömür, hizmet ömrü, faydalı ömür gibi isimler de kullanılmaktadır.

Hizmet süresi, duran varlığın işletme faaliyetlerinde kullanılacağı zamanı ifade etmektedir.

Bir duran varlığın verimli bir şekilde kullanılması için yapılan bakım maliyetleri duran varlığın fiziksel ömrünün sonuna doğru artış gösterir. Bu durum hizmet süresinin, çoğu zaman fiziksel ömürden kısa olmasının sebebidir. Bu nedenle bir duran varlığın hizmet ömrünün belirlenmesinde fiziksel ve ekonomik faktörleri dikkate almak gerekir. Bir duran varlığın hizmet süresini etkileyen fiziksel faktörler, kullanımdan ve zaman geçmesinden kaynaklanan normal aşınma ve yıpranmalardır. Araziler istisna olmak üzere, firmanın gelir yaratma sürecinde kullanılan duran varlıkların hizmet potansiyellerinin sona ermesi kaçınılmaz bir olgudur. Tamir ve bakım politikaları, firmalar arasında değişebildiği için aynı duran varlıkların hizmet süresi ve fiziksel ömürlerinin tahmini bir firmadan başka bir firmaya değişebilmektedir. Özellikle sanayileşmiş ve ileri teknoloji kullanan ekonomilerde ekonomik faktörlerin hizmet süresinin belirlenmesinde daha belirleyici olduğu görülmektedir. Ekonomik faktörler; modası geçme (demode olma), yetersizlik ve değişen ekonomik koşulları kapsamaktadır.

Duran varlıkların yerine daha verimli çalışan varlıkların ortaya çıkması ve bu duran varlıkların yenileriyle değiştirilmesi işletme açısından ekonomik açıdan daha yararlı olması durumunda varlıkların demode olması ile karşılaşılır. Yeni buluşlar ve teknolojik gelişmeler, varlıkların fiziksel ömürleri tamamlanmadan hizmet ömürlerini kısaltmaktadır.

Daha öncede açıklandığı gibi firma tahmin edilenden daha büyük bir hızla büyürse varlıkları yetersiz duruma düşebilir. Bu durumda yetersiz duruma düşen varlık fiziksel olarak iyi durumda olsa da yenisiyle değiştirilmesi gerekir.

Son olarak değişen ekonomik koşullar, duran varlıkların hizmet potansiyellerini azaltabilir. Enflasyon, enerji krizleri ve tüketici tercihlerindeki değişiklikler, değişen ekonomik koşullara örnek olarak gösterilebilir.

Firma, yeni varlıkların hizmet sürelerinin tahmininde benzer varlıklara ait deneyimlerine dayanarak karar verebilir. Eğer varlıklar ile ilgili deneyimi yoksa diğer firmaların deneyimlerinden yararlanabilir veya mühendislik çalışmalarına başvurabilir.

## **2.6. Hurda Değer Kavramı**

İşletmede kullanılan bir duran varlığın kendisinden fayda sağlanamayacağı düşünüldüğü anda elden çıkarılması durumunda elde edilecek nakit giriş hurda değer olarak adlandırılır.<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> Mine Tükenmez ve Diğerleri, MSUGT'ne Göre Finansal Yönetim, 1.Baskı, izmir: Vizyon Yayınları, 1999,s.849

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, bir duran varlığın kullanımına başlanmadan veya kullanımı sırasında hurda değerinin tahmin edilmesi zordur ve bu konuda çoğunlukla subjektiflikten uzak kalınmaz. Gelecekle ilgili yaşanan belirsizlikler ve bazı durumlarda duran varlıkların ekonomik ömürlerinin sonrasında da kullanıldıkları

gibi gerçekler nedeniyle hurda değerini sıfır olarak belirlenmesi gerektiği iddia edilebilir.

Vergi Usul Kanunu, saptanmasının zor olması nedeniyle hurda değerinin gözönünde tutulması koşulunu getirmemiştir.

## **2.7. Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Sistemlerinde Amortisman Uygulamaları**

### **2.7.1. Almanyada ki Uygulamalar**

Alman Vergi Sisteminde en yaygın şekilde kullanılan amortisman ayırma metodu normal (değişmez yüzdeler) yöntemidir. Amortisman, bazı iktisap maliyeti veya firma içinde üretilmişse üretim maliyetidir. Ancak bu bedelden devletin sağladığı yatırım teşvikleri indirilmektedir, Hurda değeri de sıfır olarak kabul edilmektedir. Normal amortisman yönteminin dışında azalan bakiyeler yöntemi kullanmak ise bazı durumlarda mümkündür. Azalan bakiyeler yöntemi taşınabilir varlıklar (makinelere gibi) için kullanılabilir. Azalan bakiyeler yönteminin uygulanması halinde amortisman oranı normal amortisman oranının % 300'üne kadar çıkabilecektir. Ancak, burada bir sınırlama söz konusudur, uygulanacak oran duran varlığın net değerinin % 30'unu geçemeyecektir.

Ayrıca, azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman metoduna geçebilmek mümkündür.

Fakat, normal amortisman yöntemi uygulanmaya başlandıktan sonra azalan bakiyeler yöntemine geçmek mümkün olamamaktadır.

Binalar dışındaki varlıklar için amortisman oranları kanunla belirlenmiş değildir. Çünkü, binalar için yalnızca normal amortisman yöntemi uygulanabilmektedir. Ancak, Federal Maliye Bakanlığı binalar dışındaki duran varlıklar için faydalı ömür rehberleri hazırlamakta ve yayınlamaktadır. Tablo 1'de görüleceği üzere binalar için amortisman oranı % 2 ile % 4 arasındadır. Şirket binaları için % 4 oranı uygulamak mümkündür, ancak bu oranın uygulanabilmesi için binanın edinilme tarihinin ve inşasının 31.12.1993'ten önce alınmış olması gerekmektedir.

Tablo 1. Almanya'da Uygulanan Bazı Amortisman Oranları

Duran varlık türü	Oran(%)
Maddi olmayan duran varlıklar	
şerefiye	6.67
Özel bir sözleşme gerektirmeyen maddi olmayan duran varlıklar	20
Binalar	2-4
Üretim cihazları	
Enerji üreten cihazlar	7
Enerji dağıtım cihazları	5-7
Motorlar	
Petrolle çalışan motorlar	20
Elektrik motorları	12
Türbinler	7
Nakliye cihazları	
Asansörler	14
Demiryolları	4-10
Vinçler	7-10
Taşıtlar	
Lokomotifler ve vagonlar	5
Diğer özel vagonlar	7
Otomobil ve kamyonlar	25
Hava taşıtları	12-20
Her türlü makineler	10
Demirbaşlar	
Büro demirbaşları	10
Büro makineleri ve bilgisayar sistemleri	20
Depo ve laboratuvar demirbaşları	10'tedir.

Bir yıllık amortisman ayrılabilmesi için duran varlığın, hesap döneminin ilk altı ayı içerisinde kullanılmış olması zorunluluğu vardır. Bu süre altı aydan az ise yalnızca altı aylık amortisman uygulanabilir.

Yukarıdaki oranları incelediğimizde faydalı ömürlerin örneğin otomobillerde 4, büro makineleri ve bilgisayar sistemlerinde 5, büro demirbaşlarında 10, her türlü makineler için 10 ve binalar için de 25-50 yıl olduğunu görüyoruz.

### 2.7.2. İngilteredeki Uygulamalar

İngiltere vergi sisteminde herhangi bir duran varlığın aktifleştirilip amortismanına tabi tutulabilmesi için aşağıdaki altı gruptan birine dahil olması gerekmektedir:

- Endüstriyel binalar ve bazı oteller.
- Makineler ve tesisler (motorlu taşıt araçları ve gemiler dahil)
- Madenler.
- Bilimsel araştırmada kullanılan duran varlıklar.

- Sınai know how ve patentler.
- Tarım ve ormancılıkla ilgili bina ve tesisler.

İngiltere'deki vergi uygulamalarında yalnızca normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemlerine izin verilmektedir. Aşağıdaki tabloda bazı amortisman oranları yer almaktadır:

Tablo 2. İngiltere'de tipik amortisman oranları

Varlıklar	Amortisman Yöntemi	Oran
Ticari binalar ve yapılar, oteller, tarım ve ormancılıkla ilgili bina ve tesisler (bilimsel araştırmada kullanılan binalar hariç)	Normal	4
Bilimsel araştırmada kullanılan duran varlıklar	Azalan bakiyeler	100
Madenler	Azalan bakiyeler	
Madenin iktisabı halinde		10
Maden arama harcamaları		25
Makineler ve tesisler	Azalan bakiyeler	25
Bilgisayar sistemleri	Azalan bakiyeier	25
Büro demirbaşları	Azalan bakiyeler	25

Tabloda görüldüğü üzere bilimsel araştırmalarda duran varlıklar için % 100'lük bir amortisman uygulaması sözkonusudur. Ayrıca, duran varlıkların büyük çoğunluğu için azalan bakiyeler yöntemi kullanılmaktadır. Ancak, bilimsel araştırma dışındaki amaçları için kullanılan binalar için normal amortisman metodu uygulanmaktadır. Binalar için amortisman süresi 25 yıl olarak saptanmıştır. Ancak, binalar için teşvike tabi, "enterprise zone" adı verilen, geri kalmış bölgelerde % 100 oranı uygulanarak ilk yıl içerisinde itfa mümkün olabileceği gibi, normal amortisman yöntemi kullanılarak 4 yıl içerisinde itfa da olanaklı olabilmektedir.

### 2.7.3. A.B.D'deki Uygulama

1981 yılından önce satın alınmış bulunan duran varlıklar için azalan bakiyeler ve yıl sayıları toplamı yöntemlerinin uygulanması A.B.D. vergi mevzuatınca kabul edilmekteydi. 1981'den itibaren Amerikan vergi sistemine bir diğer hızlandırılmış maliyetin geri ödenmesi sistemi" (ACRS) adı verilen bu sistem azalan bakiyeler yöntemine benzemektedir. Daha sonra bu yöntem revizyona tabi

tutulmuş ve 31.12.1986 tarihinde "revize edilmiş hızlandırılmış maliyetin geri ödenmesi sistemi" (MACRS) ortaya çıkmıştır. 1986 yılından sonra edinilen bütün duran varlıklar için bu sistem uygulanmaktadır. Bu sistemde aşağıda anlatılacağı üzere azalan bakiyeler ve normal amortisman yöntemleri birlikte uygulanmaktadır.

1986 Vergi Reform Kanunu amortismanına tabi duran varlıkları değişik sınıflara ayırmaktadır. Gayrimenkuller dışındaki maddi duran varlıklar için sözkonusu olan bu sınıflar 3 yıllık sınıftan başlayarak, 5 yıllık, 7 yıllık, 10 yıllık, 15 yıllık ve 20 yıllık sınıfa kadar gider. Bu sınıflandırma duran varlıkların özelliklerine göre yapılmaktadır. Örneğin, bilgisayarlar 5 yıllık sınıfın içerisinde yer alırken büro mobilyalarının içinde bulunduğu sınıf 7 yıllık sınıf olmaktadır. Gayrimenkuller için ise iki sınıf sözkonusudur ve her iki sınıfa da normal amortisman uygulaması yapılmaktadır. Sınıflardan birincisi olan ikamete tahsis edilmiş kiralık gayrimenkullerde amortisman süresi 27.5 yıl, ikamet dışı kullanılan gayrimenkullerde ise 31.5 yıldır.

Gayrimenkuller için yalnızca normal amortisman uygulanırken gayrimenkul dışında kalan tüm maddi duran varlıklar için normal amortisman veya MACRS uygulanabilmektedir. MACRS sisteminde hızlandırılmış amortisman uygulaması iki şekilde sağlanmaktadır:

- **Bincisi**, herhangi bir sınıfta yer alan duran varlıklar için öngörülen hizmet süresi gerçekte beklenen hizmet sürelerinden daha kısadır. Örneğin, yıllık sınıfta bilgisayarlar, büro makineleri ve ağır kamyonlar yer alır. Normalde bu varlıkların faydalı ömürleri 5 yıldan daha uzundur. Böylece, normal amortisman uygulaması yapılırsa bile sınıf için öngörülen süre gerçekte beklenen süreden daha kısa olduğundan amortisman uygulamasında bir hızlandırma sözkonusudur.

- **İkincisinde**, MACRS uygulaması sırasında azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmektedir. Bu geçiş noktası öyle bir noktadır ki bu nokta geçilince normal amortisman uygulaması azalan bakiyeler uygulamasından daha fazla amortisman ayrılmasına olanak sağlamaktadır. Böylelikle, ayrılacak amortismanın maksimize edilmesi mümkün olmaktadır.

Vergi amortismanı uygulamalarında 1980'den sonra edinilen duran varlıklar için hurda değerleri sıfır kabul edilmektedir. Ayrıca, maddi duran varlıklar yıl başında dahi iktisap edilse ilk yıl için yalnızca 6 aylık amortisman ayrılabilir. Kalan süre varlığın faydalı ömrüne eklenerek daha sonra itfa edilmektedir.

MACRS metodunun uygulanması ile ilgili bir örnek vermek için 1993 yılı Ocak ayında 10,000 dolara iktisap edilen bir ağır kamyonu ele alalım. Ağır kamyon 5 yıllık sınıfta yer almaktadır.



Başlangıçtaki amortisman oranı normal amortisman oranı olan % 20'nin iki katıdır, yani % 40'tır. İlk yılın amortismanı 6 aylık ayrılacağına göre vergi amortismanı hesaplamaları aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 3. MARCRS- Azalan bakiyeler

Net değer (\$) Yıllar	(1.1 itibariyle)	Oran (%)	Yıllık amortisman (\$)
1993	10,000	40/2	2,000
1994	8,000	40	3,200
1995	4,800	40	1,920
1996	2,880	40	1,152

31.12.1996'dan sonra MACRS metodu azalan bakiyelerden normal amortismanına geçecektir. Çünkü, 31.12.1996'dan sonra normal amortisman uygulaması azalan bakiyeler uygulamasına nazaran daha fazla amortisman ayrılmasına imkan sağlayacaktır.

31.12.1996'ya gelindiğinde amortisman süresi 3.5 yıldır. İlk yıl yapılan yarım yıl uygulaması buçuklu bir rakamın ortaya çıkmasına neden olmaktadır. 3.5 yıl amortisman uygulandığına göre daha 1.5 yıllık bir süre vardır. Ve, 31.12.1996 itibariyle net değer (2.880-1,152) = 1,728 dolardır. Bu değere % 40 azalan bakiyeler oranı uygulandığında 1997 amortismanı (1,728 x % 40) = 691.20 dolar olarak bulunacaktır. Fakat bu net değer kalan 1.5 yıllık süreye normal amortisman yöntemi kullanılarak dağıtıldığında 1997 yılı amortismanı (1,728) x (1/1.5) = 1,152 dolar olarak bulunacaktır. Böylece, normal amortisman yöntemince bulunan 1,152 dolar, azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanan 691.20 dolardan daha yüksek bir amortisman tutarı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu şekilde, son yılın amortismanı da (1,728) x (0.5/1.5) = 576 olarak bulunmaktadır.

Tablo 4. MACRS Normal Amortisman

Yıllar	Net değer (\$) (1.1. itibariyle)	Kalan Süre	Yıllık amortisman (\$)
1997	1,728	1.5 yıl	1,152
1998	576	0.5 yıl	576

MACRS hesaplamalarını kolaylaştırmak için Amerikan vergi idaresi demek olan IRS (İç Gelirler Servisi) her duran varlık sınıfı için tablolar hazırlamaktadır.

Aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere yukarıdaki örneğimizdeki rakamlara çok daha kolaylıkla ulaşmak mümkündür. 5 yıllık sınıfa baktığımızda ilk yılın amortismanını (10,000 x % 20) = 2,000 dolar, ikinci yılın amortismanını (10,000 x % 32) = 3,200 dolar, üçüncü yılın amortismanını (10,000 x % 19.20) = 1,920 dolar, dördüncü yılın amortismanını 1,152 dolar, beşinci yılın amortismanını da

(10,000 x % 11.52) =1.152 dolar ve kalan amortismanı da (10,000 x % 5.76)= 576 dolar olarak bulmaktayız.

3, 5, 7 ve 10 yıllık sınıflar için % 200 azalan bakiyeler oranı, 15 ve 20 yıllık sınıflar için ise % 150 azalan bakiyeler oranı kullanılmaktadır.

Maddi olmayan duran varlıklar için Amerikan vergi sisteminin öngördüğü süre ise genellikle 15 yıldır.

Tablo 5. MACRS'e göre amortisman oranları

Yıl sayısı	Sınıflar						
	3 yıllık	5 yıllık	7 yıllık	10 yıllık	15 yıllık	15 yıllık	
1		33.33	20.00	14.29	10.00	5.00	3.750
2		44.45	32.00	24.49	18.00	9.50	7.219
3		14.81	19.20	17.49	14.40	8.55	6.677
4		7.41	11.52	12.49	11.52	7.70	6.177
5			11.52	8.93	9.22	6.93	5.713
6			5.76	8.92	7.37	6.23	5.285
7				8.93	6.55	5.90	4.888
8				4.46	6.55	5.90	4.522
9				6.56	5.91	4.462	6.56
10				6.55	5.90	4.461	6.55
11				3.28	5.91	4.462	3.28
12						5.90	4.461
13						5.91	4.462
14						5.90	4.461
15						5.91	4.462
16						2.95	4.461
17							4.462
18							4.461
19							4.462
20							4.461
21							2.231

### **3. TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE AMORTİSMAN KAVRAMI**

#### **3.1. Vergi Usul Kanununa Göre Amortisman Kavramı**

Vergi Usul Kanununun 313üncü maddesine göre işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, aynı kanunun 269uncu maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin VUK' nun değerlendirilmesine göre belirlenen değerlerinin aynı kanunda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yok edilmesi amortisman mevzusunu teşkil eder. Başka bir tanıma göre amortisman ayrılması, duran varlığın maliyetinin, onun yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması işlemidir.<sup>28</sup>

#### **3.2. Türkiye Muhasebe Standartları 16' ya Göre Amortisman kavramı**

İşletmelerin genel faaliyet alanı ne olursa olsun bilançolarında yer alan maddi duran varlıklar özel bir öneme sahiptir. Ticaret ve hizmet işletmelerinde maddi duran varlık yatırıma çok fazla ihtiyaç duyulmasa bile, edinilmiş olan duran varlıklar ile ilgili muhasebe işlemleri muhasebe akışı ve raporlamada önemli bir yer tutmaktadır. Sanayi işletmelerinde ise öncelikle duran varlık yatırımlarının yapılması gerekmektedir. Edinilen maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi ve bu varlıklardaki değer kaybının amortisman yolu ile gidere dönüştürülmesi finansal tabloların gerçek durumu yansıtması açısından dikkatle üzerinde durulan bir konudur. Ayrıca sanayi işletmelerinde amortisman payları sadece dönem gideri olarak değil üretilen mamullerin bir maliyet unsuru olarak da önem arz etmektedir.

---

<sup>28</sup>Öztin Akgüç, **Finansal Yönetim**, 7. baskı, İstanbul, Avcıol Basım Yayın, 1998, s.435

## 4. MEVCUTLARDA AMORTİSMAN

### 4.1. Amortismanına Konu Olan Varlıklar

VUK'nun 313üncü ve 269uncu Maddeleri birlikte değerlendirildiğinde amortismanına tabi iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir:

- Gayrimenkuller
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı
- Tesisat ve makineler
- Gemiler ve diğer taşıtlar
- Alet, edevat, mefruşat
- Demirbaş eşya
- Sinema filmleri
- Gayri maddi haklar

### 4.2. Amortismanına Tabi Olmanın Genel Şartları:

Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesinde amortisman konusu açıklanırken aynı zamanda bir firmanın sahip olduğu iktisadi kıymetlere amortisman ayırabilmesinin koşullarında şu şekilde açıklanmıştır:

#### 4.2.1. İşletmede kullanılma ve envanterine dahil olma:

Vergi usul kanununun 313üncü maddesinde bir iktisadi kıymete amortisman ayrılabilmesi için iktisadi kıymetin işletmenin aktifinde kayıtlı olmasını ve bilfiil kullanılması gerekmektedir. Aynı kanunun "Amortisman Uygulama süresi" başlıklı 320inci maddesine göre amortisman süresi "aktife girdiği" yıldan başlayacaktır.

"Buna göre söz konusu kanun hükümlerinden firmaların iktisadi kıymetlerini amortismanına tabi tutabilmeleri için, iktisadi kıymetin işletmede kullanılması ve mutlaka bu kıymetlerin işletmeye ait olması ve kayıtlarında gösterilmesi gerektiği anlaşılmaktadır."<sup>29</sup>

Ancak kanunda işletmede kullanma kavramından ne anlaşılması gerektiği açıkça belirtilmemiş olup işletmede kullanma kavramının sübjektif bir unsur olması yani iktisadi kıymet aktife kayıtlı ve

---

<sup>29</sup> Kerem Aydoğan, "Mevcutlarda Amortisman", **Vergi Raporu**, Yıl:18, Sayı 135,Aralık 2010,s.107

kullanıma hazır olmakla birlikte fiilen kullanılmaya başlanmamış olması gibi bir durumda amortisman ayrılması tartışmalı hale gelmektedir.

Buna göre, mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerlendirme gününde envantere dahil olan ve kullanılma şartı aranmaksızın kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılabilir olacaktır. Bu bakımdan işletme bünyesinde meydana getirilen ancak işletme tasarrufunda bulunmayan iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayrılamaz.<sup>30</sup>

Konuyla ilgili olarak birçok Danıştay Kararı bulunmakta olup, Danıştay kararlarından birinde de konu şu şekilde açıklanmıştır: Aktife kayıtlı olmakla birlikte henüz kullanılmaya başlanmayan iktisadi kıymetler için yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz kalmamaları sebebiyle amortisman ayrılmaması gerektiği düşünülse de, amortisman ayrılmasında esas maksat maliyet bedellerinin belli sürede itfa edilmesi olduğundan aslında kullanılmayan bir kıymet için de amortisman ayrılması gerekir.

Yine Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun 18.04.1988 tarih ve 276/2 sıra nolu kararında şu tanımlama ve ölçülere yer verilmiştir: "Aktife girme kavramı ile bir iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme gününde envantere dâhil olması ve kullanılmaya hazır halde bulundurulması kastedilmektedir. Ancak amortisman yönünden aktife girme deyimi, iktisadi kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlanmasını ifade etmez... Şu durumda iktisap edilen ancak fiilen işletmede kullanılmayan yedek makine ve tesisatın amortismanına tabi tutulabilmesi için kullanılmaya hazır halde bulunması yeterlidir."<sup>31</sup>

#### **4.2.2. İşletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olmalıdır:**

Bir duran varlığın amortismanına tabi olması için gerekli şartlardan biri, işletmede bir yıldan fazla kullanılmasıdır.

İşletmede bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan duran varlıklar, diğeri ne kadar yüksek olursa olsun, o yıl için zarar yazılır.

Duran varlığın özelliği, kısa sürede tüketilememesi, belli bir ömrünün olmasıdır. Bir varlığın amortismanına konu duran varlık sayılabilmesi için bir yılı aşan bir sürede yok edilmesi gerekmektedir. Buna göre kullanım süresi bir yılı aşan duran varlıklar için amortisman

---

<sup>30</sup>Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul, 2011, s.1106

<sup>31</sup>Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, (Çevrimiçi) <http://www.huk.gov.tr/Yururlukteolandkk.html>, erişim tarihi:24.04.2011

uygulanabilecek, kullanım süresi bir yılı aşmayan duran varlıkların bedelleri doğrudan gider kaydedilecektir.

#### **4.2.3. Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz olmalıdır:**

VUK 313üncü maddesinde bir iktisadi kıymetin yıpranma, değerden düşme, modası geçme, teknolojisi eskime vb. gibi nedenlerle fiziki ömrü tükenen veya değer taşıyamaz hale gelen bir kıymet olması gerektiği açıkça ifade edilmiştir. Ayrıca bu etkilerin fiilen mevcut olması koşulu da aranmamaktadır. Bu tür sonuçlara yol açabilecek etkilerin iktisadi kıymetler için bir olasılık taşıması yeterli sayılmıştır.<sup>32</sup>

Bu açık hükmün bir sonucu olarak aynı kanununun 314üncü maddesi uyarınca boş arazi ve arsalar zorunlu değer kaybına uğramamaları nedeniyle amortismanına tabi tutulmazlar. 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;  
amortismanına tabi tutulur.

#### **4.2.4. İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı aşması gerekmektedir:**

VUK 313üncü maddesinin son fıkrasına göre, değeri 50.000.000.- lirayı(\*)**(432 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2014'den itibaren 800, -TL)** aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000.- lirayı **(432 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2014'den itibaren 800, -YTL)** aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır. Değeri belirlenen tutarı geçmeyen alet ve demirbaşların bir defada gider yazılması yönünden mükelleflerin seçimlik hakkı bulunmaktadır. Mükellefler söz konusu kıymetlerin bir defada gider yazabilecekleri gibi aktifleştirdikten sonra amortisman konusu da yapabilirler.

---

<sup>32</sup>Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, s.1107

## 5. SERMAYEDE AMORTİSMAN

Vergi Usul Kanununun 325inci maddesine göre, imtiyazlı işletmelerde, tesisatın imtiyaz süresinden sonra, bedelsiz olarak devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikal etmesi imtiyazname gereğinden bulunduğu, imtiyaz mukavelenamesinde de sermayenin itfası için yıllık belli bir nispet veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu nispet veya miktar üzerinden sermaye itfa olunur.

“Bu maddeye istinaden iktisadi kıymetlerin kendileri değil, imtiyazlı işletmelerin işletmeyi kurmak için getirdikleri ve sonradan artırdıkları sermayeleri amortismanına tabi tutulacaktır.”<sup>33</sup>

“Burada sermayede amortisman ve sabit kıymet amortismanının birlikte uygulanmasının kanunen mümkün olmadığını da belirtmek gerekir.”<sup>34</sup>

Sermaye amortismanı, ortakların işletmeye kuruluş sırasında ve sonrasında sermaye artırımı yoluyla koydukları sermaye paylarının itfasında kullanılacak fonun dönem karından ayrılması işlemidir. Sermaye amortismanı, ödenmiş sermaye üzerinden ayrılır. Nominal sermaye, kayıtlı sermaye gibi işletmeye fiilen konmamış sermayenin de dahil olduğu sermaye üzerinden amortisman ayrılamaz.

Sermaye amortismanı, birinci yılda ödenmiş sermaye/imtiyaz süresi şeklindeki oran kullanılarak hesaplanır. Takip eden yıllarda ise, (Sermaye-Önceki Dönemlerde Ayrılan Amortisman)/Kalan İmtiyaz Süresi formülü kullanılır.<sup>35</sup>

Sermaye amortismanı için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir:

- İmtiyazlı işletme ve imtiyaz sözleşmesinin olması
- Tesisin sözleşme süresinin sonunda 325inci madde kapsamında bir kamu kurum veya kuruluşuna bedelsiz devredilmesi
- İmtiyaz sözleşmesinde uygulanacak amortisman oranı veya ayrılacak amortisman miktarı tespit edilmiş olması yani sermaye itfasına ilişkin hükmün bulunması

VUK 325inci madde kapsamındaki kamu kurum ve kuruluşlarından devir karşılığında bir bedel alınması halinde amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışlarına ilişkin hükümler uygulanacaktır.

---

<sup>33</sup> Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Mart 2008, s.789

<sup>34</sup> Cholpan Oktar, **İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004, s.30

<sup>35</sup> **A.g.e**

İmtiyaz sözleşmesinde amortisman oranı veya ayrılacak amortisman miktarı ayrılmaması durumunda yada sözleşmede sermaye amortismanına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmaması durumunda Gelir İdaresi Başkanlığı iktisadi kıymetler için genel hükümlere göre amortisman ayrılması gerektiği görüşündedir.

“Bu durumda amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ile imtiyaz süresi kıyaslanarak kısa olan süre dikkate alınmalıdır.”<sup>36</sup>

### **5.1. İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ile Peştemallıkların İtfası**

İlk tesis ve Taazzuv giderleri, işletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilemeyen giderlerdir. Bu giderler maliyet değeri ile aktifleştirilir ve faaliyete geçtikleri dönemden itibaren yok edilirler.<sup>37</sup>

VUK 326ncı maddeye göre, kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur.

### **5.2. Özel Maliyet Bedellerinin İtfası**

Özel maliyetler, kiralanan gayrimenkuller için yapılan, normal tamir bakım ve temizlik giderleri dışında kalan ve kira bitiminde gayrimenkul sahibine bırakılacak olan ilavelerdir.<sup>38</sup>

VUK 327nci maddeye göre, gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetlerinin arttıran ve 272nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, tahliye yılında bir defada gider yazılır.

---

<sup>36</sup> Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, s.795

<sup>37</sup> Durmuş Acar, Nilüfer Tetik, **Genel Muhasebe**, 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, Eylül 2010, s.207

<sup>38</sup> İbrahim Lazol, **Genel Muhasebe**, 9. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, Mart 2007, s.172



## 6. AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ

Amortisman tabi olacak iktisadi kıymetlerin her yıl ne kadarının gider yazılacağı konusu amortisman usulüne göre belirlenir. Vergi Usul Kanunu'nda her yıl ayrılacak amortisman miktarının hesaplanmasına ilişkin dört yöntem bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanununda amortisman uygulaması bakımından esas itibariyle normal ve azalan bakiyeler olmak üzere iki yöntem kabul edilmiştir. Ayrıca, genel amortisman uygulamasına göre farklılık arz ettiğinden madenler için özel bir amortisman şekli öngörülmüş, belli nedenlerle de olağandışı yıpranma, aşınma veya değer kaybına uğrayan kıymetlerde fevkalade amortisman uygulaması esası benimsenmiştir.

Tablo 6. Amortisman Ayırma Yöntemlerinin Kısa Özeti

NORMAL AMORTİSMAN (VUK. md. 315)	AZALAN BAKİYELER USULÜ (VUK. mük. md. 315)	MADENLERDE AMORTİSMAN (VUK. md. 316)	FEVKALEDE AMORTİSMAN (VUK. md. 317)
<ul style="list-style-type: none"><li><input type="checkbox"/> İktisadi kıymet için amortisman süresince eşit oranlarda amortisman ayrılır.</li><li><input type="checkbox"/> Bu usulden azalan bakiyeler usulüne dönülemez.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li><input type="checkbox"/> Önceki yıllarda ayrılmış bulunan amortismanlar düşüldükten sonra kalan değer üzerinden ayrılır. Amortisman oranı , % 50'yi (01.01.2004 tarihinden itibaren) geçmemek üzere normal amortisman oranının 2 katı'dır.</li><li><input type="checkbox"/> Bilanço Esasına Göre defter tutulması zorunludur.</li><li><input type="checkbox"/> Normal Amortisman Usulüne geçilebilir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li><input type="checkbox"/> Maden ve taş ocaklarının maliyet ya da imtiyaz bedelleri ilgililerin başvurusu üzerine Maliye ile Sanayi ve Ticaret Bakanlıklarınca belirlenen özel oranlar üzerinden yok edilir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li><input type="checkbox"/> Doğal afetler,</li><li><input type="checkbox"/> Teknik gelişmeler,</li><li><input type="checkbox"/> Aşırı Kullanım, nedeniyle yıpranan</li><li><input type="checkbox"/> Veya değerini önemli ölçüde kaybeden İktisadi kıymetler için Maliye Bakanlığınca Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" belirlenir.</li></ul>

### 6.1. Normal Amortisman Yöntemi

Normal amortisman usulüne göre mükellefler, her yıl iktisadi kıymetin bedelinin, kendilerince serbestçe veya iktisadi kıymetin faydalı ömrü dikkate alınarak belirlenen oranda gider yazmak suretiyle ifa edebilirler. Eşit tutarlı amortisman yöntemi olarak da bilinen bu yöntemde mükellefler, amortisman tabi iktisadi kıymetlerini belli bir süre içerisinde eşit tutarda yok ederler.

Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı Kanun ile değişen 315inci maddesine göre mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinde ifa ederler.

Enflasyon düzeltmesi ile birlikte Türk Vergi Sisteminde İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınmaktadır.

5024 sayılı Kanun'la amortisman oranlarının belirlenmesinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin esas alınmasıyla birlikte işletmelerin amortisman ayırma usulleri de ikili bir uygulamaya tabi olmuştur. Vergi Usul Kanununa 5024 sayılı Kanun'la eklenen geçici 26'ncı madde uyarınca mükellefler 01.01.2004 tarihinden önce iktisap ettikleri iktisadi kıymetlerini 5024 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik öncesindeki hükümlere göre, 31.12.2003 tarihinden sonra iktisap ettiklerini ise faydalı ömürleri dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenecek oranlara göre amortismanına tabi tutacaklardır. Bu nedenle normal amortisman usulü de bu ayrıma göre anlatılacaktır.

#### **6.1.1. Amortisman Oranlarındaki Değişiklik:**

Bilindiği gibi Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesinde 5024 sayılı Kanunla amortisman uygulamasında faydalı ömür esasına geçilmiştir. Bu uygulamayla iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin esas alınmasıyla birlikte işletmelerin amortisman ayırma usulleri ikili bir uygulamaya tabi tutulmuştur.

Buna göre, 333 sıra numaralı VUK Genel Tebliğe açıklandığı üzere iktisadi kıymetler, 1 Ocak 2004 tarihinden önce aktife alınanlar ve bu tarihten itibaren aktife alınanlar olmak üzere iki gruba ayrılmıştır.

#### **6.1.1.1. - 01.01.2004 Tarihinden Önce Aktife Giren İktisadi Kıymetler İçin Amortisman Uygulaması:**

01/01/2004 tarihinden önce aktife alınan iktisadi kıymetler için 5024 sayılı Kanundan önce yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edilecektir. Diğer bir ifade ile, bu tarihten önce edinilmiş ve kurumun bilançosunun aktifinde yer alan iktisadi kıymetler için daha önce belirlenmiş bulunan amortisman oranları ve amortisman süreleri aynı kalacak fakat dönem gideri olarak dikkate alınacak amortisman tutarı, iktisadi kıymetin enflasyon düzetmesine tabi tutulmuş değeri üzerinden

hesaplanacaktır. Amortisman oranları ise Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı Kanun'la değiştirilmeden önceki 315'inci maddesi uyarınca arazi ve binalar dışında % 20 oranını geçmemek üzere serbestçe belirlenebilmekteydi.

#### **6.1.1.2. - 01.01.2004 Tarihinden Sonra Aktife Giren İktisadi Kıymetler İçin Amortisman Uygulaması:**

01.01.2004 tarihinden sonra alınan veya imal edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için (faydalı ömür esas) V.U.K. 333-339-365-389 ve 399 seri No'lu Genel Tebliği ile belirlenmiş oranda amortisman ayrılacaktır.

Görüldüğü gibi gelen son düzenleme ile “iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri Maliye Bakanlığı tarafından duruma göre değiştirilebilmektedir. Yapılan değişiklikler ile, iktisadi kıymetlerin faydalı ömür sürelerinin artırılması durumunda, mükelleflerin ayırabileceği amortisman tutarı düşeceği için ileride mükellefler nezdinde tarhiyat yapılmasına neden olabilecek; faydalı ömür sürelerinin düşürülmesi durumunda ise iktisadi kıymetin bir anda itfa edilmesi imkanından mükellef yararlanamayacaktır. Dolayısıyla, uygulamanın sağlıklı bir şekilde yürütmesi açısından VUK GT'lerinin mükellefler tarafından takip edilmesi gerekmektedir.”<sup>39</sup>

#### **6.1.2. Amortisman Süresi.**

01.01.2004 tarihinden önce iktisap edilen iktisadi kıymetler için amortisman süresi Vergi Usul Kanununun 320'nci maddesi uyarınca (1) rakamının seçilen orana bölünmesi ile bulunur. Ancak 5024 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun 315'inci maddesinde amortisman oranlarının Maliye Bakanlığınca belirlenecek faydalı ömre göre tespit edileceği şeklinde yapılan değişiklikten sonra 31.12.2003 tarihinden sonra alınan iktisadi kıymetler için bu hükmün anlamı kalmamıştır.

Böylelikle 31.12.2003 tarihinden sonra satın alma veya işletmede imal etme yoluyla iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı kanunla değişen hükümlerine göre, daha önce iktisap edilen sabit kıymetler ise değişiklikten önceki esaslara göre amorti edilecektir.

Yetki hükmüne istinaden Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlar, iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları yerler itibariyle, ilk olarak, 333 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde yer almıştır. Mükellefler, iktisap

---

<sup>39</sup>Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e,s.1109

edecekleri amortisman tabi kıymetlerin amortisman oranını Genel Tebliğe ekli listeden bularak uygulayacaklardır.

Eğer mükelleflerin sahip olduğu iktisadi kıymetler bu listede yer almıyorsa mükellefler Maliye Bakanlığına başvurarak Bakanlığın belirlediği süre ve oranlar üzerinde amortisman ayırabileceklerdir.

**Örnek:** ABC Limitet Şirketi, 01.08.2008 tarihinde 100.000,00- TL'ye satın aldığı makineye, normal amortisman yöntemine göre ve faydalı ömrünün 5 yıl olduğu varsayımı altında amortisman ayıracaktır. Bu durumda yıllar itibarıyla ayrılacak amortisman tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\begin{aligned} \text{Amortisman Oranı} &= 1/\text{Ekonomik Ömür} \\ &= \%20 \end{aligned}$$

**Tablo 7. Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman**

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı(%)	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2010	100.000	20%	20.000,00	20.000,00
2011	100.000	20%	20.000,00	40.000,00
2012	100.000	20%	20.000,00	60.000,00
2013	100.000	20%	20.000,00	80.000,00
2014	100.000	20%	20.000,00	100.000,00
<b>Toplam</b>			100.000,00-TL	

## 6.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi (Hızlandırılmış Amortisman)

Azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman ayrılmasına ilişkin düzenlemenin yer aldığı VUK'nun mükerrer 315inci maddesine göre;

*“ Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.*

*Bu usulün tatbikinde;*

*1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.*

2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

*Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir. “*

Madde metninden de anlaşılacağı üzere azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırma 5024 sayılı Kanunla değiştirilen ve 31.12.2003 tarihinden sonra iktisap edilecek iktisadi kıymetlere uygulanacak oran olan %50'yi geçmemek üzere, her yıl bakiye değer üzerinden normal amortisman oranının iki katı tutarında ayrılması şeklindedir.

Azalan bakiyeler usulü ile amortismanı ancak bilanço esasına göre defter tutan mükellefler uygulayabilirler. Bunların dışında kalan ve işletme hesabı esasında defter tutan tüccar ve çiftçiler ile bilanço usulünde defter tutsa bile serbest meslek erbabı ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri bu usulde amortisman ayıramazlar.

Azalan bakiyeler usulü ile amortisman ayrılması mükelleflerin isteğine bağlı bir yöntemdir. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, önceden ayrılan amortismanlar toplamının (birikmiş amortismanlar) kayıtlı değerden çıkarılması ile bulunur. Bu değer, bakiye değerdir. Yani her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, daha önce ayrılmış olan amortisman toplamının tanzili suretiyle tespit edilir. Amortisman süresinin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir. Bu usulde uygulanacak olan oran %50 aşılmamak üzere normal amortisman tutarının iki katıdır. Bu sınırlama sadece oranın tavan haddi içindir. Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlar için hızlandırılmış usul seçilebilir. Ancak bu takdirde de oran %40ı geçemez. Diyelim ki Maliye Bakanlığı % 35 amortisman oranı tespit etmişse, hızlandırılmış usulde amortisman hesaplanacaksa bu oran % 50 oranı olarak dikkate alınır.

### **6.2.1. Amortisman Süresi**

Azalan bakiyeler usulünde de amortisman süresi, 5024 sayılı Kanunla değiştirilmeden önce (1) rakamının normal amortisman oranına bölünmesi ile hesaplanmaktaydı. 5024 sayılı Kanunla faydalı ömür ilkesinin benimsenmesiyle birlikte normal amortismanda olduğu gibi azalan bakiyeler usulünde de amortisman süresi Maliye Bakanlığınca iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri olarak ilan edilmektedir.

**Örnek:** Y İşletmesi 2010 yılında 100.000,00-TL bedelle satın aldığı sabit kıymetine azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmaya karar vermiştir. Sabit kıymetin faydalı ömrü 5 yıl, dolayısıyla

da amortisman oranı %20dir.Buna göre amortisman uygulaması yıllar itibarıyla aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\begin{aligned}\text{Amortisman Oranı} &= (1/\text{Ekonomik Ömür}) * 2 \\ &= \%20 * 2 = \%40\end{aligned}$$

Tablo 8. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı(%)	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2010	100.000	40%	40.000	40.000
2011	60.000	40%	24.000	64.000
2012	36.000	40%	14.400	78.400
2013	21.600	40%	8.640	87.040
2014	12.960	40%	12.960	100.000
<b>Toplam</b>			100.000,00-TL	

### 6.3. Madenlerde Amortisman

VUK 316.maddesinin “Madenlerde Amortisman” başlıklı maddesinde yer alan düzenleme;

*“Madde 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 veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.”*

Söz konusu düzenlemeye göre maden ve taş ocaklarında maliyet bedelleri ilgili mükelleflerin başvurusu üzerine Maliye Bakanlığı ve Sanayi ve Ticaret Bakanlıklarınca ortaklaşa belirlenecek oranlar üzerinden amortisman ayrılarak gider yazılmaktadır.

Maden işletmelerinde amortisman tabi tutulacak olan iktisadi kıymetler madenlerin imtiyaz bedelleridir. Maliyet ve imtiyaz bedelleri dışında, mevcut gayrimenkul iktisadi kıymet, alet, edevat ve demirbaşların genel hükümlere göre amortisman tabi tutulacağı açıktır. Çünkü bunların ömrü çıkarılacak olan maden rezerviyle sınırlı değildir. Madenlerde bu belirlenen amortisman yöntemi dışında bir yöntem kullanılmamaktadır.

Maden veya kum, çakıl, kil gibi maddelerin çıkarılacağı arsa veya arazinin satın alınması halinde veya mevcut bir arazinin çimento, tuğla, kiremit vb. imal etmek üzere kullanıldığı durumda arsa veya arazi bedeli de maden amortismanına tabi tutulacak imtiyaz bedeli içinde yer alır. Çünkü bu tür arsa veya araziler 314'üncü maddede sözü edilen boş arsa veya arazi niteliğinde değildir. Bu itibarla maden maliyetine katılmaları gerekir. Arazi ve arsaların işletme süresi sonunda bir kısım madenlerde

daha az bir kısmında daha çok kıymet kaybına uğramaları mümkün olmakla birlikte uzunca bir dönemi kapsayan işletme süresinde meydana gelecek değer azalmalarını takdir etmek pratikte güçlük arz edeceği göz önünde tutularak arazi maliyetinin, cevher ve araziye ait kısmı ya da işletme süresi sonunda kalacak değeri diye bir ayırım yapılmaksızın tümünün amortismanına tabi tutulması uygun olur.

#### **6.4. Olağanüstü (Fevkalade ) Amortisman Uygulaması**

VUK' nun 317nci maddesinde fevkalade amortismanına ilişkin hükümler belirlenmiştir. Söz konusu maddeye göre ;

“Madde 317:Amortismanına tabi olup:

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
3. 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.” şeklinde fevkalade amortisman yöntemi ve şartları açıklanmıştır.

Eğer olağanüstü amortisman uygulamasında afetler dolayısıyla değerlerini bütünüyle kaybeden iktisadi kıymetler söz konusu olursa, sağlanan bu imkan ile amorti edilebilir.Değerlerini kısmen kaybeden kıymetlerde sadece olağanüstü amortisman yöntemi uygulanabilir.Bu tür afetler olduğunda mağdur olan mükelleflerin fevkalade amortisman uygulaması için Maliye Bakanlığına müracaat edip talepte bulunması gerekir.Böylelikle Maliye Bakanlığı inceleme marifeti veya komisyonu marifetiyle iktisadi kıymetin hurda değeri ile net aktif değeri arasındaki farkın zarar yazılmasına izin vermektedir.Başvuru sırasında afeti belgeleyen bir örneğin olması gerekmektedir.

Zorunlu çalıştırma sebebiyle fevkalade amortisman normal amortismanına ilave oran verilmesi şeklinde uygulanmaktadır.

Ayrıca yeni buluşlar nedeniyle yalnızca üretime doğrudan katkısı olan iktisadi kıymetlerde fevkalade amortisman uygulanmaktadır.

## 6.5. Kıst Amortisman Uygulaması

Vergi Usul Kanununun 320nci maddesinin 2nci fıkrası ile; Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin 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 ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacağı, amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerinin ise, itfa süresinin son yılında tamamen itfa edileceği hüküm altına alınmıştır.

Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan orandan düşük hadle yazılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılmayacağı aynı madde de belirtilmiştir.

Bu uygulamada faaliyetleri tamamen veya kısmen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otoları kapsam dışı tutulmuşlardır. Ayrıca kıst amortisman uygulaması sadece işletmelerin aktiflerinde kayıtlı binek otomobillerine münhasır olup binek otomobilleri dışında kalan amortisman tabi diğer kıymetler için uygulanması da yine söz konusu değildir.

Kısıtlamaya tabi binek otoları için aktife girdikleri ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye kısım ise, son yılda ayrılacak amortisman tutarına ilave edilerek itfa edilir.

Binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemine ilişkin amortisman tutarı, **(Yıllık Amortisman/12xKalan Ay Sayısı)** formülüne göre hesaplanacaktır.

Örnek: İşletme 02.08.2009 tarihinde binek otomobil satın almıştır. Otomobil, 30.000 TL'ye mal olmuştur.333 sıra no.lu VUK Genel Tebliğine göre faydalı ömür 5 yıl, oran ise %20'dir. Buna göre amortisman uygulaması yıllar itibariyle aşağıdaki gibi olacaktır.

### a) Normal Amortisman Yöntemine Göre Kıst Amortisman;

$$\begin{aligned}\text{Yıllık Amortisman Tutarı} &= \text{Amortisman Esas Tutar} * \text{Amortisman Oranı} \\ &= 30.000 * \%20 \\ &= 6.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

Kıst Amortisman Süresi: Alış tarihi 02.08.2009 olduğundan 8inci ay tam ay sayılacak ve 5 aylık amortisman ayrılacaktır.



Kıst Amortisman Tutarı: Yıllık Amortisman Tutarı/12\*Kalan Ay Sayısı

$$=6.000/12*5$$

$$=2.500 \text{ TL}$$

Bu yıla isabet eden ancak kıst amortisman uygulaması nedeniyle sabit kıymetin aktife alındığı dönemde ayrılamayan 7 aylık amortisman tutarı olan 3.500 TL ise, son yılda ayrılacak amortisman tutarına ilave edilerek itfa edilecektir.

**b) Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Kıst Amortisman;**

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Esas Tutar \* Amortisman Oranı (Normal Amortisman oranının 2 katı dikkate alınacaktır.)

$$= 30.000 * \%40$$

$$= 12.000 \text{ TL}$$

Kıst Amortisman Tutarı = Yıllık Amortisman Tutarı/12\*Kalan Ay Sayısı

$$= 12.000/12*5$$

$$= 5.000 \text{ TL}$$

7 aylık amortisman tutarı ise son yılda itfa edilecektir. Yani 2014 de 7.000+12.000=19.000 TL toplam amortisman tutarı gider olacaktır.

## **7. AMORTİSMAN USULLERİNİN SEÇİLMESİ VE UYGULANMASI**

Amortisman uygulaması, nispet bakımından, süre bakımından ve amortisman usulünü seçme bakımından incelenmektedir.

### **7.1. Nispet Bakımından Amortisman Uygulaması:**

01.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5024 sayılı kanunun 9/a maddesiyle mükelleflerin usulüne göre tespit edilen oranları aşmamak kaydıyla amortismanları diledikleri nispet üzerinden hesaplayabilmeleri kaldırılmıştır.

### **7.2. Süre Bakımından Amortisman Uygulaması:**

VUK'nun 320inci maddesine göre amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar.Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.Ancak 5024 sayılı Kanun ile VUK' nun 315inci maddesinde, amortisman oranlarının Maliye Bakanlığınca belirlenecek faydalı ömre göre tespit edileceği şeklinde yapılan değişiklikle 01.12.2003 tarihinden sonra bu hükmün bir anlamı kalmamıştır.

02.06.1995 tarihinden itibaren 4108 sayılı kanunun 6ncı maddesiyle VUK'nun 320inci maddesinde yapılan değişiklikle faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin 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 ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

### **7.3. Amortisman Usulünü Seçme Bakımında Amortisman Uygulaması:**

VUK'nun mükerrer 320nci maddesinde yer alan düzenlemeye göre iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız

birisi uygulanabilir. Yani bilanço esasına göre defter tutan işletmeler, amortisman hesaplama yöntemlerinden yalnızca birisini seçebilirler.

Ancak uygulamada hangi kıymetlerin iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük teşkil ettikleri sorununa yol açmaktadır. 22 seri no.lu GVK Sirküleri'nde iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler; bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir üretimde bulunan veya üretime herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğu olarak tanımlanmıştır.

Bir iktisadi değer üzerinden aktife girdiği yıl normal amortismanyöntemine göre normal amortisman yöntemiyle amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemez. Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman yöntemine geçilebilir. Bu şekilde yöntem değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eski bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni yöntem bu bildirim yapıldığı beyannamenin taalluk ettiği dönemden itibaren nazara alınır.

Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesi halinde, duran varlığın henüz amorti edilmemiş kısmı, kalan amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit tutarlarda amorti edilecektir.<sup>40</sup>

Ancak iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük teşkil eden değerler için bu usullerden yalnızca birisi uygulanabilir. Örneğin büro için alınan koltuk takımları, masa ve sandalye gibi kıymetler bütün olarak değerlendirilmelidir. Yani koltuk için normal usulde, masa içinse azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman uygulanabilmesi söz konusu değildir. Her ikisi içinde aynı amortisman yöntemi seçilmelidir.<sup>41</sup>

Ayrıca VUK'nun 321inci maddesine göre hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması caizdir.

---

<sup>40</sup> S. Tokay, **Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**, Ankara

<sup>41</sup> Güven Karakoç, "213 sayılı Vergi Usul Kanununda Yer Alan Amortisman Müessesesi, Özellikleri, Çeşitleri ve Uygulamaya Yönelik Örnekler", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı 495, 1 Eylül 2007, s.111

## 8. AMORTISMAN AYIRMA YÖNTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI VE VERGİ PLANLAMASI

İşletmeler açısından vergi planlaması, işletmelerin vergiye karşı tepkilerinin ve uyum sağlama süreçlerinin, vergi mevzuatının çizdiği sınırlar içinde yönetimi yoluyla, vergi yükünün en aza indirilmesi amacıyla yönelik olarak uygulanan bir vergi tasarrufu yöntemidir.<sup>42</sup>

Vergi planlaması açısından vergi mükelleflerinin içinde buldukları şartları en az vergi ödeyecek şekilde değerlendirerek, yasal sınırlar içinde, vergiden tasarruf imkânlarını araştırmaları akılcılığın gereğidir. Zaten uzun bir vade içinde ödenmesi gereken vergilerden tasarruf edebilmek amacıyla işletmecilik bakımından yararlı olacak en uygun tedbirlerin sistematik bir şekilde alınması halinde vergi planlamasından söz edilmektedir.<sup>43</sup>

Vergi planlamasının etkin bir şekilde uygulanabilmesi için vergilerin işletme üzerindeki çok yönlü etkilerinin bilinmesi ve vergi planlaması stratejilerinin bu etkilerin göz önüne alınmasıyla oluşturulması gereklidir.<sup>44</sup>

Dolayısıyla etkin bir vergi planlaması açısından, işletmenin karlılık durumu, fiyat düzeyinde meydana gelen sürekli artışlar, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulup tutulmaması, enflasyon ve reel faizlerdeki değişimler gibi ortaya çıkan durumlar amortisman ayırma yöntemlerinin seçimlerinde göz önünde bulundurulmalıdır.

Normal amortisman yöntemi, anlaşılması ve uygulama kolaylığı açısından, azalan bakiyeler yöntemine göre avantajlı olurken, azalan bakiyeler yöntemi de ilk yıllarda daha çok amortisman ayrılmasına bağlı olarak verginin ertelenmesi yoluyla işletmeye vergi avantajı sağlamaktadır.

Azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman uygulaması, yeni teknoloji kullanımını teşvik etmek amacıyla kabul edilmiş ve işletmelerin elde ettikleri amortisman tabi iktisadi kıymetler için, özellikle aktifte girdikleri dönemde daha yüksek tutarda amortisman ayırmaları yoluyla ödeyecekleri bir kısım vergiyi ertelemelerine izin vermiştir.<sup>45</sup>

---

<sup>42</sup> Oktar, **a.g.e.**, s.8

<sup>43</sup> Adolf Graf, **İşletmecilikte Vergiler**, Çeviren: Ziya Şenvelli, Maliye Vekaleti, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, N 1955-56:71, Ankara, 1955, s.103

<sup>44</sup> Oktar, **a.g.e.**, s.10

<sup>45</sup> M. Sekdur, "Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Amortisman Ayrılması Normal Amortismanına Göre Daha Fazla Gider Yazabilme İmkânı Sağlar", **Yaklaşım**, Yıl:12, Sayı 124, Mayıs 2004

Bunun yanı sıra normal amortisman yöntemini seçen bir işletme bu yöntemden vazgeçme şansına sahip değildir, azalan bakiyeler yöntemini seçen bir işletme ise sonraki dönemlerde normal amortisman yöntemine geçiş yapabilmektedir.

Azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayrılmasının, vergisel avantaj sağlayıp sağlamadığını normal amortisman yöntemi ile karşılaştırılarak tespit edilmesinde fayda bulunmaktadır.

Örneğin; tekstil imalatı ve ticareti ile uğraşan bir mükellef, 2006 yılında 1.000 TL değerle bir adet makine satın almıştır. Yeniden değerlendirme **yapılmadığı** varsayımıyla normal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yönteminin (Amortisman oranı %20 ) karşılaştırılması:

Tablo 9. Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Ayırma

Yıl	Aktife Giriş Değeri	İktisadi Kıymet	Birikmiş Amortisman	Net Değer	Yıl Sonu Bilançosundaki			
					Amort. Oranı	Cari Yıl Amortismanı	İktisadi Kıymet	Birikmiş Amortisman
2009	1.000	1.000	0	1.000	20	200	1.000	200
2010	1.000	1.000	200	800	20	200	1.000	400
2011	1.000	1.000	400	600	20	200	1.000	600
2012	1.000	1.000	600	400	20	200	1.000	800
2013	1.000	1.000	800	200	20	200	1.000	1.000

Tablo 10. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırma

Yıl	Aktife Giriş Değeri	İktisadi Kıymet	Birikmiş Amortisman	Net Değer	Yıl Sonu Bilançosundaki			
					Amort. Oranı	Cari Yıl Amortismanı	İktisadi Kıymet	Birikmiş Amortisman
2009	1.000	1.000	0	1.000	40	400	1.000	400
2010	1.000	1.000	400	600	40	240	1.000	640
2011	1.000	1.000	640	360	40	144	1.000	784
2012	1.000	1.000	784	216	40	86,4	1.000	870,4
2013	1.000	1.000	874,4	130	40	129,6	1.000	1.000

Yukarıdaki tablolardan da görüleceği üzere toplamda amortisman giderinde bir fark ortaya çıkmamaktadır. Bu durumda dönem faaliyeti kar ile sonuçlanan bir mükellef için azalan bakiyeler yöntemini uygulamak daha avantajlı olacaktır. Çünkü normal amortisman yöntemine göre ilk yıllarda daha fazla miktarda amortisman ayrılması nedeniyle dönem karını azaltıcı bir etki yaratacak ve dolayısıyla da mükellef için daha az vergi ödemek söz konusu olacaktır.

“Yeni yatırım yapan işletmeler bu amortisman usulü ile daha az vergi ödeyip daha az kar payı dağıtarak ilk yıllarda, ihtiyaçları olan fonları oluşturabileceklerdir.”<sup>46</sup>

Ancak dönem faaliyeti zararlarla sonuçlanan ve bu zararını beş yılda mahsup etme imkanı olmayan bir mükellef için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayırmak daha avantajlı olacaktır. Yani iktisadi kıymetin aktife girdiği ilk yıllarda normal amortisman yönteminin iki katı kadar amortisman ayırma imkanı yaratması dolayısıyla karlı firmalar için azalan bakiyeler yöntemi daha avantajlıdır. . Ancak karlı olmayan bir firma için azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayırmak dezavantajdır. Çünkü ayrılan amortisman kar etmeyen mükellefin zararı olarak sonraki yıllara devredebilir. Geçmiş yıllar zararları değerlendirilmediği için gelecek yıllarda kayıtlı değer üzerinden ve beş yıl süreyle vergi matrahından indirilebilmektedir. Dolayısıyla kar etmeyen bir mükellefin normal amortisman yöntemine göre amortisman ayırması durumunda gelecek yıllar için daha avantajlı olacaktır.

Hızlandırılmış amortisman yöntemi olarak da adlandırılan azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılması durumunda, iktisadi kıymetin iktisap edildiği ilk yıllarda daha fazla miktarda amortisman ayrılması nedeniyle enflasyonun olumsuz etkisini kısmen azalttığı söylenebilir. Çünkü bu yöntem, vergi matrahını ilk yıllar için azaltmakta ve dolayısıyla sabit kıymetleri enflasyonun olumsuz etkisinden korumaktadır. Ancak faaliyeti zararlarla sonuçlanan firmalar için bunu söylemek mümkün değildir. Azalan bakiyeler yöntemi, gerek teknik yetersizliği, gerek sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefleri kapsamaması ve gerekse sadece amortisman tabi iktisadi kıymetleri enflasyona karşı korumaya yönelik kısmi bir düzeltme aracı olmaktan öteye geçmemesi bakımında birçok eleştiriye konu olmuştur.

---

<sup>46</sup>Osman Selim Kocahanoğlu, M.Naci Yüksel, **Amortisman Hukuku ve Uygulaması**, 2.Baskı, İstanbul, Temel Yayınları, 1985, s.55

## 9. TFRS / UFRS YE GÖRE AMORTİSMAN UYGULAMASI

### 9.1. TMS 16 UYGULAMASI:

TMS 16 uygulamasında varlık amortisman uygulamasında parçalara ayrılır. Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur ( TMS 16 prf. 43). Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar. Örneğin bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisinde de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Benzer bir şekilde, bir işletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık edinmişse, söz konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan ya da olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir ( TMS 16 prf. 44).

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahibi olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.

Bir işletme bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir. Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı “ TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standardı uyarınca muhasebeleştirilerek bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir.

#### 9.1.1. Amortismanına Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir. KOBİ TFRS eki olarak yer alan sözlükte ( bir varlığın ) kalıntı değeri “ işletmenin, varlığın halihazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olsa idi, bu varlığı elden çıkarmasından cari olarak elde

edeceği tahmin edilen tutardan, tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutar” olarak tanımlanmıştır.

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma tarihi veya varlığın finansal durum tablosu dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

- a- Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- b- Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.
- c- Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin Pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme
- d- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.

Arsa ve binalar ile birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez.

Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın sözkonusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir



yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır.

## 10. TFRS ve VUK ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

### 10.1. Amortisman Ayırma Koşullarındaki Farklılıklar

#### VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI

- a) İşletmede bir yıldan fazla kullanılma
- b) Yıpranma aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunma.
- c) Aktife kayıtlı olmalı, kullanıma hazır olmalı
- d) İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı (2014 yılı için 800 TL) aşması
- e) Sonradan satışına karar verilen maddi duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.
- f) Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.
- g) Amortisman ayırmak ihtiyaridir. Mükellefler isterlerse amortisman ayırmayabilirler, ancak ayırmadıkları amortismanı sonraki dönemlerde de ayıramazlar.

#### TMS 16 AMORTİSMAN UYGULAMASI

- a) İşletmede bir yıldan veya bir faaliyet döneminden fazla kullanma
- b) Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunma
- c) Aktife kayıtlı ve kullanıma hazır olmalı
- d) Bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için herhangi bir rakamsal sınıflandırma yoktur. Ancak önemlilik gereği küçük kıymetler gider yazılabilir.
- e) Satış amaçlı maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
- f) Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür.
- g) Amortisman ayırılmaması gibi bir durum söz konusu değildir. Zira standardın amacı işletmelerin gerçek durumunu tüm yönleriyle ortaya koymaktır.

### 10.2. Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar

#### VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI

- a) Amortisman konu değer varlığın maliyet bedelidir.
- b) Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
- c) MDV ' nin elde edildiği dönemde ( sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete eklenmesi gerektiği için amortisman konu değer her koşulda finansman giderlerini içermektedir.

#### TMS 16 AMORTİSMAN UYGULAMASI

- a) Amortisman konu değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.
- b) Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
- c) Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için ( özellikli varlıklar hariç ) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır.

### 10.3. Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar

#### VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI

- VUK ' da yapılan değişikle "yararlı ömür" amortismanına esas süre olmasına rağmen, yayınlanan listelerdeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.
- Yararlı ömür "yıl" bazında belirlenmektedir.
- Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir.
- Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. Ancak bu oran hiçbir zaman % 50 yi geçemez.

#### TMS 16 AMORTİSMAN UYGULAMASI

- Amortisman süresi yararlı ömüre göre belirlenir. İktisadi kıymetin yararlı ömrü işletme yönetimi tarafından tahmin edilir. Amortisman oranlarının seçimi, işletmenin varlığın kullanılmasında elde ettiği faydayı yansıtacak şekilde belirlenmelidir.
- Yararlı ömür "yıl" veya "üretim birimi" bazında belirlenebilmektedir.
- Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılmak zorundadır.
- Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranının uygulanmasında herhangi bir sınırlama yoktur.

### 10.4. Kıst Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar

#### VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI

- Tüm MDV için tam yıl amortismanı dikkate alınır. Kıstamortisman uygulaması yalnızca binek otomobiller için geçerlidir.
- Amortisman ayrılmaya binek otomobilin alındığı aydan başlanır ve alındığı ay kesri tam sayılır.
- İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilir.

#### TMS 16 AMORTİSMAN UYGULAMASI

- Tüm MDV için kıstamortisman geçerlidir.
- Amortisman ayrılmaya maddi duran varlık kullanılabilir hale geldiğinde başlanır ve ay kesri tam sayılır.
- İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı varlığın ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılır.

### 10.5. Amortisman Yönteminde Farklılıklar

#### VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI

- Kullanılabilecek yöntemler, Normal Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi ve istisnai durumlarda Fevkalade Amortisman Yöntemidir. Üretim Miktarı Yöntemi öngörülmemiştir.
- Bir maddi duran varlık için Normal Amortisman Yöntemine göre amortisman ayrılmaya

#### TMS 16 AMORTİSMAN UYGULAMASI

- Kullanılabilecek yöntemler Normal Amortisman Yöntemi, Azalan bakiyeler yöntemi ve üretim Miktarı Yöntemidir.
- gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yöntemi değiştirilmemeli ve

başlandıktan sonra Azalan Bakiyeler Yöntemine geçiş yapılamaz. Ancak Azalan Bakiyeler Yöntemi kullanılırken Normal Amortisman Yöntemine dönülebilir.

tutarlı olarak uygulanmalıdır. Beklenen tüketim biçimi değişirse amortisman yöntemi de değiştirilebilir.

## **11. MADDİ DURAN VARLIĞIN ÖNEMLİ PARÇALARININ AMORTİSMANI (TMS 16 UYGULAMASI):**

Maddi duran varlıkların önemli parçalarının amortismanı ile ilgili olarak TMS 16 standardı paragraf 43 – 48.’ de aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır.Maddi duran varlık kaleminin önemli parçaları ekonomik faydaların tüketiminde önemli ölçüde farklı yapılara sahipse, varlığın başlangıç maliyeti varlığın önemli parçalarına dağıtılır ve her bir parça kendi yararlı ömrü boyunca ayrı olarak amortismanına tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir.Benzer bir şekilde, bir işletme, kiraya veren konumda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık edinmişse, sök konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan ya da olmayan kiralama sürelerine atfedebilir tutarların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir.Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.

İşletme maddi duran varlıkların bazı kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar.Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur.İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve / veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir.

Bir işletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarına ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

### **11.1. Vergi Uygulaması**

VUK’ da maddi duran varlıkların belli parçalarına ayrı ayrı amortisman uygulamasına ilişkin bir belirleme yer almamaktadır.Bununla birlikte VUK uygulamasında iktisadi bütünlük oluşturan bir maddi duran varlığın bütünleyici parçaları da ana varlığın tabi olduğu amortisman oranına tabi olmaktadır. Bir iktisadi kıymetin belli parçalarının ayrı ayrı amortismanına tabi olup olmadığı konusu

yargıya taşınmış ve Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu konuyu aşağıda ki şekilde sonuçlandırmıştır<sup>47</sup>:

“Gayrimenkulün mütemmim cüzü durumundaki kalorifer, asansör ve benzeri tesisat, binalardan ayrı olarak amortismanına tabi tutulabilecektir.”( Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu’ nun; 17.06.1982 tarih Esas No: 1977/4, Karar No: 1982/6 sayılı, kararı)

Dolayısıyla bu tip tesisat, binalardan ayrı olarak “253- Tesis makine ve Cihazlar” hesabına alınıp, ayrı oranda amortismanına tabi tutulabilecektir<sup>48</sup>.

Bununla birlikte bu uygulamanın vergi ziyasını doğuracak keyfilikte olmaması gerekir. Bu nedenle bu konunun hassas olduğunu ve idarenin görüşü alınmadan bölümleri ayrı ayrı amortismanına tabi tutmanın iktisadi kıymetin bütünlüğü ile birlikte değerlendirilmesi gerektiğini belirtebiliriz.

Bunun yanı sıra vergi uygulamasında bir iktisadi kıymetin bölümlerinin farklı faydalı ömre göre farklı amortismanına tabi tutulması yine de KOBİ TFRS VUK farklılığını ortadan kaldırmayacaktır. Çünkü

- 1- VUK genel tebliğlerinde belirtilen amortisman süreleri ile KOBİ TFRS amortisman süreleri,
- 2- VUK’ un dikkate aldığı amortismanına tabi tutar ile KOBİ TFRS’ nin dikkate aldığı tabi tutar ve
- 3- VUK’ un bir dönemde dikkate alacağı amortisman tutarı ile KOBİ TFRS’ nin dikkate alacağı amortisman kısmı

Açılarından her iki uygulama ve sonuçları farklı olmaya devam edecektir.

---

<sup>47</sup> Konuya yer veren Halil Başağaç a.g.e.sf.75

<sup>48</sup> Halil Başağaç, a.g.e.sf.75

## 12. ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN DURUMU

### 12.1. TMS 16 Uygulaması:

#### 12.1.1 Maddi duran varlıklar:

(a) Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve (b) Birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki varlıklardır. TMS 16 uygulamasında işletme varlığın kontrolü önem kazanır. Bu kapsamda kontrolündeki ancak mülkiyetinde olmayan finansal kiralamaya konu varlıklara amortisman ayrılabilir. Faaliyet kiralamasıyla edinilen maddi duran varlıkların istenilen konum ve duruma getirilmesi için yapılan fiziki harcamalarda işletmenin kontrolündeki harcamalara örnektir. TMS 16 uyarınca bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların olması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır:

- (a) Bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve
- (b) İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Bir maddi duran varlık kaleminin günlük hizmetlerine ve bakım onarıma ilişkin maliyetler, söz konusu maliyetlerin gerçekleştiği dönemin kar veya zararında muhasebeleştirilir. Ancak, bu harcamalardan işletme birden fazla dönem yararlanacaksa, işletmeye ekonomik fayda girişi söz konusu ise ve maliyet ölçülebiliyorsa aktifleştirilmeli ve kiralanan varlığın süresine paralel giderleştirilmelidir. Ayrıca, eğer kiraya veren, sözleşmede, sözleşme bitiminde yapılan eklenti v.s.'nin kaldırılıp eski hali ile kiralanan varlığın teslimini kararlaştırmışsa bu durumda, muhtemel eski hale getirme giderlerinin de baştan özel maliyet bedeline eklenmesi gerekir.

Bir başka deyişle, kiralanarak işletme faaliyetlerine başlanmış maddi duran varlıklara yapılan ve birden çok dönem kullanılacak değer artırıcı ya da fonksiyon artırıcı harcamaların aktifleştirilmesi ve kira süresi anılan varlığın faydalı ömrünü oluşturulacağından, kira süresince itfa edilmesi gerekir. Eğer kira süresi dolmadan kiralama işlemi sona ererse aktifleştirilen varlığın bir değeri kalmayacağı için kalan kısım giderleştirilir.

### 12.1.2 Vergi Uygulaması

VUK' un 272.maddesi uyarınca normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlerde bu hükümdedir.

VUK m.327 uyarınca, gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272.maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.

VUK da anılan “gayrimenkuller” ibaresini geniş yorumlamak “duran varlıklar” şeklinde düşünmek mümkündür. Bu kapsamda TMS 16 yaklaşımı ile VUK yaklaşımının kiralanan duran varlıklar için yapılan ve birden çok yıl kullanımı mümkün olan harcamaları aktifleştirme ve kira süresince giderleştirme sonuç hesaplarını aynı şekilde etkileyecektir, yani mali kara ulaşmada farklılık olmayacaktır.

Bununla birlikte eğer kiraya veren, sözleşmede, sözleşme bitiminde yapılan eklenti v.s.nin kaldırılıp eski hali ile kiralanan varlığın teslimini kararlaştırmışsa bu durumda, muhtemel eski hale getirme giderlerinde baştan özel maliyet bedeline eklenmesi gerekir. Bu durum VUK ile en önemli farklılıktır. Ayrıca kira süresinin belli olmaması durumunda itfa süresinin ne olacağı TMS 16 da açık olmayan bir başka konudur. Genel olarak TMS 16 uygulamalarında belirsizlik halinde on yıllık sürenin esas alınacağı yer alır. VUK uygulamasında ise belirsizlik halinde VUK GT 333 uyarınca irfa süresi olarak beş yıl uygulanacağı ibaresi yer almaktadır.



## **13. MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ**

### **13.1 TMS 16 Uygulaması**

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, “TMS 36 varlıklarda değer düşüklüğü” standardı hükümleri uygulanır. Bu standart, bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler. TMS 36 uyarınca sadece ve sadece bir varlığın geri kazanılabilir değerinin, defter değerinden düşük olduğu durumlarda ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Her bir raporlama dönemi sonu itibarıyla, işletme, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren her hangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda; söz konusu işletme, ilgili varlığın kazanılabilir tutarını tahmin eder. Sadece ve sadece, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Anılan indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır.

Varlık bir başka standarda göre yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı derhal kar veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, anılan diğer standarda göre yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır.

Yeniden değerlendirilmemiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece yeniden değerlendirme fazlasında düşülerek muhasebeleştirilir.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardında; ilgili varlığın kalıntı değeri düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı ( itfa payı ) gelecek dönemlerde düzeltilir.

### **13.2. Vergi Uygulaması**

VUK’nda iktisadi kıymetlerin değer düşüklüğüne uğramasına yönelik özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, bazı şartların gerçekleşmesi durumunda amortisman tabii iktisadi kıymetler için belirlenecek fevkelade amortisman ekonomik ve teknik amortisman oranları kullanılarak, bahse konu varlıkların değerleri yok edilebilecektir.

### **13.2.1 VUK' un 317. Madde hükmü aşağıdaki gibidir; “amortismanına tabi olup:**

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen va kısmen kaybeden,
2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen,
3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan,

Menkul ve gayri menkullerle haklara, mükelleflerin müracatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen fevkelade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri uygulanır.”

Buna göre, yukarıdaki durumlarda uygulanabilecek fevkelade amortisman yönteminde, yeni oranın belirlenmesi konusunda mükelleflerin hiçbir yetkisi bulunmamaktadır. Yeni oran mükellefin müracatı ile Maliye Bakanlığınca, ilgili bakanlıkların mütalaası alınarak belirlenecektir.

### **13.2.2. Ziyaa Uğrayan Varlıklarda Sigorta Tazminatı:**

Amortismanına tabi malların kaybı nedeniyle alınan sigorta tazminatıyla ilgili olarak VUK' un 329.maddesinde düzenleme yapılmıştır. Buna göre, yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

Bununla birlikte anılan duran varlık yenilenmek istenirse, tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süreyle tutulabilir yani dönem karıyla ilişkilendirilmez. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur. Bu kapsamda yeni değerler alındığında fon olarak tutulan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir.

### **13.2.3. Değer Düşüklüğü Zararının İptal Edilmesi**

#### **TMS 16 / TMS 36 uygulaması:**

Değer düşüklüğünde olduğu gibi değer düşüklüğünün iptalinde de TMS 36 varlıklarda değer düşüklüğü standardı düzenlemelerine uyulur. Buna göre;

Bir işletme, şerefiyeden başka bir varlık için önceki dönemlerde ayrılmış değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını her

raporlama dönemi sonunda değerlendirir. Böyle bir belirtinin olması durumunda, işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder.

Şerefiye haricinde, bir varlık için önceki dönemlerde muhasebeleştirilen bir değer düşüklüğü zararı, sadece ve sadece, anılan varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde kullanılan tahminlerde, son değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden bu yana herhangi bir değişiklik meydana gelmiş olması durumunda iptal edilir. Durum bu şekilde ise, varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına artırılır. Söz konusu artış, bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi işlemidir. Şerefiye haricindeki bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali nedeniyle artan defter değeri, önceki dönemlerde söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı defter değerini aşamaz.

Şerefiye haricindeki bir varlığın defter değerinde, önceki dönemlerde ilgili varlık için değer düşüklüğü muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı defter değerinin üzerindeki bir artış, yeniden değerlemedir. Böyle bir yeniden değerlemenin muhasebeleştirilmesinde, işletme varlığın tabi olduğu standardı uygular.

Varlık, diğer bir standarda göre yeniden değerlendirilmiş bir tutardan izlenmediği sürece şerefiye haricindeki bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali hemen kar veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, ilgili diğer standarda göre yeniden değerlendirme artışı olarak dikkate alınır.

Yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali doğrudan, yeniden değerlendirme fazlası adı altında kaynağa alacak kaydedilir. Ancak, iptal edilen değer düşüklüğü zararının, yine aynı yeniden değerlendirilmiş varlık ile ilgili olarak daha önce kar veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararına isabet eden bölümü, kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra, varlığın amortisman gideri, düzeltilmiş değeri ile kalıntı değeri düşülmüş defter değerinin gelecek dönemlerde kalan yararlı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilir.

#### **13.2.4. Vergi Uygulaması**

Değer düşüklüğü bölümünde de belirtildiği üzere vergi uygulamalarında sabit kıymetler için doğrudan bir değer düşüklüğü müessesesi düzenlemesi yer almamaktadır. VUK da yer alan ve 317.madde de düzenlenen fevkelade amortisman uygulanmasında da varlığın tekrar eski haline gelmesi ya da durumun düzelmesi halinde fevkelade amortisman uygulamasının düzeltileceğine ilişkin herhangi bir

belirleme yer almamaktadır. Bu nedenle vergi uygulamasında duran varlıklarda deęer dūřuklūęünün iptali uygulamasının bir karřılıęı yoktur.

## 14. MADDİ DURAN VARLIKLARIN BİLANÇO DIŞI BIRAKILMASI

### 14.1. TMS 16 Uygulaması :

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır.

- (a) Elden çıkarıldığında
- (b) Kullanımında yada elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında tablosu ile ilişkilendirilir.Kazançlar,hasılat olarak sınıflandırılmaz.Ancak başkalarına kiralanmak amacıyla elinde bulundurmakta olduğu maddi duran varlıklarını normal faaliyet akışı içerisinde düzenli olarak satmakta olan bir işletme, bu gibi varlıkların kiralanma amacı sona erdiği ve ilgili varlıklar satış amaçlı elde tutulan varlık haline geldiğinde bu varlıkların defter değerleri üzerinden stoklara aktarır.Sözü edilen varlıkların satışında elde edilen tutar, ‘‘TMS 18 Hasılat ‘‘ Standardı uyarınca hasılat olarak muhasebeleştirilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış,finansal kiralama veya baęıŐ)gerçekleŐebilir.Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde,TMS 18 hasılat standardı ‘nda yer alan işletme mallarının SatıŐından sağlanan hasılatın MuhasebeleŐtirilmesine ilişkin kriterler uygulanır.Satıp geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda TMS 17 Kiralama standardı uygulanır.(TMS 16 PRF.69.)

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) bırakılmasından doğan kazanç yada kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.(TMS 16 PRF.69.)

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir.Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmiŐse ,alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eŐdeęeri ile muhasebeleştirilir.Oluşan alacağın nominal değeri peşin fiyat eŐdeęeri arasındaki fark , TMS 18 e uygun olarak alacak üzerindeki bileŐik getiriye yansıtacak Şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.(TMS 16 PRF.72.)

## **Vergi Uygulaması**

*VUK 'da maddi duran varlıkların satılması halinde bilanço dışı kalma durumuna göre hükümler vardır. VUK' un 328. Maddesi hükmüne göre,*

*Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir...*

*Amortisman ayrılmış olanların değeri ,ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.*

*Devir ve trampa satış hükmündedir.*

*Şu kadar ki satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi ,işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde ,satıştan tahassül eden kar,yenileme giderlerini karşılamak üzere,pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir.her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir.Üç yıldan önce işin terki ,devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karar o yılın matrahına eklenir.*

*Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar,yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir.Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur''*

*Kanun ve TMS 16 hükümleri karşılaştırıldığında satılan maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılmasında benzer anlayışa sahip oldukları söylenebilir.*

*Bununla birlikte ;*

*Gerçek maliyet ,gerekse amortisman tutarları arasındaki farklılık her iki uygulamanın ortaya çıkacak kar rakamı farklı olacaktır.*

*Farklılık yalnız kar rakamı ile sınırlı değildir.Ayrıca VUK'da karın gelir yazılmama seçeneği söz konusudur.Bir kar erteleme uygulaması olarak getirilen 'yenileme fonu'uygulaması TMS 16'da yoktur.Bu da dönem kazancının ticari kar açısından eksik hesaplanması anlamına gelmektedir.*

*Üçüncü farklılık da bilanço dışı bırakılan maddi duran varlığın yerine yeni alınan duran varlığın yerine yeni alınan duran varlığın amortismanının yenileme fonundan karşılanacak olması nedeniyle bir başka uygulama farklılığı daha ortaya çıkmasıdır.*

*Bütün bu farklılıklar etkilediği dönemler itibariyle ticari kar mali tutarlarına yansiyacaktır.*

## 15. UYGULAMA ÖRNEKLERİ

**ÖRNEK1:** A A.Ş. 01.03.2012 tarihinde toplam maliyeti 100.000 TL olan bir atık yağ tankı inşa etmiş ve kullanmaya başlamıştır. İşletme, tankı 20 yıl kulanacağını, kullanım sonunda bugün ki 5000 TL kalıntı değerle sabitleneceğini, ayrıca satım sonrasında bugün ki 10.000 TL harcamayla da tank yerinin eski haline getirebileceğini hesaplamıştır. ( VUK GT 333 uyarınca tankın faydalı ömrü 15 yıldır.)

### Hesaplaması:

TMS 16 standardı uyarınca örnekteki maddi duran varlığın maliyet değeri; inşa maliyetleri ile tahmini söküm, restorasyon v.b. giderlerinin toplamından oluşacaktır. Amortisman ise bu tutarın kalıntı değerinin düşülmesi sonrası elde edilecek tutara faydalı ömrün uygulanması ile hesaplanacaktır. Buna göre;

Atık yağ tankı inşaat maliyeti	100.000 TL
Çevreyi eski hale getirme gideri	<u>(+)10.000 TL</u>
Tankın aktifleştirme maliyeti	110.000 TL
Kalıntı değer	<u>(-)5.000 TL</u>
Amortisman uygulanacak tutar	105.000 TL
2012 yılı amortismanı (105.000/20 *10/12=)	4.375 TL

Vergi Usul Kanunu 313 ve devamı maddelerinde amortismanına tabi tutar anılan kıymetin maliyet bedeline faydalı ömrünün uygulanması ile bulunacaktır. Öte yandan VUK md. 320' de binek otoların kıst amortismanına tabi tutulması gerektiği, diğer bir anlatımla binek otolar hariç diğer kıymetlere tam yıl amortisman ayrılabilmesi belirtilmiştir. Amortisman ise ilgili tebliğlerde belirtilen faydalı ömürlere göre ayrılacaktır. Buna göre;

Atık yağ tankı inşaat maliyeti	100.000 TL
2012 yılı amortisman oranı ( 100.000/15=)	6.666 TL

### Sonuç olarak;

Dönem Kurumlar vergisi hesabı için, 31.12.2012' de mali kar hesaplanırken 2012 yılı için ( 6.666 TL – 4.375 TL =) 2.291 TL daha ticari kardan indirmek mümkündür.

Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

**Örnek2:** A A.Ş yeni bir MR makinesini 18.03.2013 tarihinde 280.000 TL bedelle satın almış, ayrıca makinenin işletmeye taşınması ve montajı için 20.000 TL gidere katlanmıştır. Makinenin montajı 01.04.2013 tarihinde tamamlanarak kullanılmaya başlanmıştır.

İşletme MR makinesinden 3 yıl boyunca yararlanabileceğini öngörmektedir, 3 yıl sonra MR makinesini devre dışı bırakacaktır. Bu nedenle işletme açısından makinenin yararlı ömrü 3 yıl olarak belirlenmiştir. Bu süre içinde işletme makineden toplam 400.000 birim MR çıktısı almayı hedeflemektedir. Bunun 200.000 biriminin ilk yıl gerçekleşeceği var sayılmaktadır. İkinci ve üçüncü yıllarda ise 100.000'er birim olacaktır.

Makinenin 3 yıl sonundaki hurda değeri 30.000 TL olarak tahmin edilmiştir. İşletme makinelerini sonraki dönemlerde maliyet yöntemi ile ölçmeyi kararlaştırmıştır.

Maliye Bakanlığının yayınladığı amortisman cetvelinde ise makinenin faydalı ömrü 3 yıl, yıllık amortisman oranı ise % 33,33 olarak belirtilmektedir.

Uygulama örneğimizdeki verilere göre TMS 16 standardının, normal, azalan bakiyeler ve üretim miktarları yönetimine göre amortisman hesaplamaları ve hesaplamalarının Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırması şu şekilde olacaktır:

### **Hesaplama1:**

Normal Amortisman Yöntemi TMS 16' ya göre;

01.04.2012 makine maliyet değeri= ( 280.000 + 20.000 ) 300.000 TL

Yıllık amortisman tutarı = ( maliyet değeri – kalıntı değeri ) / tahmini yararlı ömür

Yıllık amortisman tutarı = ( 300.000 – 30.000 / 3 ) = 90.000 TL

Aylık amortisman tutarı = ( 90.000 / 12 ) = 7.500 TL

Makinenin kullanıma başlama tarihi: 13.04.2012

Makinenin 2012 yılında kullanıldığı süre: 9 ay

2012 yılı amortisman tutarı = 7.500 \* 9 = 67.500 TL

Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak olan ( 7.500\*3 ) = 22.500 TL

**Tablo11: Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu ( TMS 16 )**

Yıllar	Amortisman esas tutar	Amortisman süresi (yıl)	Amortisman oranı	Amortisman tutarı	Kist dönem amortisman	Birikmiş amortisman
2012	270.000	3	% 33,333	90.000	67.500*	67.500
2013	270.000	3	% 33,333	90.000	90.000	157.500
2014	270.000	3	% 33,333	90.000	90.000	247.500
2015	-	-	-	-	22.500**	270.000



\*2012 yılı amortisman tutarı = Kıst dönem 9 ay ( 7.500\*9 ay = 67.500 TL )

\*\*2015 yılı amortisman tutarı = 2011 kalan dönem 3 ay ( 7.500\*3 ay = 22.500 TL )

Normal Amortisman Yöntemi VUK' a göre;

Maliyet değeri = ( 280.000 + 20.000 ) = 300.000 TL

Yıllık amortisman tutarı = ( 300.000 / 3 ) = 100.000 TL

2012 yılı amortisman tutarı 100.000 TL

**Tablo 12: Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu ( VUK )**

Yıllar	Amortisman esas tutar	Amortisman süresi (yıl)	Amortisman oranı	Amortisman tutarı	Birikmiş amortisman
2012	300.000	3	% 33,333	100.000	100.000
2013	300.000	3	% 33,333	100.000	200.000
2014	300.000	3	% 33,333	100.000	300.000

**Tablo 13: TMS 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu**

Yıllar	VUK	Standart	Fark
	Ayrılan Amort. Tut.	Ayrılan Amort. Tut.	
2012	100.000	67.500	32.500
2013	100.000	90.000	10.000
2014	100.000	90.000	10.000
2015	-	22.500	-22.500
Toplam	300.000	270.000	30.000

**Açıklama:** TMS 16 ile VUK uygulamalarına göre yapılan hesaplamalarda toplam fark 30.000 TL' dir. Bu farkın nedeni VUK' un iktisadi kıymetin faydalı ömrü sonundaki kalıntı ( hurda ) değerini hesaplamalarda dikkate almamasından kaynaklanmaktadır.

Dönem arasındaki fark ise standardın kıstamortisman uygulamasının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Görüleceği üzere VUK iktisadi kıymeti 2014 yılı hesaplamalarında tamamen itfa etmiştir. Standart ise ilk yılda ayırmadığı yani kıst dönemden arta kalan amortisman tutarını 2015 yılında gidere dönüştürmüş ve iktisadi kıymeti itfa etmiştir.

#### **Sonuç olarak;**

Dönem kurumlar vergisi hesabı için,

31.12.2013 raporlama tarihi itibarıyla TMS 16 uyarınca amortisman gideri yazılan 90.000 TL ye karşılık VUK uyarınca 100.000 TL yazılabilecektir. Bu nedenle ( 100.000 – 90.000 = ) 10.000 TL daha mali karın tespitinde ticari kardan çıkarılabilecektir.

Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

Hesaplama2:

Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi TMS 16' ya göre;

Yıllık Amortisman Tutarı = Dönem başındaki defter değeri \* ( Normal amortisman oranı \* 2)

Normal amortisman oranı = 1/ yararlı ömür süresi

Normal amortisman oranı = 1/3 yıl = % 33,33

Azalan bakiyeler amortisman oranı = % 33,33 \* 2 = % 66,666

Yıllık amortisman = ( 300.000 – 30.000 ) \* % 66,666 = 180.000 TL

Aylık amortisman = 180.000 / 12 = 15.000 TL

Makinenin kullanıma başlama tarihi: 13.04.2012

Makinenin 2012 yılında kullanıldığı süre : 9 ay

2012 yılı amortisman tutarı = 15.000 \* 9 = 135.000 TL

Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak olan ( 15.000 \* 3=) 45.000 TL

**Tablo 14: Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu ( TMS 16 )**

Yıllar	Amort. Tabi Değer Birikmiş Amort.	Oran	Yıllık Amortisman	Aylık Amortisman	Kıst Dönem	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2012	270.000	%66.666	180.000	15.000	9 Ay	135.000	135.000
2013	270.000-180.000=90.000	%66.666	60.000	-	-	60.000	195.000
2014	270.000-240.000=30.000	%66.666	Tamamı	-	-	30.000	225.000
2015	15.000				3 Ay	45.000	270.000
Toplam	270.000						

Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi VUK' a göre;

Yıllık amortisman tutarı = Dönem başı defter değeri \* ( Normal amortisman oranı \* 2 < 0,50 )

Normal amortisman oranı = 1 / Yararlı ömür süresi

Normal amortisman oranı = 1 / 3 yıl = % 33,33

Azalan bakiyeler amortisman oranı = 1 / 3 yıl = % 33,33 \* 2 = % 66,66\*

\*Sonuç azalan bakiyeler yönteminde üst limit olan % 50' yi geçtiğinden dolayı hesaplamalarda % 66,66 oranı değil % 50 oranı kullanılacaktır.

**Tablo 15: Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu ( VUK )**

Yıllar	Amortisman tabi değer- birikmiş Amrt.	oran	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2012	300.000*0,50	% 50	150.000	150.000
2013	(300.000-150.000)*0,50	% 50	75.000	225.000
2014	(300.000-150.000-75.000)	% 50	75.000	300.000

**Tablo 16: TMS 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu**

Yıllar	VUK	Standart	Fark
	Ayrılan Amort. Tut.	Ayrılan Amort. Tut.	
2012	150.000	135.000	15.000
2013	75.000	60.000	15.000
2014	75.000	30.000	45.000
2015	-	45.000	-45.000
Toplam	300.000	270.000	30.000

**Açıklama:** Normal amortisman yöntemi için yaptığımız açıklamalar azalan bakiyeler içinde geçerlidir. Tek fark ödenen amortisman giderlerinde meydana gele ve kalıntı değer dışında kalan farkın temel nedeni VUK uygulamasında azalan bakiyeler yönteminde üst limit ( % 50 ) oranını kullanmayı zorunlu kılmış olmasıdır.

31.12.2013 tarihi itibarıyla TMS 16 uyarınca amortisman gideri yazılan 60.000 TL ye karşılık VUK uyarınca 75.000 TL yazılabilecektir.

**Sonuç olarak;**

Dönem kurumlar vergisi hesabı için,

31.12.2013' de ( 75.000 – 60.000 = ) 15.000 TL daha mali karın tespitinde ticari kardan çıkarılabilecektir.

Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

Hesaplama 3:

Üretim Miktarı Yöntemi TMS 16' ya göre:

Amortisman oranı = ( maliyet değeri – kalıntı değeri ) / varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı

Amortisman oranı = [ ( 300.000 – 30.000 ) / 400.000 Br ] = 0,675 Br

Yıllık amortisman tutarı = amortisman oranı \* yıllık üretim miktarı

**Tablo 17: Üretim Miktarı Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu ( TMS 16 )**

Yıllar	Üretilen Birim Sayısı	Amort. Oranı	Yıllık Amort. Tutarı	Aylık Amort.	Kıst Dönem	Ayrılan Amort. Tutarı	Birikmiş Amort.
2012	200.000	0,675	135.000	11.250	9 Ay	101.250*	101.250
2013	100.000	0,675	67.500	67.500			168.750
2014	100.000	0,675	67.500	67.500			236.250
2015	11.250				3 Ay	33.750**	270.000
Toplam	270.000						

\*2012 yılı amortisman tutarı = kıst dönem 9 ay ( 11.250\*9 ay = 101.250 TL )

\*\*2015 yılı amortisman tutarı = 2011 kalan dönem 3 Ay ( 11.250\*3 ay = 33.750 TL )

**Açıklama:** VUK' da üretim miktarları yöntemine göre amortisman hesaplaması öngörülmediğinden VUK uyarınca uygulanabilir normal ve azalan bakiyeler yöntemi ile hesaplanan amortismanlar ile TMS 16 uyarınca üretim miktarına göre hesaplanan amortismanlar karşılaştırılacaktır.

**Tablo 18: Normal Oran ile Üretim Miktarı Yönteminin Karşılaştırma Tablosu**

Yıllar	Normal Amort. Yöntemi VUK	Üretim Miktarı Yöntemi TMS 16	Fark
2012	100.000	101.250	-1.250
2013	100.000	67.500	32.500
2014	100.000	67.500	32.500
2015	-	33.750	-33.750
Toplam	300.000	270.000	30.000

**Sonuç olarak,**

Dönem Kurumlar Vergisi hesabı için,

31.12.2013 raporlama tarihi itibarıyla TMS 16 uyarınca amortisman gideri yazılan 67.500 TL ye karşılık VUK uyarınca 100.000 TL yazılabilecektir. Bu nedenle ( 100.000 – 67.500 = ) 32.500 TL daha mali karın tespitinde ticari kardan çıkarılabilecektir.

Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

**Tablo 19: Azalan Bakiyeler Yöntemi ile Üretim Miktarı Yönteminin Karşılaştırma Tablosu**

Yıllar	Azalan Bakiyeler Yöntemi VUK	Üretim Miktarı Yöntemi TMS 16	Fark
2012	150.000	101.250	48.750
2013	75.000	67.500	7.500
2014	75.000	67.500	7.500

2015	-	33.750	-33.750
Toplam	300.000	270.000	30.000

### Sonuç olarak;

31.12.2013 raporlama tarihi itibariyle TMS 16 uyarınca amortisman gideri yazılan 67.500 TL ye karşılık VUK uyarınca 75.000 TL yazılabilecektir. Bu nedenle ( 75.000 – 67.500 = ) 7.500 TL daha mali karın tespitinde ticari kardan çıkarılabilecektir.

Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

Not: 2 numaralı örnekte kullanılan veriler bütün hesaplamalarda aynen kullanıldığı varsayılarak hesaplamalar yapılmıştır.

**Örnek 3:** A A.Ş bir binayı arsasıyla birlikte 01.01.2012 de 10.000.000 TL ye satın almıştır. Ancak ödemelerini 10 yılda tamamlaması için satıcıyla anlaşmıştır. Anlaşmaya göre; 5.000.000 TL peşin verilecek ve kalan, 10 yıl boyunca ve her yılın sonunda 500.000 TL ödeyerek kapatılacaktır.

Varsayımlar:

Arsa maliyetinin varlığın uygun değerinin ¼' ü olduğu tahmin edilmiştir.

Piyasadaki borçlanma faiz oranını % 6 dır.

Satın alınan binanın faydalı ömrünün ise 20 yıl olduğu ve kalıntı değerinin önemsiz olduğu öngörülmüştür.

VUK GT 333 uyarınca binanın faydalı ömrü 50 yıldır.

TMS 16 Uyarınca Hesaplama;

1-Binanın gerçeğe uygun değeri ( bugünkü değeri ) : ( 5.000.000 TL peşin + ( Yıllık 500.000 TL ödemeli % 6' dan kalan 5.000.000 TL' nin bugünkü değeri= 3.680.043) = 8.680.043 TL dir ve aktife bu tutardan alınmalıdır.

Dönemsel başlangıç değeri	Etkin (piyasa) faiz oranı	Faiz tutarı	Ödemeler	Dönem sonu değeri	Ana para ödemesi	Tarih
3.680.043 TL	% 6	500.000 TL				31.12.2012
3.400.846 TL	% 6	500.000 TL				31.12.2013
3.104.896 TL	% 6	500.000 TL				31.12.2014
2.791.190 TL	% 6	500.000 TL				31.12.2015
2.458.662 TL	% 6	500.000 TL				31.12.2016
2.106.181 TL	% 6	500.000 TL				31.12.2017
1.732.552 TL	% 6	500.000 TL				31.12.2018

TL						
1.336.505 TL	% 6	500.000 TL				31.12.2019
916.696 TL	% 6	500.000 TL				31.12.2020
471.698 TL	% 6	500.000 TL				31.12.2021

2-Amortisman ayırmada arsa ve binanın ayrı ayrı değerlerinin tespit edilip muhasebeleştirilmesi gerekir:

-Toplam bina değeri	8.680.043 TL
-Arsa değeri (8.680.043 * ¼ = )	2.170.010 TL
-Bina değeri (8.680.043 * ¾ = )	6.510.032 TL
-Bina için yıllık amortisman gideri tutarı (6.510.032 * 1/20 = )	(-) 325.502 TL
-31.12.2012 tarihi itibariyle tahakkuk eden faiz gideri	(-) 220.802 TL

VUK uyarınca;

Satın alınan binanın değeri	10.000.000 TL
31.12.2012 tarihi itibariyle amortisman gideri ( 10.000.000 / 50 = )	200.000 TL

Dönem sonunda TMS 16 uyarınca gider yazılan toplam ( 325.502 + 220.802 = ) 546.304 TL' ye karşın VUK uyarınca 200.000 TL gider yazılacaktır.

#### **Sonuç olarak ;**

Dönem Kurumlar Vergisi hesabı için 31.12.2012 de mali kara geçerken ( 546.304 – 200.000 = ) 346.304 TL ticari kara eklenecektir.

Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

**Örnek 4:** A A.Ş 1 Ocak 2012 tarihinde bir adet ağır iş makinesini 600.000 TL ye satın almıştır. Makine eşit değerden üç parça oluşmaktadır;

Sabit parçalar, yönetim sabit parçaların kalıntı değerini sıfır ve faydalı ömrünü 25 yıl olarak tahmin etmektedir.

Hareketli parçalar, yönetim hareketli parçaların kalıntı değerini sıfır ve faydalı ömrünü 5 yıl olarak tahmin etmektedir.

Temel iskeleti, yönetim temel iskeletinin kalıntı değerini sıfır ve faydalı ömrünü 25 yıl olarak tahmin etmektedir.

Yönetim ayrıca doğrusal amortisman yönteminin, makinenin tüm parçalarının gelecekteki ekonomik yararlarının işletme tarafından beklenen tüketim modelini yansıtacak bir amortisman yöntemi

olduğunu düşünmektedir. İşletme maddi duran varlıkların ölçümünde maliyet yöntemini kullanmaktadır. Amortisman giderlerini hiçbir üretim ya da hizmet maliyeti ile ilişkilendirilmediği varsayılmıştır.

VUK genel tebliğlerinde makinenin faydalı ömrü 15 yıl olarak yer almaktadır.

TMS 16 Uygulaması: Maddi duran varlık kaleminin önemli parçaları ekonomik faydaların tüketiminde önemli ölçüde farklı yapılara sahipse, varlığın başlangıç maliyeti varlığın önemli parçalarına dağıtılır ve her bir parça kendi yararlı ömrü boyunca ayrı olarak amortismanına tabi tutulur. Arazi ve binalar, ayrılabilir varlıklardır ve söz konusu varlıklar birlikte elde edilmiş olsa bile, bunlar ayrı ayrı muhasebeleştirilir.

Standart uyarınca işletmenin, ilk muhasebeleştiği 600.000 TL yi makinenin üç parçasına dağıtması gerekmektedir. Ancak sabit parçalar ve temel iskelet aynı faydalı ömre sahip olduğu için amortisman giderinin belirlenmesinde birlikte gruplandırılabilir ve doğrusal amortisman yöntemine göre birlikte amortismanına tabi tutulmalıdır. Maliyetin üçte biri ( yani 200.000 TL ) hareketli parçalara dağıtılacaktır ve maliyetin üçte ikisi ( yani 400.000 TL ) temel iskelet ve sabit parçalara birlikte dağıtılacaktır.

Vergi Uygulaması:

VUK' a göre, maddi duran varlıkların belli parçalarına ayrı ayrı amortisman uygulaması yapılmasına ilişkin belirleme yer almamaktadır. Bununla birlikte VUK uygulamasında iktisadi bütünlük oluşturan bir maddi duran varlığın mütemmim cüzleri ( bütünleyici parçaları ) da ana varlığın tabi olduğu amortisman oranına tabi olmaktadır.

### **Hesaplaması:**

TMS 16 uygulaması:

Makinenin maliyet değeri 600.000 TL

31.12.2012 tarihli amortisman hesapları:

Sabit parçaların amortismanı (  $200.000 / 25 =$  ) 8.000 TL

Hareketli parçaların amortismanı (  $200.000 / 5 =$  ) 40.000 TL

Temel iskelet amortismanı (  $200.000 / 25 =$  ) 8.000 TL

Toplam ayrılan amortisman 56.000 TL

VUK uygulaması:

Makinenin maliyet değeri 600.000 TL

31.12.2012 tarihli amortisman tutarı (  $600.000 / 15 =$  ) 40.000 TL

### **Sonuç olarak;**

Dönem Kurumlar Vergisi hesabı için ,

31.12.2012 de TMS 16 uyarınca gider yazılan 56.000 TL amortismanına karşılık VUK uyarınca kabul edilebilir amortisman gideri 40.000 TL dir. 31.12.2012 raporlama dönemi itibariyle mali kara geçerken ( 56.000 – 40.000 = ) 16.000 TL nin ticari kara eklenmesi gerekir.

Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

**Örnek 5:** Doğal taş işinde faaliyet gösteren A A.Ş Bolu Mudurnu yolu üzerinde granit olduğu tespit edilen bir merayı 01.01.2012 de 200.000 TL bedelle satın almış ve oraya bir ocak tesis etmiştir. Ocak işletimine başlamak için kamusal birimlere 20.000 TL harç ödemiştir. Bunun yanında ocak işletimine başlamak için 30.000 TL ilave harcamada bulunmuştur. İşletme granit ocağı için 10 yıl işletme izni almıştır. Ayrıca 10 yıl sonrasında çevreyi rehabilite etmek için de çevre uyum teminatı olarak 50.000 TL göstermiştir. Teminata göre 10. yıldan sonra ocak kapanacak ve ocak işletiminden kaynaklanan çevresel sorunlar rehabilite edilecektir. A A.Ş 10 yıl boyunca her yıl aynı olmak üzere toplam 10.000 m3 granit çıkarabileceğini tahmin etmektedir. Sanayi ve Maliye bakanlığına yaptığı başvuruda ocağın amortismanı işletmenin tahminine uygun kabul edilmiştir. İşletme 10.yıl sonrasında alınan gayrimenkulün ekonomik bir değerinin olmayacağını düşünmektedir.

Amortisman giderlerinin herhangi bir üretime ve hizmete eklenmediği varsayılmıştır.

TMS 16 Uygulaması :

TMS 16 uyarınca arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez.

Bu kapsamda işletilecek taş ocağı kullanıma hazır hale geldiği maliyet tutarından aktifleşecek ve bu tutar öngörülen süreye endeksli olarak amorti edilecektir.

Vergi Uygulaması :

VUK' un 316.maddesine göre işletme 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 taş veya maden ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.

Görüldüğü üzere taş ocakları işletimi açısından TMS 16 ile VUK uygulamaları benzerdir ancak maliyetin oluşumu ile ilgili konular farklıdır: çevresel uyum için işletme sonunda yapılacak harcama



TMS 16 uyarınca aktifleştirilip amortisman yoluyla yok edilirken VUK bu şekilde bir karşılık işlemine izin vermemektedir.

### Hesaplaması:

TMS 16 Uygulaması:

01.01.2012 ocak arası satın alma bedeli	200.000 TL
01.01.2012 ocak için harç bedeli	20.000 TL
01.01.2012 ocak işletim aşaması için yapılan diğer harcamalar	30.000 TL
01.01.2012 öngörülen çevresel uyum harcaması	<u>50.000 TL</u>
Mudurnu granit ocak aktifleştirme maliyeti	300.000 TL
31.12.2012 ocak amortisman gideri ( 300.000 / 10 = )	(-) 30.000 TL

Vergi Uygulaması:

01.01.2012 ocak arası satın alma bedeli	200.000 TL
01.01.2012 ocak için harç bedeli	20.000 TL
01.01.2012 ocak işletim aşaması için yapılan diğer harcamalar	<u>30.000 TL</u>
Mudurnu granit ocak aktifleştirme maliyeti	250.000 TL
31.12.2012 ocak amortisman gideri ( 250.000 / 10 = )	(-) 25.000 TL

### Sonuç olarak:

Dönem Kurumlar Vergisi hesabı için,

31.12.2012 de mali kara geçerken A A.Ş nin örnek kapsamında TMS 16 uygulamasında 30.000 TL giderine karşılık vergi uygulamasında 25.000 TL gider söz konusudur. Buna göre ( 30.000 – 25.000 = ) 5.000 TL ticari kara eklenmelidir.

Söz konusu fark geçici nitelikte olduğu için ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

**Örnek 6:** A A.Ş bir enerji santrali inşa etmiştir. Yapı 01.01.2012 de kullanıma hazır duruma gelmiştir. Toplam maliyet 10.000.000 TL dir.

Santralin ana kısmı olan içten yanmalı türbinin değeri 1.500.000 TL dir ve faydalı ömrü 3 yıldır. İşletme, tesisi çalışır durumda teslim almıştır ve maliyet değerinin içinde 1.000.000 TL'lik büyük çaplı gözden geçirmede vardır. Söz konusu büyük ve kapsamlı bakım 5.yılın sonunda tekrar edecektir. A A.Ş, santralin kalan kısmı olan, elektrik santral binaları ile emsali hizmetlere mahsus binaların ise faydalı ömrünün 10 yıl olduğu düşünülmektedir.

A A.Ş doğrusal amortisman yöntemini benimsemiştir.

Amortisman tutarlarının üretimle ilişkilendirilmediği varsayılmıştır.

**Hesaplaması:**

TMS 16 uyarınca santralin maliyeti hesaplanırken,	
Ana kısım içten yanmalı türbin üretim tesisinin değeri	1.500.000 TL
Büyük kapsamlı bakım değeri	1.000.000 TL
Santralin kalan kısmının elektrik santral binaları ile emsali hizmetlere mahsus binaların değeri	<u>7.500.000 TL</u>
Toplam	10.000.000 TL

Santralin tamamı 10.000.000 TL değerinde hesaplanıp aktifleştirilse de ait bileşen olarak yukarıdaki bölümleri göstermek ve ayrı ayrı itfa etmek gerekecektir.

Buna göre 31.12.2012 de hesaplanacak amortisman tutarları aşağıdaki gibidir;

Ana kısım içten yanmalı türbin üretim tesisinin amortismanı ( 1.500.000 / 3 yıl ) (-) 500.000 TL	
5.yıl sonunda yapılacak büyük kapsamlı bakım amortismanı ( 1.000.000 / 5 yıl ) (-) 200.000 TL	
Santralin kalan kısmı, elektrik santral binaları ile emsali hizmetlere mahsus binaların amortismanı ( 7.500.000 / 10 yıl )	<u>(-) 750.000 TL</u>
Toplam ayrılan amortisman tutarı	1.450.000 TL

VUK m.269, 270 uyarınca santralin maliyeti hesaplanırken;

Ana kısım içten yanmalı türbin üretim tesisinin değeri	1.500.000 TL
Diğer santralin kalan kısmının elektrik santral binaları ile emsali hizmetlere mahsus binaların değeri	<u>8.500.000 TL</u>
Toplam	10.000.000 TL

VUK m.313 ve devamı maddeleri ve 333 nolu genel tebliğe göre, ana kısım içten yanmalı türbin üretim tesisinin faydalı ömrü 15 yıl olarak, elektrik santral binaları ile emsali hizmetlere mahsus binaların faydalı ömürleri ise 40 yıl olarak belirlenmiştir. 5 yıl sonra yapılacak bakımın itfası ise VUK uyarınca kabul edilir değildir. Buna göre 31.12.2012 itibariyle ayrılan amortismanlar;

Ana kısım içten yanmalı türbin üretim tesisinin amortismanı ( 1.500.000 / 15 yıl ) (-) 100.000 TL	
Santralin kalan kısmı, elektrik santral binaları ile emsali hizmetlere mahsus binaların amortismanı ( 8.500.000 / 15 yıl )	<u>(-) 212.500 TL</u>
Toplam ayrılan amortisman tutarı	312.500 TL

**Sonuç olarak;**

Dönem Kurumlar Vergisi hesabı için,

31.12.2012 de TMS 16 uygulaması ile gider yazılan 1.450.000 TL yerine VUK uyarınca amortisman yoluyla gider yazılabilir 312.500 TL mali karda dikkate alınacağından ( 1.450.000 – 312.500 = ) 1.137.500 TL'nin ticari kara eklenmesi gerekir.

Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

**Örnek 7:** A A.Ş 01.01.2012 de bir depo kiralamıştır. Şirket depoyu ofis olarak kullanmak niyetindedir. Depoyu ofise dönüştürerek kullanma konusunda kiraya veren ile anlaşmıştır. A A.Ş 150.000 TL harcayarak depoyu ofis olarak 01.01.2013 de kullanıma hazır hale getirmiştir. Kira süresi 16 yıl, yıllık kira bedeli 5.000 TL dir. Kira bedeli her yılın son günü ödenecektir. Kiraya veren kira bitiminde mülkü eski hale getirdikten sonra geri teslim edilmesini şart koşmuştur. A A.Ş 15.yılın sonunda ofisi eski depo haline getirmenin bugünkü maliyetininin 45.000 TL olacağını hesaplamıştır.

### **Hesaplaması:**

A A.Ş, kiralanan gayrimenkulü kullanma amacına uygun hale getirme maliyetlerini özel maliyet olarak aktifleştirilmelidir. Bunun yanı sıra TMS 37 karşılıklar koşullu borçlar ve koşullu varlıklar uyarınca eski hale getirme maliyetini de karşılık olarak muhasebeleştirmelidir. Çünkü bir yükümlülük altına giren şirketin bu yükümlülüğe karşılık ayırması gerekir. Bu yükümlülük de kiralanan ofislerin eski haline getirilmesi yükümlülüğüdür. Ölçülebilen bu yükümlülük TMS 16 maddi duran varlıklar uyarınca harcanan özel maliyet bedeline eklenmeli ve itfa edilecek bedel bu şekilde hesaplanmalıdır. Toplam maliyet de yine TMS 16 maddi duran varlıklar uyarınca faydalı ömrü olan kira süresine uygun olarak itfa edilmelidir.

### TMS 16 / TMS 17 Uygulaması:

31.12.2012 depo kirası 1.yıl gideri	5.000 TL
01.01.2013 depoyu ofise çevirme gideri toplamı	150.000 TL
01.01.2013 ofisi 15 yıl sonra eski hale getirme karşılık gideri	45.000 TL
01.01.2013 kiralanan gayrimenkul için aktifleştirecek özel maliyet bedeli ( 150.000 + 45.000 = )	195.000 TL
31.12.2013 ofisler özel maliyet itfa bedeli ( 195.000 / 15 = )	13.000 TL
31.12.2013 depo kirası 2.yıl gideri	5.000 TL

### Vergi Uygulaması:

31.12.2012 depo kirası 1.yıl gideri	5.000 TL
01.01.2013 depoyu ofise çevirme gideri toplamı	150.000 TL
01.01.2013 kiralanan gayrimenkul için aktifleştirecek özel maliyet bedeli	150.000 TL
31.12.2013 ofisler özel maliyet itfa bedeli ( 150.000 / 15 = )	10.000 TL
31.12.2013 depo kirası 2.yıl gideri	5.000 TL

**Sonuç olarak;**

D6nem Kurumlar Vergisi hesabı için,

31.12.2013 de mali kara geçerken A A.Ő nin 6rnek kapsamında TMS 16 uygulamasında

( 13.000 + 5000= ) 18.000 TL gidere karşılık vergi uygulamasında ( 10.000 + 5000 =) 15.000 TL gider s6z konusudur. Buna g6re ( 18.000 – 15.000 =) 3.000 TL ticari kara eklenmelidir.

S6z konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

## 16. SONUÇ

Sonuç olarak amortisman ayrılması, vergisel avantaj sağladığından mükelleflerce oldukça önemsenen bir işlemdir.

Görüldüğü üzere amortisman ayrılmasıyla firmanın o döneme ilişkin gider ve yatırım harcaması tutarları belirlenmekte, işletmenin aktifinde kayıtlı varlıkların net değerleri ortaya çıkmakta ve söz konusu maddi duran varlıkların faydalı ömürlerinin sonunda yenilenebilmeleri için gereken finans kaynakları oluşturulabilmektedir.

Bu konuda Vergi Usul Kanunumuz amortisman ayrılmasında normal amortisman yöntemi yada azalan bakiyeler yöntemi gibi çeşitli yöntemleri düzenlemiştir. Dolayısıyla hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın toplam amortisman tutarı maddi duran varlığına eşit olacaktır. Ancak vergi planlaması açısından, işletmenin kar-zarar durumu, maddi duran varlığın teknolojisinde ve fiyatında meydana gelen değişimler gibi hususlar nedeniyle amortisman yıllar itibariyle seçilen yönteme göre dağıtılırken bazı farklı sonuçları olacaktır. Öncelikle amortisman tutarı işletmenin kar zarar durumunu etkilemekte ve dolayısıyla da gelir yada kurumlar vergisi matrahlarından indirim konusu yapıldığı için ödenecek olan vergi tutarını da belirlemektedir. Bu durumda işletme, karlı olduğu bir durumda azalan bakiyeler yöntemini tercih ederse ilk yıllarda daha fazla amortisman ayırarak vergi yükünü azaltabilir. Ancak burada işletmenin gelecek yıllara ilişkin karlılık öngörülerini de göz önünde bulundurması gerekmektedir.

Özellikle enflasyondan koruma mekanizması olarak vergi sistemimizde yer alan azalan bakiyeler yöntemi diğer adı ile hızlandırılmış amortisman yöntemi uygulanırken işletmenin karlılık durumu, öz sermaye ihtiyacı, gelecek yıllara ait beklentiler vs. hususlara dikkat edilmeden uygulanması durumunda önceki bölümlerde ifade edilen vergisel avantajı sağlamayabilir.

Dolayısıyla herhangi bir amortisman yönteminin, işletmenin gelecek öngörülerini, karlılık durumu, yeniden değerlendirme ve hatta duran varlığın teknolojik gelişimi göz önünde bulundurulmadan vergi planlaması açısından avantajlı olduğunu söylemek mümkün değildir. Hatta sermaye kaybına maruz kalmamak, kredi veren kuruluşlara daha tatminkâr bilanço sunmak ve dağıtılabilir karı arttırmak gibi birtakım nedenlerle işletmeler amortisman ayırmadıkları gibi eksik amortisman dahi ayırmaktadırlar.

VUK 320nci maddesi istenirse amortisman ayrılamayabilmesine veya olması gerekenden daha düşük oranda amortisman ayrılabilmesine ihtiyarilik niteliği gereği imkan tanımaktadır.

VUK ve Muhasebe Standartları arasında çeşitli farklılıklardan dolayı uygulamada bir birlik sağlanamamaktadır. VUK ve TMS 16 arasındaki farklılıkları kısaca özetleyecek olursak;

### **VUK Uygulaması**

1-Amortismanına konu değer varlığın maliyet bedelidir.

2-Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.

3-Maddi duran varlığın elde edildiği dönemde ( sonraki dönem isteğe bağlı ) ait finansman giderlerinin maliyete verilmesi gerektiği için amortismanına konu değer her halukarda finansman giderlerini içermektedir.

4-VUK'ta yapılan değişikliklerle yararlı ömür amortismanına esas süre olmasına rağmen, yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulmaktadır.

5-Yararlı ömür sadece yıl bazında belirlenmektedir.

6-Yararlı ömür olağanüstü durumlarda sabittir.

7-Kullanılabilecek yöntemler; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve fevkelade amortisman yöntemidir.

8-Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayrılmaya devam edilir.

9-Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak

### **TMS 16 uygulaması**

1-Amortismanına konu değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.

2-Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.

3-Varlığın elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için ( özellikli varlıklar hariç ) finansman giderini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır.

4-Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. Bu ölçüler muhasebe uygulayıcısı tarafından tahmin edilir.

5-Yararlı ömür yıl veya üretim birimi bazında belirlenebilmektedir.

6-Yararlı ömrü ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilmek ve değişiklikler yansıtılmak zorundadır.

7-Kullanılabilecek yöntemler; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir.

8-Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.

9-Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak

amortisman ayırma ile ilgili düzenleme amortisman ayırmak mümkündür. bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.

VUK ve TMS 16 Uygulama örneklerinde de görüleceği üzere her yöntemde ve uygulamada dönemler itibarıyla ayrılan amortisman tutarları farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklar amortisman yöntemlerinden birinin diğerlerine tercih edilmesi durumunda işletme açısından, dönemin amortisman giderini, üretilen mamulün birim fiyatını, artırabilir veya azaltabilir, bunların bir sonucu olarak da ödenecek vergiyi artırabilir veya azaltabilir ve vergiyi öteleyebilir.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

Acar, D. ve Tetik, N., (2010) *Genel Muhasebe*, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül

Akbulut, A. *Karşılaştırmalı TMS / TFRS ve Vergi Uygulaması, Sonuçları*, Maliye Hesap Uzmanları derneği

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2000) *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, 10. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi

Akgüç, Ö. (1998) *Finansal Yönetim*, 7.Baskı, İstanbul: Avcıol Basım Yayın,

Aktuğlu, M.A. (1968) *Amortismanlar ve Muhasebeleştirilmeleri*, 1. Baskı, İzmir: Ege Üniversitesi Matbaası

Altuğ, O. (1999) *Maliyet Muhasebesi*, 12.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi

Anca, M.N. (1997) *Yeniden Değerleme ve Amortisman Uygulaması*, 1. Baskı, Ankara: Şafak Matbaacılık

Bıyıl, R. ve Kiratlı A. (2005), *Giderler ve İndirimler*, 2.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları,

Çabuk, A (2001). *Muhasebede Dönem sonu işlemleri*, 3.Baskı, Bursa: Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayınları

Cemalcılar, Ö. ve Önce, S. (1999) *Muhasebenin Kuramsal Yapısı*, 1. Baskı, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları

Çolpan O. (2004), *İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği*, İstanbul, Filiz Kitabevi

Doğan, A. A.; Ünlü, M. C. ve Dicle, C. (1984) *Amortismanlar*, 1. Baskı, Ankara: Şafak Matbaası

Eroğlu, N. (1974). *Amortisman ve Tatbikatı*, 2. Baskı, İstanbul: Dilek Matbaası



Graf, A. (1955). *İşletmecilikte Vergiler*, Çeviren: Ziya Şenveli, Maliye Vekaleti, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, N 1955-56:71, Ankara

Gücenme, Ü. (2000). *Ticaret işletmelerinde Envanter işlemleri*, 1.Baskı. Bursa: Marmara Kitabevi Yayınları

Güçlü, F.; Recai G. ve Yalçın, M. (2002) *Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Genel Muhasebe*, 2.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık

Gündüz, N. Kemal ve Necati Perçin, *Amortismanlar ve Yeniden Değerleme*, 2.Baskı. Ankara:Yaklaşım Yayınları, 1999

Kaynak, H.(2001). *İşletmecilik ilkeleri ile Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi ve Gayrimaddi Duran Varlıklarda Amortisman"*, 1.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları

Kocahanoğlu, O. S. ve Yüksel, M.N. (1985) *Amortisman Hukuku ve Uygulaması*, 2.Baskı, İstanbul, Temel Yayınları

Kocahanoğlu, O. S. ve Yüksel, M.N. (1984) *Amortisman Hukuku ve Uygulaması*, 1.Baskı, İstanbul, Temel Yayınları

Kotar, E. ve Dokur, Ş. (2002) *İşletmelerin Mali işlemleri ve Muhasebesi*, 1.Baskı. Bursa: Alfa Yayınları

Lazol, İ. (2007), *Genel Muhasebe*, 9.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Mart

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (2011) *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, İstanbul

Tükenmez, M. ve Diğerleri, (1999) *MSUGT'ne Göre Finansal Yönetim*, 1.Baskı, izmir: Vizyon Yayınları

Oktar, Ç. (2004), *İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği*, Filiz Kitapevi İstanbul

Öngen, S. (2000). *Vergi Muhasebesi*, 1.Baskı, Ankara:Yaklaşım Yayınları

Öztürk, B. ve Özer, M. (2001) *Dönem sonu Envanter işlemleri*, 1.Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları,

Özyer, M. A. (2008) *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, , Mart

Özyer, M. A. (2008) *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Mart

Sevilengül, O. (2000) *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe*, 9.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi

Tokay S., (2002) *Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*, Ankara

Vergi Denetmenleri Derneği, (2010) *Beyanname Düzenleme Rehberi*, Ankara,

Yağmurlu, D. (1997). *Muhasebe Sistemi ve Tek dozen Hesap Planı Açıklamaları*, 1.Baskı, istanbul: Kurtiş Matbaacılık

## **Makaleler**

Acar, B. (2000). "Özel Maliyet Bedeli", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:232, Aralık

Akyol, M.E. (2002) "Kazanç Vergilerinde ve Gerçici Vergide Fevkalade Amortisman", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı:170, Haziran,

Aydoğan, K. (2010) "Mevcutlarda Amortisman", *Vergi Raporu*, Yıl:18, Sayı 135, Aralık, s.107

Ergenç, Ö. (2000) “İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ile Peştemallıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:232, Aralık, s.236-237,

Günday, M (2001). "Ticaret Unvanı, İşletme Adi ve Markanın Ticari İşletmenin Unsurları Olarak Vergi Uygulamasındaki Yeri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:150 Mart, s.57

Güzel, B. (2001). “Özel Maliyet Bedelinin Muhasebesi ve Dönemsonu İşlemleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:159, Aralık, s.79.

Karakoç, G. (2007) “213 sayılı Vergi Usul Kanununda Yer Alan Amortisman Müessesesi, Özellikleri, Çeşitleri ve Uygulamaya Yönelik Örnekler”, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı 495, 1 Eylül, s.111

Kaşif, M. (1998) “Gayrimaddi Hakların Değerlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:208 Aralık, s. 173.

Kılıç, O. (2006), “Duran Varlıklarda Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin Karşılaştırılması”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:32, Ağustos

Onalan, S. (2001). "Genel Anlamda Amortisman", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:98 Şubat, s.7.

Sekdur M., (2004) “Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Amortisman Ayrılması Normal Amortismanına Göre Daha Fazla Gider Yazabilme İmkânı Sağlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:12, Sayı:124, Mayıs

Tekin C. (2008) “VUK Uyarınca Alacaklarda Amortisman Uygulaması”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:49, Ocak

Tekin M., ve Tekşen, Ö., (2007) “Muhasebe ve Vergi Açısından Amortisman Uygulamasının İncelenmesi”, *Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı:233, Eylül

**Mevzuat**

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

GVK 22 seri no.lu Genel Tebliği

Maliye Bakanlığının 19.07.2007 tarih ve B.07.0.GEL.0.31/3185-97/034100 Sayılı Muktezası

<http://www.huk.gov.tr/Yururlukteolandkk.html>, erişim tarihi:24.04.2011

VUK 284 seri no.lu Genel Tebliği

VUK 333 seri no.lu Genel Tebliği