

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN
AYRILMASININ VUK VE TMS UYGULAMALARI
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ

Belgin ÖZTÜRK

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME PROGRAMI

DANIŞMAN

Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, Kasım 2013

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN
AYRILMASININ VUK VE TMS UYGULAMALARI
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ

Belgin ÖZTÜRK

(Enstitü No: 112001104)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME PROGRAMI

DANIŞMAN

Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, Kasım 2013

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN
AYRILMASININ VUK VE TMS UYGULAMALARI
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ

Belgin ÖZTÜRK

(Enstitü No: 112001104)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Dr. Hakan TAŞTAN

Diğer Jüri Üyeleri : Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT

: Doç. Dr. Murat AZALTUN

İSTANBUL, Kasım 2013

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
İÇİNDEKİLER.....	i
ÖZET.....	vii
ABSTRACT	viii
KISALTMALAR.....	ix
TABLO LİSTESİ.....	xi

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GİRİŞ.....	1
---------------	---

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN.....	3
2.1. MADDİ DURAN VARLIK VE İLGİLİ KAVRAMLAR	3
2.2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN SINIFLANDIRILMASI.....	4
2.2.1. Taşınır Maddi Duran Varlıklar	4
2.2.2. Taşınmaz Maddi Duran Varlıklar.....	4
2.3. MADDİ DURAN VARLIKLARIN İŞLETME FAALİYETİNDEKİ YERİ.....	5
2.4. MADDİ DURAN VARLIK GRUBUNDA YER ALAN HESAPLAR..	5
2.4.1. Arazi ve Arsalar Hesabı.....	6
2.4.2. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Hesabı.....	7
2.4.3. Binalar Hesabı.....	7

2.4.4. Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı.....	8
2.4.5. Taşıtlar Hesabı	8
2.4.6. Demirbaşlar Hesabı.....	9
2.4.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı	10
2.4.8. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	10
2.4.9. Verilen Avanslar Hesabı	10
2.5. GAYRİ MENKULLER VE GAYRİMENKUL GİBİ DEĞERLENECEK İKTİSADİ KIYMETLER.....	11
2.5.1. Gayrimenkuller.....	11
2.5.2. Gayrimenkullerin Mütemmim Cüzüleri ve Teferruatı.....	11
2.6. VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE DEĞERLEME	12
2.7. AMORTİSMANIN KONUSU	13
2.8. AMORTİSMANA TABİ OLMANIN ŞARTLARI	16
2.8.1. İktisadi Kıymetin Aktifte Kayıtlı Olması	16
2.8.2. İktisadi Kıymetin Bir Yıldan Fazla Kullanım Ömrüne Sahip Olması.....	17
2.8.3. İktisadi Kıymetin Yıpranmaya, Aşınmaya ve Kıymetten Düşmeye Maruz Kalması.....	18
2.8.4. İktisadi Kıymetin Değerinin Belli Bir Tutarı Aşması	18
2.9. AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLER.....	19
2.10. AMORTİSMANA TABİ DEĞERİN TESPİTİ.....	20
2.11. AMORTİSMAN UYGULAMA ESASLARI	22
2.11.1. Amortisman Süresi.....	22
2.11.2. Amortisman Nispeti.....	23
2.11.3. Amortisman Yönteminin Seçilmesi ve Değiştirilmesi	24

2.11.4. Amortismanın Muhasebeleştirilmesi.....	24
2.12. AMORTİSMAN AYRILMASINI GEREKLİ KILAN NEDENLER	25
2.12.1. Fiziki Nedenler	25
2.12.2. Teknolojik Nedenler.....	26
2.13. AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ	26
2.13.1. Normal Amortisman Yöntemi	27
2.13.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	30
2.13.3. Fevkalade Amortisman Yöntemi	33
2.13.3.1. Afetler	34
2.13.3.2. Yeni İcatlar	34
2.13.3.3. Cebri Çalışma	35
2.13.4. Kıst Amortisman Yöntemi	35
2.13.4.1. Devir ve Bölünme Halinde Kıst Amortisman Uygulaması.....	36
2.13.4.2. Hesap Dönemi Değişikliği Halinde Kıst Amortisman Uygulaması.....	36
2.13.5. Madenlerde Amortisman Yöntemi.....	39
2.14. ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR	40
2.14.1. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılması.....	40
2.14.2. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetin Yenilenmesi.....	42
2.14.3. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Sigorta Tazminatı	44
2.15. ARSA VE ARAZİDE AMORTİSMAN.....	45
2.16. ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZLARDA AMORTİSMAN.....	46
2.17. FİNANSAL KİRALAMA YOLUYLA EDİNİLEN İKTİSADİ KİYMETLERDE AMORTİSMAN.....	46
2.18. GVK VE KVK AÇISINDAN AMORTİSMAN UYGULAMASI.....	50

2.18.1. GVK Açısından Amortisman Uygulaması	50
2.18.1.1. Gelir Vergisi Matrahından İndirilebilen Amortisman Giderleri.....	52
2.18.1.2. Gelir Vergisi Matrahından İndirilmeyen Amortisman Giderleri.....	52
2.18.2. KVK Açısından Amortisman Uygulaması.....	53
2.19. YENİLEME FONU	53

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN.....	55
3.1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS).....	55
3.2. TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI VE AMORTİSMAN.....	56
3.2.1. TMS-16'nın Amacı.....	57
3.2.2. TMS-16'nın Kapsamı.....	58
3.2.3. TMS-16'daki Tanımlar ve Kavramlar	59
3.3. MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ...60	
3.3.1. Başlangıç Maliyetleri.....	61
3.3.2. Sonraki Maliyetler.....	62
3.4. MUHASEBELEŞTİRMEDE ÖLÇÜM	65
3.4.1. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm	67
3.4.1.1. Maliyet Modeli	68
3.4.1.2. Yeniden Değerleme Modeli.....	69
3.4.2. Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi	71
3.4.3. Maddi Duran Varlıklarda Takas Yolu İle Edinim Maliyeti.....	75
3.5. MADDİ DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANI.....	77
3.5.1. Genel Açıklamalar.....	78

3.5.2. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi.....	79
3.5.3. Yararlı ömür.....	81
3.5.4. Amortisman Yöntemleri	82
3.5.4.1. Normal Amortisman yöntemi.....	82
3.5.4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	83
3.5.4.3. Üretim Miktarı Yöntemi.....	83
3.5.4.4. Diğer Yöntemler	84
3.5.4.4.1. Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemi.....	85
3.5.4.4.2. Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemi	86
3.5.5. Arsaların Durumu.....	87
3.5.6. Değer Düşüklüğü	88
3.5.6.1. Değer Düşüklüğünün Tespiti.....	89
3.5.6.2. Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi.....	91
3.5.6.3. Değer Düşüklüğü Tazminatı.....	92
3.5.7. Bilanço Dışı Bırakma	92
3.5.8. Leasing İşlemlerinde Amortisman.....	93
3.5.9. Finansal Tablolarda Maddi Duran Varlıklarla İlgili Kamuya Açıklanacak Bilgiler.....	94

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. TMS VE VUK AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLAR VE AMORTİSMANLARA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	98
4.1. TMS VE VUK AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARDA MALİYETİN ÖLÇÜMÜ VE DEĞERLEME.....	98
4.2. AMORTİSMAN SÜRESİ	101
4.3. AMORTİSMAN YÖNTEMİ	102
4.4. YÖNTEM DEĞİŞTİRME	104

4.5. KIST AMORTİSMAN UYGULAMASI	104
4.6. HURDA DEĞER KAVRAMI.....	105
4.7. YENİLEME FONU	105
4.8. FARKLILIKLARA İLİŞKİN TABLO	106
4.9. AMORTİSMAN HESAPLAMALARINA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMALAR	112
4.10. MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ MEVZUATINDAKİ AMORTİSMAN UYGULAMALARININ FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	122
BEŞİNCİ BÖLÜM	
5. SONUÇ	125
KAYNAKÇA.....	127

ÖZET

MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN AYRILMASININ VUK VE TMS UYGULAMALARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ

Amortisman tabi iktisadi kıymetler işletmelerin bilançosunda önemli bir yere sahiptir. İktisadi kıymetlerin ekonomik ömrü boyunca gider yazılması gerekir. Bir firmada bir yıldan fazla kullanılması düşünülen bu iktisadi kıymetlerin kayıtlı tutarının yıpranma, aşınma, eskime nedeniyle dönemlere yayılarak o yılların giderleri arasında kaydedilmesi amortismanın konusunu oluşturmaktadır.

Amortisman ile ilgili uygulamalara VUK, SPK, TTK'da yer verilmiştir. Ancak söz konusu mevzuatlar da anlaşılabilir değildir. İşverenlere, yatırımcılara, kredi sağlayıcılarına kolaylık sağlayabilecek ortak bir mevzuat gerekmektedir. UFRS'nin çevirisi olan TMS amortismanların açıklayıcı ve anlaşılabilirliğini sağlayacak ortak bir dildir.

Bu çalışmada amaç amortisman uygulamasına TMS-16 ile ne gibi yenilikler getirildiğinin daha iyi anlaşılmasına katkıda bulunmaktır. Bu çerçevede öncelikle VUK'un amortisman ile ilgili düzenlemeleri ve muhasebe kayıtları hatırlatılmış, sonrasında TMS-16'ya göre amortisman uygulaması anlatılmış ve en son VUK ve TMS arasında karşılaştırma yapıldıktan sonra bu konudaki düşüncelerin bir analizi yapılarak çalışma sonlandırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maddi duran varlıklar, Amortismanlar, TMS-16.

ABSTRACT

COMPARATIVE ANALYSIS OF APPLICATIONS OF TAX PROCEDURE LAW (TPL) AND TURKISH ACCOUNTING STANDARDS (TAS) ON AMORTISATION OF TANGIBLE FIXED ASSETS

Tangible assets subject to amortization have a significant place in the balance sheets of the establishments. Tangible assets should be written down as expenses in the balance sheets as long as they have economic values. The registered cost of these tangible assets intended to be used for more than a year in a firm are spread across the years due to wearing, tearing, aging and recorded among the expenditures. These are the subjects of the depreciation.

Tax Procedure Law (VUK) Capital Markets Board of Turkey (SPK), and Turkish Commercial Code (TTK) cover all applications related to depreciation. But the legislation in question is not clear and understandable, either. A common legislation is required for employers, investors and credit providers. Turkish Accounting standards, which is a translation from International Financial Reporting Standards, has a descriptive and understandable common language.

The purpose of this study is to contribute to understanding better of the improvements brought with Turkish Accounting standards 16 for depreciation application. In this framework, primarily, the regulations and accounting records related to depreciation in Tax Procedure Law (VUK) has been reminded. Afterwards, depreciation application according to Turkish Accounting standards 16 has been explained. And Finally, a comparison between in subject matter.

Key words : Tangible fixed assets, Depreciation, TAS - 16

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
Bknz	: Bakanız
..	: anakkale niversitesi
f	: Fıkra
GÜİİBF	: Gazi Üniversitesi İdari ve İktisadi Bilimler Fakültesi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İ.İ.B.F	: İdari ve İktisadi Bilimler Fakültesi
KGK	: Kamu Gözetleme Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOBİ	: Küçük ve Orta Boy İşletme
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
K/Z	: Kar/Zarar
MB	: Maliye Bakanlığı
Md	: Madde
MDV	: Maddi Duran Varlık
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
no	: Numara
TV	: Özel Tüketim Vergisi
s	: Sayfa
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
S..	: Selçuk Üniversitesi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	: Türk Lirası
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TVM	: Türk Vergi Mevzuatı
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
vb	: Ve Benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 1.1: Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu	29
Tablo 1.2: Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tablosu.....	32
Tablo 1.3: Kıst Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu.....	37
Tablo 1.4: Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tablosu.....	38
Tablo 1.5: Yıl Sayıları Toplamı Yöntemine Göre Amortisman Tablosu.....	86
Tablo 1.6: Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tablosu.....	87
Tablo 1.7: Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar	106
Tablo 1.8: Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar	108
Tablo 1.9: Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar.....	109
Tablo 1.10: Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar.....	110
Tablo 1.11: Amortisman Yönteminde Farklılıklar.....	111

BÖLÜM 1

1. GİRİŞ

Duran varlık olarak adlandırılan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların tümü bir yıldan fazla süre ile işletmede kullanılıyor ve bu süre içerisinde fiziksel, ekonomik, teknolojik vb. gibi nedenlerle değer kaybına uğruyor ise bu değer kayıpları varlığı zaman içerisinde değersiz hale getirmektedir.

İşletmede kullanılmak üzere edinilen bir duran varlığın bedelinin; gider yazılması düşünülemez. Zira kullanma süresi boyunca işletme gelirlerinde bir artış doğurduğu halde bu varlık için yapılan harcamanın tek dönemde gider yazılması söz konusu giderin ilgili dönemin gelirleri ile karşılaştırılması olanağını ortadan kaldıracaktır.¹

Bu nedenle katlanılan maliyetin ilgili dönemlere yayılması gerekir. Muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği işletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması gerekmektedir.

Küreselleşme ile beraber dünyadaki karşılıklı ticari ilişkiler hız kazanmaya başlamıştır. Bu nedenle işletmelerin faaliyet gösterdikleri ülkeler dışında da faaliyet göstermek istemeleri bütün ülkelerin ortak bir muhasebe dili geliştirmesini zorunlu kılmıştır.

Bu nedenle muhasebe uygulamalarının benzerliği veya her ülkenin dünya düzeyinde kullanabileceği tek bir muhasebe standartları takımı geliştirmeye katkıda bulunacak yeni standartlar geliştirmek amacıyla muhasebe ile ilgili kurumların birlikte çalışması

¹ Remzi Örtün ve Aydın Karapınar, (I) **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Yayınları, Ankara, 2003, s.129

sonucu bütün ülkelerde geçerli olacak Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) yayınlanmıştır.

Türkiye’de firmaların uluslararası çalışmalarında kolaylık olabilmesi, muhasebe anlamında aynı dili konuşabilmeleri için 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK)² ile kapanan TMSK aracılığıyla onaylanan UFRS’ler Türkçe’ye TMS ve TFRS olarak çevrilerek uygulamaya sokulmuştur.

Amortisman uygulaması finansal açıdan fon biriktirme, vergisel açıdan maliyet unsuru olma özelliği bulunan bir uygulamadır. Duran varlıkların işletme aktifleri içerisindeki büyüklüğü de göz önüne alınırsa, finansal anlamda sermayenin kar yoluyla yenilenmesi, işletme bilimi açısından bir maddi duran varlığın yenilenmesi için kardan pay ayrılması, vergisel anlamda maddi duran varlıkların eskiyen veya azalan kısmını üretilen malların maliyetine eklenmesi olarak görülebilecek amortisman uygulamasının işletme için ne denli önemli olduğu daha net ortaya çıkar. Saydığımız bu nedenlerden dolayı ticari alanda faaliyet gösteren bütün işletmelerin kullandığı amortisman uygulamasına bu standartlarla getirilen yenilikleri bilmek ve işletme için en uygun olan uygulamaları belirlemek gerekir.

Standart; değerlemeden, amortisman ayırma yöntemlerine, faydalı ömürden borçlanma maliyetlerine kadar alışageldiğimiz amortisman konusunu etkileyen bir çok uygulamaya önemli yenilikler getirmektedir.

Tezin konusu Maddi Duran Varlıklarda amortisman uygulamalarının VUK ve TMS uygulamaları açısından karşılaştırılarak incelenmesi ile ilgilidir.

Ancak bu incelemenin yapılabilmesi ve daha iyi anlaşılabilmesi için amortisman tabi maddi duran varlık kavramının genel olarak ele alınması uygun olacaktır.

Çalışmamızın birinci bölümünde konu hakkında genel bilgi verilmiş, ikinci bölümde, VUK açısından MDV’lerde amortisman uygulaması anlatılmış, üçüncü bölümde TMS-16 MDV standardı açısından MDV lerde amortisman uygulaması anlatılarak dördüncü bölümde TMS ve VUK açısından MDV ve amortismanlara ilişkin hükümlerin karşılaştırması yapılarak beşinci bölümde çalışma sonuçlandırılmıştır.

² Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 02/11/ 2011 Tarih 28103 Sayılı Resmi Gazete

BÖLÜM 2

2. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN

2.1. MADDİ DURAN VARLIK VE İLGİLİ KAVRAMLAR

Maddi duran varlıklar bir yıldan veya normal bir faaliyet döneminden daha uzun sürelerde, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda ya da bir faaliyet dönemi içinde elden çıkarılması veya tüketilmesi öngörülmeleyen fiziki varlıklardır.³

Maddi duran varlık kavramının TMS-16 maddi duran varlıklar standardının tanımlar kısmında açıklaması ise, şirket faaliyetlerinin devam ettirilebilmesi için mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir⁴ şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere, işletme faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için, işletmelerin durumlarına göre çok çeşitli ve geniş yelpazede bir maddi duran varlık çeşitliliği söz konusudur. Maddi duran varlıklar işletmenin toplam aktifleri içerisinde önemli bir yer tutmaktadır. Maddi duran varlıklar ile ilgili hesaplar (Amortismanlar hariç) bilançonun aktif tarafında yer alırlar, yani borç bakiyeli çalışan hesaplardır. Birikmiş amortismanlar hesabı pasif hesap olmakla beraber bilançonun aktifinde ilgili duran varlık hesabının altında eksi işaretli olarak yer alır.

³ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, *TMS ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.263

⁴ http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TMS_16. (Erişim Tarihi: 11/09/2013)

Bir varlığın bu grupta yer alabilmesi için sahip olması gereken şartlar şunlardır;

- Maddi bir yapıya sahip olması,
- Muhasebe kişiliğine ait olması
- İşletmenin mal ve hizmet üretim işlerinde kullanılmak ya da kiraya verilmek üzere edinilmiş olması
- Normal koşullarda satılmasının düşünülmemesi
- Bir yıldan fazla kullanılmasının düşünülmesi

Her fiziki değere sahip olan varlığı maddi duran varlık olarak değerlendirmek doğru değildir. Burada ayırt edici faktör varlığın ne amaçla alındığıdır. Örneğin oto alım satım işi ile iştigal eden bir işletmenin alacağı otomobil stok kalemi olarak kabul edilirken, ticari araç olarak kullanmak üzere alınan araç maddi duran varlık olarak değerlendirilir.

2.2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN SINIFLANDIRILMASI

İşletme faaliyetlerinde kullanılan Maddi duran varlıklar varlığın durumuna göre iki şekilde sınıflandırılır. Bunlar taşınır maddi duran varlıklar ve taşınmaz maddi duran varlıklardır.

2.2.1. Taşınır Maddi Duran Varlıklar

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan veya imal edilen, taşınabilir olma niteliğine sahip demirbaşlar, taşıtlar, makine ve cihazlar vb. taşınır maddi duran varlıklar grubunda yer almaktadır.

2.2.2. Taşınmaz Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıkların bir kısmı taşınır bir kısmı taşınmaz varlıklar niteliğindedir. Taşınmaz maddi duran varlıklar aynı zamanda gayrimenkuller olarak da adlandırılabilir. Taşınmaz maddi duran varlıklar Türk Medeni Kanunu (TMK)' nın 704 maddesinde;⁵

⁵ 08/12/2001 Tarih 24607 Sayılı Resmi Gazete

1. Arazi,
2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler.

Şeklinde sıralanmıştır.

2.3. MADDİ DURAN VARLIKLARIN İŞLETME FAALİYETİNDEKİ YERİ

Maddi duran varlığın tanımından da anlaşılacağı üzere işletme faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla alınan ve işletmede tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan iktisadi kıymetlerdir. İşletme faaliyetlerinin sürdürülebilirliğini sağlamak için alınan iktisadi varlıklar bilançoda önemli kalemler haline gelmektedirler. Bu nedenle uzun yıllar kullanılacak olan, yıpranmaya, aşınmaya, değerden düşmeye maruz varlıkların kayıtlarda takip edilmesi gerekir. Dönem gelirlerini, giderlerini, maliyetlerini, amortisman ayırmak yoluyla, satış yoluyla ve bunun gibi nedenlerle doğrudan etkilerler.

2.4. MADDİ DURAN VARLIK GRUBUNDA YER ALAN HESAPLAR

Tek düzen muhasebe sisteminde maddi duran varlıklar kullanım amaçlarına ve yerlerine göre ayrılmışlardır. Maddi duran varlık grubunda yer alan hesaplar,

- Arazi ve Arsalar
- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri
- Binalar
- Tesis, Makine ve Cihazlar
- Taşıtlar
- Demirbaşlar
- Diğer Maddi Duran Varlıklar
- Birikmiş Amortismanlar(-)

- Yapılmakta Olan Yatırımlar
- Verilen Avanslar

şeklinde sıralanmıştır.

2.4.1. Arazi ve Arsalar Hesabı

Boş arazi ve arsalar ile herhangi bir düzenlemeye veya işleme tabi tutulmamış her türlü arsa, arazi ile dutluk, fidanlık ve zeytinlik gibi işletme arazisi değerlerinin yer aldığı hesap kalemidir.⁶

Genel olarak taşınmaz toprak parçası olarak tanımlanabilir.

Arazi: Tarım faaliyetlerine ayrılan veya parsellenerek arsa haline getirilmeye uygun geniş toprak parçasıdır.

Arsa: Belediye sınırları içinde olup, inşaata elverişli parsellenmiş arazi parçasıdır.

Arazi ve arsalar edinildiğinde maliyet bedeliyle hesabın borcuna, elden çıkarıldığında ise hesabın alacağına kaydedilir. Bu varlıklar alındığında üzerinde daha önceden yapılmış bir yapının bulunması halinde, bu yapının yıkılması, hurdanın kaldırılması gibi harcamalar maliyete eklenirken, yıkılan binanın yıkıntı değerinin satılması durumunda elde edilen gelirin mali kazancın tespitinde vergiye tabi gelir olması gerekir.

İşletmelerin mal ve hizmet ürettiği binalar, kullandıkları sahalar bu arsa ve arazi üzerine kurulurlar. Medeni Kanuna Göre ‘arsa üzerine yapılan inşaat o arsanın mütemmim cüzü olacağından arsanın satışı halinde, satışa dahil olacaktır.⁷

Arazi ve arsaların satılması durumunda üzerindeki yapı ve sahalar arazi ve arsalarından ayrı düşünülmemeyeceği için arazi ve arsalar ile birlikte satılması söz konusudur.

⁶ Ümit Gücenme, “Genel Muhasebe”, Aktüel Yayınları, Bursa, 2005, s.262

⁷Hüseyin Tokay, “Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, Gazi Kitabevi, Ankara, 2002, s.15

Arazi ve arsaların var olma süreleri sonsuz ve değer düşüklüğüne, aşınmaya ve yıpranmaya tabi olmadıkları için amortismanına tabi tutulmamıştır.

2.4.2. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Hesabı

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kolaylık sağlamak için işletme arazilerinde meydana getirilen yollar, köprüler, kanallar, iskeleler, mendirekler, parklar, bahçeler vb. değişiklikler bu hesap altında muhasebeleştirilir.⁸

Satın alınan veya inşa edilen, ettirilen yeraltı ve yerüstü düzenleri bu hesaba borç, satılması veya hizmet dışı kalması durumunda, alacak kaydedilir.⁹

Başka bir ifadeyle; hesap, yapımı tamamlanan yeraltı ve yerüstü düzeninin '258 Yapılmakta Olan Yatırımlar' hesabında oluşan maliyetinin bu hesaba aktararak aktifleştirilmesinde, daha önce aktifleştirilmiş olan yeraltı ve yerüstü tesislerinin ekonomik değerini arttırıcı bir harcama yapılmasında veya tamamlanmış olarak yeraltı ve yerüstü tesis satın alınmasında borç kaydı yapılırken; yeraltı ve yerüstü tesislerinin hizmet dışı kalması, sökülüp satılması, başka bir işletmeye devredilmesi durumunda alacak kaydı yapılır. Oluşturulan bu düzen ve tesislerin zamanla yıpranmaya ve aşınmaya maruz kalmaları nedeniyle, üzerinde yer aldıkları arsa ve arazilerden ayrı aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulmaları kabul edilmektedir.

Bu düzen zamanla aşınma ve yıpranmaya maruz kalacağından arazi ve arsalardan farklı olarak binalar gibi amortismanına tabi tutulurlar.

2.4.3. Binalar Hesabı

İşletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için belli amaçlar için tahsis edilmiş yapılarıdır. İşletme faaliyetlerinde kullanılan ve mülkiyeti işletmeye ait her türlü binaların ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır. Ofis, atölye, depo,

⁸ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2005, s.246

⁹ Süleyman Yükçü, "Vergi Kanunları ve Tekdüzene Göre Finansal Muhasebe ve Dönem Sonu İşlemleri", İzmir, 2002, s.443

yönetim binası, fabrika olarak kullanılabilceği gibi, işletme tarafından kiraya da verilebilir.

Bina elde edildiğinde, binanın iktisadi değerini artırıcı bir harcama yapıldığında ve yeniden değerlendirme yapıldığında bu hesap maliyet bedeliyle borçlandırılır, herhangi bir nedenle elden çıkarıldığında ise hesap alacaklandırılarak muhasebeleştirilir.

2.4.4. Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı

Üretimde kullanılan her türlü makine (torna, matkap, baskı makinesi vb.) tesis (elektrik, telefon, ısıtma, yangın tesisleri) gibi, cihazlar (röntgen cihazı, göz ölçme cihazı gibi) ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (konveyör vb.) izlendiği hesaptır. Satın alınan veya işletmece imal edilen veya ettirilen tesis, makine ve cihazların bedelleri bu hesaba borç, herhangi bir nedenle aktiften çıkarıldığında alacak kaydedilir. Bu hesap kullanım amaçlarına ve makine çeşitlerine göre bölümlenebilir.¹⁰

Tesisler satın alma veya işletme tarafından inşa edilmiş ise inşa edilme maliyetleri ile muhasebeleştirilir. Eğer tesislerin yapılması uzun zaman almaktaysa söz konusu maliyet ‘Yapılmakta Olan Yatırımlar’ hesabında gösterilir. İnşaat bitip tesis hizmete girdiğinde ‘Yapılmakta Olan Yatırımlar’ hesabı ‘Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı’ ile kapatılır.¹¹

Bu varlıklar işletmenin faaliyetini sürdürürken üretim biriminde, şantiyesinde kullandığı, üretime katkı sağlayan maddi duran varlıklardır. Bazıları sabit veya bütünüleyici parça niteliğinde olabileceği gibi bazıları da hareketli ve bağımsız olabilirler.

2.4.5. Taşıtlar Hesabı

İşletmeye ait taşıtların (kamyon, kamyonet, binek otomobil vb) izlendiği hesaptır. Bu hesap, taşıtın satın alınıp aktifleştirilmesi ile hesabın borcuna, elden çıkarılması veya

¹⁰Ümit Ataman,(I) “Genel Muhasebe Cilt 1”, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2005, s.220

¹¹Cengiz Erdamar ve Orhan Feryal Basık, **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Dönence Basım ve Yayım, İstanbul, 2005, s.231

üçüncü kişilere satılması sonucu varlığın aktiften çıkması ile hesabın alacağına yazılmak suretiyle muhasebeleştirilir.

Taşıtlar maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilir. Bir taşıtın maliyeti alış bedeli, gümrük vergisi, (ithal edilmesi halinde) taşıma gideri, taşıma sırasında sigorta giderleri, taşıt alım vergisi ve alımla ilgili diğer giderlerden oluşur.¹²

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisi indirilemeyecek Katma Değer Vergisidir.¹³ İndirilemeyecek bu KDV taşıtlar hesabının borcuna yazılarak taşıtların maliyeti arttırılır.

Fabrikalarda ve bazı üretim tesisleri ile yapı işletmelerinde kullanılan forkliftler vb. motorlu araçlar tescile tabi ve plaka çıkarılıyor ise “Taşıt” aksi halde “Makine” olarak değerlendirilir ve ona göre muhasebeleştirilir.

2.4.6. Demirbaşlar Hesabı

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır.¹⁴

01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere VUK uyarınca 2013 yılı için 800,00 TL’yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilirler. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenler de bu had topluca dikkate alınır. (Her yıl yeniden değerlendirme oranı ile birlikte madde hükmündeki had değişmektedir.)¹⁵

¹² Özgül Cemalcılar, Yılmaz Benligiray ve Fevzi Sürmeli, “Genel Muhasebe” 3.baskı, **Eskişehir T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları**, 2004, s.101

¹³ Katma Değer Vergisi Kanunu Md. 30/b

¹⁴ Nihat Küçüksavaş, **Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe) Genişletilmiş 10. Baskı**, Kare Yayınları, İstanbul, 2005, s.100

¹⁵ VUK Md. 313

2.4.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı

Maddi duran varlık kapsamında yukarıda belirtilenler dışında kalan her türlü maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır. Varlık aktiflere alındığı zaman hesabın borcuna, elden çıkarılması, satılması durumunda ise alacağına yazılarak muhasebeleştirilir.

Örneğin, duran varlık sınıfında bulunması gereken canlı varlıklar için ayrı bir kebir hesabı TDHP’da düşünülmediğinden burada takip edilmeleri gerekmektedir. Büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar, kümes hayvanları, meyve ağaçları ve orman ağaçları somut örneklerdir.

2.4.8. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı

Gerek işletme gerek üçüncü kişiler tarafından yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle harcamaların izlendiği hesaptır.

Maliyeti, yapımı süren duran varlığın, tedarik sürecinin çeşitli safhalarında yapılan harcamalardan oluşan duran varlıkların maliyetini toplamaktır. Örneğin yapılmakta olan fabrika binası için katlanılan işçilik, malzeme vb. gibi maliyetlerin söz konusu hesapta toplanıp yapımı tamamlandıktan sonra ilgili hesaba aktarılması gibi.

İşletmede yetiştirilen ve bir yıldan uzun bir sürede işletmede kullanılacak olan canlı varlıklarda üretimde kullanılıncaya kadar bu hesapta izlenir. Kullanıma başlandığı anda örneğin hamile bir düvenin doğum yapıp süt vermeye başlamasıyla birlikte o ana kadar bu hesapta oluşan maliyet tutarı bu hesaba alacak Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabına borç kaydedilerek muhasebeleştirilir.

2.4.9. Verilen Avanslar Hesabı

Yurtiçinden veya yurtdışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin (nakden ödeme, virman, havale, akreditif karşılıkları vb.) izlendiği hesaptır. Sipariş avanslarıyla ilgili giderleri de kapsar.

Ödeme yapıldığında hesaba borç, sipariş edilen duran varlık teslim alındığında ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.¹⁶

2.5. GAYRİMENKULLER VE GAYRİMENKUL GİBİ DEĞERLENECEK İKTİSADİ KIYMETLER

VUK'un 269. Maddesinde, iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği ve bu kanuna göre,¹⁷

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı
- Tesisat ve makineler
- Gemiler ve diğer taşıtlar
- Gayri maddi haklarında gayrimenkuller gibi değerlendirileceği belirtilmiştir.

2.5.1. Gayrimenkuller

Gayrimenkul, bir yere sabit olan ve taşınması söz konusu olmayan varlıkları ifade eder ve taşınmaz mallar olarak da adlandırılır. Taşınmazlara ilişkin genel düzenleme TMK'nın 704. maddesinde tanımlanmış olup, söz konusu maddede; arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler taşınmaz mülkiyetinin konusu olarak sayılmıştır.¹⁸

2.5.2. Gayrimenkullerin Mütemmim Cüzüleri ve Teferruatı

Gayrimenkuller gibi gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı da 4721 sayılı TMK'da düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun'un 684. Maddesinde bir şeye malik olan kimsenin, o şeyin bütünüleyici parça; "yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe

¹⁶ Remzi Örtün, "Genel Muhasebe (Tek Düzen Sistemi İle Uyumlu)" 3.Baskı, GÜİİBF Yayınları, Ankara, 2003, s.152

¹⁷ Serdal Dağdemir, "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yeralan Düzenlemeler-II", *Yaklaşım Dergisi*, Mayıs 2008, sayı. 185

¹⁸ Dağdemir, a.g.e.

ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır’’ şeklinde tanımlanmıştır. Örneğin bir binanın merdivenleri o binanın mütemmim cüzü niteliğindedir.¹⁹

2.6. VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE DEĞERLEME

Maddi duran varlıkların VUK’da yer alan değerlendirme ölçüsü maliyet bedeli olup, söz konusu kıymetler bu bedel üzerinden aktifleştirilir. Maliyet bedeli VUK’un 262. Maddesinde ‘’iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.’’ şeklinde tanımlanmıştır.²⁰

VUK hükümleri dikkate alındığında, satın alma bedeli dışında maddi duran varlığın maliyet bedeline dahil olacak giderlere ilişkin esaslar şöyledir:²¹

- Gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri maliyet bedeline dahil edilir.
- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile tapu harcı ve ÖTV giderleri maliyet veya gider konusunda ihtiyaridir.
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler maliyet bedeline dahil edilir.
- Maddi duran varlık, yabancı kaynakla edinilmişse bu kaynaklara ilişkin olarak aktifleştirme döneminin sonuna kadar oluşan kur farkı ve kredi faizlerinin maliyet bedeline intikal ettirilmesi zorunludur. Bu husus VUK’un 285. Maddesinde yer alan ‘’Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır’’ hükmü gereğince değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden faizleri için de geçerlidir.

¹⁹ Dağdemir, a.g.e.

²⁰ Mehmet Emin Akyol, ‘‘Maddi Duran Varlıkların VUK ve Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi’’ **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2011, sayı. 228

²¹ Akyol, a.g.e

- Dalgalı kur sisteminde dövizli kredilerin değerlemesinde lehe kur farkı oluşması da mümkün hale gelmiştir. Bu nedenle aktifleştirme döneminin sonuna kadar lehe oluşan kur farklarının da maliyet bedeliyle ilişkilendirilmesi gerekir.
- Aktifleştirme döneminden sonra oluşan finansman giderleri istenirse maliyet bedeline dahil edilir, istenirse doğrudan gider yazılır, ancak ilk yıl yapılan tercih değiştirilmez.

MDV'lerin değerlendirme ölçüsü maliyet bedeli olmakla birlikte, aktife alma sırasında oluşan maliyet bedelinin aşağıdaki hallerde değişmesi söz konusudur.²²

- MDV'nin yabancı kaynak kullanılarak iktisap edilmesi halinde aktife almanın gerçekleştiği hesap döneminden sonra oluşan faiz ve kur farklarının maliyet bedeline eklenmesi tercih edilirse ilk aktifleştirme değeri değişir.
- VUK'un 272. maddesi uyarınca normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı artırmak maksadıyla yapılan giderlerin maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir. Bu şekilde maliyet bedelini artırıcı gider yapılması halinde de maliyet bedeli değişir.
- VUK'un mükerrer 298. maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılması halinde parasal olmayan bilanço kalemlerinin bu arada amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin reel değerleri bulunmakta ve kayıtlar reel değeri ifade eder hale getirilmektedir. Diğer bir ifade ile söz konusu kıymetlerin kayıtlı değerlerinde oluşan enflasyonist yıpranma telafi edilerek, anılan yıpranma kadar kayıtlı değere ilave yapılmaktadır. Bu nedenle enflasyon düzeltmesi farkının ilgili kıymetin alış veya maliyet bedelinden bir farkı bulunmamaktadır.

2.7. AMORTİSMANIN KONUSU

Bir varlığın bedelinin ekonomik ömrü üzerinden yıllara yaygın ve sistematik olarak dağıtımını olarak ifade edilen amortisman, Fransızca 'Amortir' kelimesinden türemiştir. Amortir, Latince yavaş yavaş öldürmek, hızını kesmek, azaltmak, zayıflatmak anlamına gelir. Muhasebe ve finans alanında amortisman kavramı, 'bilançoda yer alan bazı

²²Akyol, a.g.e.

kalemlerin kayıtlı tutarının belirli bir döneme yayılarak geri dönülemez bir biçimde indirilmesi işlemidir.²³

Amortisman kavramını çeşitli disiplinler açısından farklı biçimlerde ifade etmek mümkündür. Tahakkuk esasına dayalı muhasebede, bir varlığın elde edilmesi için katlanılan maliyetin gidere dönüşümü, onun gelecekte sağlayacağı dönemsel faydaları ile ilişkilendirilmesini gerektirir. Bu ilişkilendirme muhasebe literatüründe varlığın maliyetinin onun faydalı ömrüne dağıtılması olarak anlamlandırılmaktadır. Faydalı ömrün bir yıl ya da bir muhasebe döneminden daha uzun olması durumunda varlık maliyetinin her bir dönemde gidere dönüştürülen kısmı, amortisman kavramı ile ifade edilmektedir.²⁴

Amortisman Vergi Usul Kanununda ise şöyle tanımlanmıştır.

‘Amortisman işletmede bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269’uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.²⁵

Amortisman konusunun Türk vergi mevzuatında önemli bir yeri bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ve Gelir Vergisi Kanununda (GVK) amortismanlara yer verilmiş olmakla birlikte, amortisman işlemlerine ilişkin temel konular Vergi Usul Kanununun, 313, 314, 315, Mükerrer Madde 315, 316, 317, 318, 319, 320 ve 321. maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

Amortisman dönem sonları itibarı ile ayrılan birer hesapsal gider olmakla birlikte ekonomik, finansal, muhasebe ve maliyet yönlerinden değişik anlamlara sahiptir.²⁶

²³ Şükrü Dokur, Sait Yüksel Kaygusuz, “**Amortismanlar Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları İle Uyumlu**”, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara Mayıs, 2005, s.1

²⁴ Erdal Yılmaz, Okan Gelmedi, “*Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS-16 Açısından değerlendirilmesi*” **Vergi Raporu**, Temmuz 2010, s.82

²⁵ VUK md.313/f.1

²⁶ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/12MaliCozum/10-MehmetOzkan29.doc>, (Erişim Tarihi: 08/08/2013)

Ekonomik yönden amortismanın anlamı, verimlilikle produktivite ile ilgilidir ve kapasiteye süreklilik kazandırılması işlemidir.

Finansal yönden amortismanın anlamı, sermaye olarak bağlanan değerlerin (yatırım varlıklarının) geri alınmasıdır. Yatırım varlıklarından döner varlıklarda iktisadilik esastır. Amortisman süresinin belirlenmesinde verimlilikleri kullanım süreleri esas alınır. Zaman zaman da teknik yönden ömürleri dikkate alınan varlıklarda amortisman yoluyla bu varlıklara ayrılan yatırım sermayesi geri alınmıştır. Bunun tipik örneği yatırım hesaplamasında görülür.

Muhasebe yönünden amortisman, bir teşebbüste sahip olunan ekonomik değerlerin amortismanına tabi kıymetlerin hesaplandığı an ya da dönemleri sonundaki değerlerinin ve K/Z içindeki paylarının kayıtlanması anlamı taşımaktadır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde sabit kıymetlerin bilançoda net ya da brüt değerleri ile görülmesi söz konusu olur. Bir diğer ifadeyle varlıklar ya da sermayedeki azalmalarda, amortismanın etkisi görülmektedir.

Maliyet yönünden amortismanın anlamı, amortisman giderlerinin belirlenmesiyle, mamul ve hizmet maliyetleri içindeki, amortismanına tabi ekonomik değerlerin paylarının görülebilmesidir.

Mali yönetim bakımından amortismanların işlevi 3 grupta toplanabilir.²⁷

- Amortisman ayrılması MDV'nin değerinin faydalı ömürlerine dağıtılmasına olanak vererek, işletmenin cari giderleri belirlenirken, sermaye harcamalarından her hesap dönemine düşen payın da hesaba katılmasını sağlar.
- İktisadi kıymetlerin değerlendirilmesine olanak verir.
- Faydalı ömürleri sonunda yenilenebilmesi için gerekli mali olanakları sağlar.

²⁷ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/31MaliCozum/08-LEVENTDEMIRDAG37.doc>,
(Erişim Tarihi:05.04.2013)

2.8. AMORTİSMANA TABİ OLMANIN ŞARTLARI

VUK'a göre amortisman uygulanacak varlığın duran varlık olması o varlığa amortisman ayırabilmek için tek başına yeterli değildir. Bir iktisadi kıymete amortisman ayırabilmek için, yani iktisadi kıymetin amortisman yoluyla yok edilebilmesi duran varlık olmasının yanında bazı şartların bir arada bulunması gerekmektedir. Bu şartları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- İktisadi kıymetin aktifte kayıtlı olması
- İktisadi kıymetin bir yıldan fazla kullanım ömrüne sahip olması
- İktisadi kıymetin yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz kalması
- İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı aşması.

Söz konusu tutar her yıl Maliye Bakanlığınca yeniden değerlendirme oranı esas alınarak belirlenmektedir. 2013 yılı için bu tutar 800,00 TL' dir.

2.8.1. İktisadi Kıymetin Aktifte Kayıtlı Olması

VUK'un 320. maddesine göre amortisman uygulaması varlığın aktifte girdiği yıl başlar. Ancak, VUK aktifte giriş kavramının tanımını yapmamıştır. İşletmelerin herhangi bir duran varlık için amortisman uygulamasına başlayabilmeleri için ilk şartın, varlığın işletmenin aktifine girmiş olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Bir başka ifadeyle, söz konusu duran varlığın işletmenin envanterine kaydedilmiş olması gerekir. Burada kullanılmaya hazır halde bulunan ve envantere kayıtlı bulunan duran varlıkların amortismanı ifade edilmektedir. Varlığın envantere dahil olması, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için aktifte kayıtlı olma, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için demirbaş ve amortisman listesinde yer alması anlamına gelmektedir.

Kanunda amortisman ayrılmasında gerekli şartlar arasında ilk sırayı alan envantere kayıtlı olma şartının, amortismanların vergi azaltıcı etkisini denetlemeye yönelik olduğunu ileri süren görüşler bulunmaktadır.²⁸

2.8.2. İktisadi Kıymetin Bir Yıldan Fazla Kullanım Ömrüne Sahip Olması

VUK'un 313. maddesine göre, işletmelerin amortisman uygulamalarındaki bir diğer koşul; amortismanına tabi varlıkların işletmelerde bir yıldan uzun süre kullanılabilir nitelikte olmasıdır. Ancak, bu şart fiilen kullanma anlamına gelmez. Kanunda yer alan bir yıldan fazla kullanılma ifadesi, varlığın kullanım ömrünün bir yıldan fazla olması anlamına gelmektedir.²⁹

Duran varlığın amortismanına tabi olması için işletmenin aktifine girdiği tarihten sonra bir yıl geçmiş olması ya da işletmede fiilen bir yıldan fazla kullanılmasının planlanıyor olması şart değildir. İşletmenin aktifine girdiği anda, bir duran varlığın kullanım ömrünün on iki aydan fazla olduğu düşünülüyorsa, bu duran varlık diğer koşulları da sağlıyorsa amortismanına tabi tutulacaktır.³⁰

İşletmelerde gerek teknik, gerekse fiili olarak bir yıldan daha uzun süreyle kullanılması mümkün olmayan varlıklar, değerlerine bakılmaksızın ilgili yılda doğrudan gider yazılır. Konuyu tersinden ele alacak olursak, işletmelerde bir yıldan fazla süreyle kullanılacak olan ve değerleri belli bir tutarın üzerinde olan varlıkların doğrudan gider yazılmasına imkan yoktur.³¹

İktisadi kıymetlerin işletmede bir yıldan fazla kullanılacak olması ile kullanılabilir olması farklı şeylerdir. Örneğin bir inşaat firmasının 9 ay sürecek ve özellik arz eden bir taahhüt işinde kullanıp daha sonrada satmayı tasarladığı, iş makinesi alım tutarını, bir yıldan az kullanmak niyetiyle aldığı gerekçesiyle doğrudan gider yazması söz konusu değildir.

²⁸ <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm> (Erişim Tarihi 14/09/2013)

²⁹ Ali Deran, Necdet Sıtkı Yakupçebioğlu, "Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi", **Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2006, sayı.104

³⁰ N.Kemal Gündüz, Necati Perçin, "Amortismanlar ve Yeniden Değerleme", **Yaklaşım Yayınları**, 1.Baskı-Ankara, Şubat 1997, s.45

³¹ Deran ve Yakupçebioğlu, a.g.e.

Kaldı ki aynı yılda alınıp satılsalar dahi önce aktifleştirip, sonra alış ve satış tutarları arasındaki farkların kar veya zarar unsuru olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir. Değeri ne olursa olsun kullanım ömrü ve dayanıklılık süresi bir yılın altında olanlar doğrudan gider yazılır.³²

2.8.3. İktisadi Kıymetin Yıpranmaya, Aşınmaya ve Kıymetten Düşmeye Maruz Kalması

VUK 313. maddesine göre, amortisman uygulamasının bir diğer koşulu; amortisman uygulamasına dahil edilecek varlıkların yıpranma, aşınma ve değer düşüklüğüyle karşı karşıya bulunmaları gerekmektedir.

Duran varlıkların amortismanına konu olabilmesi için yıpranmaya, aşınmaya veya değerden düşmeye maruz kalması gerekir. Yıpranma veya aşınma, duran varlıkların kullanımı sonucunda ortaya çıkmaktadır. Kullanılma sonucunda duran varlıkların yapısındaki yıpranma ve aşınma ile duran varlıktan beklenen verimlilik de düşecektir. Kullanılarak yıpranan veya aşınan duran varlığın değerinde azalma olabileceği gibi teknolojik gelişmelerin hızlı olması da duran varlığın değerinde azalmaya yol açacaktır.³³

Yıpranmaya, aşınmaya ve değerden düşmeye maruz kalmayan varlıklar amortismanına konu olamayacaklardır. Şöyle ki VUK'un 314. Maddesinde boş arazi ve arsaların amortismanına tabi olmadığı belirtilmişti.

2.8.4. İktisadi Kıymetin Değerinin Belli Bir Tutarı Aşması

VUK'un 313. maddesinde yer alan ve her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılan sınır son olarak 31 Aralık 2012 tarihli ve 28514 numaralı Resmi Gazetede yayımlanan 422 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 800,00 TL olarak belirlenmiştir.

Belirtilen tutar altında kalan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri belirlenen bu tutarın altında kalan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına

³² Bünyamin Öztürk “ **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3.Baskı, Ocak 2006, s.441

³³Dokur ve Kaygusuz, s.33

tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu oran topluca dikkate alınır.³⁴

Değeri 800.00 TL'yi aşmayan varlıklar, amortismanına tabi tutulmadan doğrudan gider yazılabilmektedir. Ancak istenirse duran varlık olarak da değerlendirilebilir.

2.9. AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLER

Aktiflerde kayıtlı iktisadi kıymetlerin hangilerinin ne şekilde amortismanına tabi tutulacağı konusu VUK'un 313'üncü maddesinde belirtilmiştir. VUK'un 313 üncü maddesi gereğince işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya, değerden düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetlerdir. Amortismanına tabi iktisadi kıymetler aşağıda sıralanmıştır.

- Gayrimenkuller
- Gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler
- Alet, edevat, mefruşat
- Demirbaş ve sinema filmleri

Aktife kayıtlı iktisadi kıymetler olarak ifade edilmiştir.

VUK'un 313'üncü maddesinde 'gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler' ifadesi ile anılan Kanun'un 269'uncu maddesindeki hükme atıfta bulunulmuştur.

VUK'un 269'uncu maddesine göre ;

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı
- Tesisat ve makineler
- Gemiler ve diğer taşıtlar
- Gayrimaddi haklar

Gayrimenkuller gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerdir.

³⁴Deran ve Yakupçebioğlu, a.g.e.

2.10. AMORTİSMANA TABİ DEĞERİN TESPİTİ

VUK'da genel ilke olarak amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin, söz konusu kanunun değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerleri olması gerekmektedir. VUK 269'uncu maddesinde bu değerlerin maliyet bedeli olduğu açık bir şekilde belirtilmektedir. Bu açıklamalar sonucunda VUK'a göre amortismanına tabi değerlerin maliyet bedeli olduğu sonucu çıkmaktadır.

VUK'un 262'nci maddesi maliyet bedelini; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemelerle bunlara ait bilimum giderlerin toplamı olarak tanımlamaktadır. Kanun'un amortismanına tabi tuttuğu, gayrimenkuller ile gayrimenkuller gibi değerlendirilen sabit kıymetler, ya satın alınarak ya da imal veya inşa edilerek iktisap edildiklerinden, maliyet bedelinin temel unsuru ya satın alma bedeli ya da imal veya inşa bedelidir.

Kanun'un 270'nci maddesine göre, satın alınan bir duran varlığın maliyet bedeline, satın alma bedelinin yanında; makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsa tesviyesinden doğan giderlerin de dahil edilebileceği belirtilmiştir. Aynı madde hükmü uyarınca noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım giderlerinin maliyet bedeline dahil edilmesinin işletmelerin kararlarına bırakıldığı görülmektedir. İşletmeler söz konusu giderleri, maliyet bedeline dahil edebilecekleri gibi, doğrudan gider olarak da kaydedebileceklerdir.

Kanun'un 271'nci maddesinde ise bir diğer iktisap şekli olan imal ve inşa konusu ele alınarak, inşa edilen binalarla, gemilerde inşa giderlerinin, imal edilen makine ve tesisatta ise, imal giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği belirtilmektedir. Kanun'a göre, inşa ettirilen binalarda bina inşaat vergileri, emlak alım vergileri gibi harcamalar işletmelerce inşa ettirilen binanın maliyet bedeline dahil edilebilir veya gider olarak kaydedilebilir.

İnşa ettirilecek binanın yerinde işletmeye ait eski bir bina olması durumunda, eski binanın yıkım masrafları yeni binanın maliyet bedeline dahil edilecektir. Yıkıtılan eski binanın amorti edilmemiş değeri mevcut ise bu bakiye net defter değerinde Maliye Bakanlığı'nın görüşüne ve Danıştay kararlarına istinaden yeni gayrimenkulün maliyet

bedeline dahil edilmelidir. Yıkıtılan binanın yıkıntı değerlerinin satılması veya yeni binada kullanılması durumunda, elde edilen değer eski binanın amorti edilmemiş net defter değerinden fazla ise, aradaki fark mali kazancın belirlenmesi sırasında vergiye tabi bir gelir olarak dikkate alınır.³⁵

VUK'un 272'nci maddesinde ise gayrimenkullerin maliyet bedelini artıran giderler belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre, gayrimenkullerin iktisabından sonra gayrimenkullerle ilgili olarak yapılan giderlerden; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkülü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir.

İktisadi kıymetlerin ömrünü uzatan giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak asıl iktisadi kıymetin uzayan ömrünün bitimine kadar olan sürede amorti edilirler.

Duran varlık alımında veya imalatında kredi kullanılması halinde kredi ve diğer finansman giderlerinin maliyetle ilişkisi 163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Tebliğ hükümlerine göre; Yatırımların finansmanında kullanılan kredi faizleri veya varlıkların yabancı para ile kredili olarak satın alınması durumunda ortaya çıkan kur farklarının yatırımın aktifleştirildiği dönem sonuna kadar maliyete aktararak, amortismanına tabi tutulması gerekir. Daha sonraki yıllara ait faiz ve kur farkları ise doğrudan sonuç hesaplarına aktarılabilir.

Diğer taraftan, iktisadi kıymetlerin maliyet bedelleri bilinmiyorsa ya da maliyet bedelleri ile değerlendirilmeleri mümkün değilse, Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesine göre; iktisadi kıymetlerden binalar ve araziler vergi değerleriyle, bunların dışındakiler ise varsa borsa rayiçleri, yoksa kayıtlı değerleri, o da yoksa emsal değerleri ile değerlendirilecek ve bu tutar üzerinden amortismanına tabi tutulacaklardır.

VUK'un 314'ncü maddesinde; boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir hükmü yer almaktadır. Burada boş kelimesinin özellikle kullanılmasından şu sonuç çıkmaktadır; ileride bu arsa veya arazilerin üzerine bina veya tesis kurulduğunda arsaların maliyeti bu bina veya tesislere ilave edilerek toplam değer üzerinden

³⁵Remzi Örtten, Aydın Karapınar, (II) "Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları", Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s.144.

amortisman uygulanabilir.³⁶ Aynı madde de, tarım işletmelerinde oluşturulacak meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tesislerin amortismanına tabi tutulabileceği açıkça ifade edilmektedir. Buradan çıkan sonuç; VUK'a göre, bina veya meyve bahçesi gibi tesislerin amortismanına tabi değerlerine arsa maliyeti de dahil edilebilmektedir.

2.11. AMORTİSMAN UYGULAMA ESASLARI

Amortisman uygulama esasları VUK'un 315. maddesinde açıklanmaktadır.

2.11.1. Amortisman Süresi

VUK'un 320'nci maddesine göre amortisman süresi kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. Mükellefçe uygulanan nispetin belirlenmesi ile ilgili olarak VUK'un 315'nci maddesi ile Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı da bu yetkiye istinaden 333 ve 339 sıra numaralı VUK Genel Tebliğlerini yayımlayarak uygulanacak amortisman oranlarını açıklamaktadır. Aynı Genel Tebliğlerde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de ilan edilmektedir. . Daha sonradan yürürlüğe giren 365, 389, 399 ve 406 sıra no lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve normal amortisman oranları belirlenmiştir

Amortisman uygulama süresini düzenleyen VUK'un 320'nci maddesine göre; amortisman süresinin, "kıymetlerin aktife girdiği yıldan" başlayacağı yukarıda belirtilmişti. Ancak iktisadi kıymetin aktife giriş tarihinin yılın başı ya da sonu olmasının binek otomobillerinde uygulanan kıst amortismanı dışında bir öneminin bulunmadığını ifade etmek gerekmektedir.

Kanun metninde "aktife girme" kavramına yer verilmiş ancak, bu ifade ile neyin anlatıldığı yönünde her hangi bir açıklama yapılmamıştır. Bu konu ile ilgili olarak, uygulamada bazı tereddütler doğmaktadır. Örneğin tescile tabi olan bazı iktisadi kıymetlerin

³⁶ Hüseyin Ali Kutlu, "Üzerine Bina İnşa Edilen Arsalarda Amortisman", **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz, 2003, sayı.125

aktife alındığı tarih itibariyle mi, yoksa tescil edildiği tarih itibariyle mi amortismanına tabi olacakları net değildir.

İktisadi kıymetin tescilden önce aktife alınması durumunda tescil tarihi itibariyle amortismanına tabi tutulması gerekmekte olduğu düşünülmektedir.

2.11.2. Amortisman Nispeti

VUK'un 315'nci maddesinde 5024 sayılı kanunun 2'nci maddesi ile yapılan değişiklikler; Mükelleflere amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini MB'nin tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa etme ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini dikkate almaları zorunlu kılınmış, bu düzenlemeye paralel olarak 319'ncü madde yürürlükten kaldırılmıştır.

VUK'un 315'nci maddesindeki hükme istinaden Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlar iktisadi kıymetin kullanıldığı yerler itibariyle 333 ve 339 sıra numaralı VUK Genel Tebliğlerinin ve daha sonra eklenen 365, 389, 399 ve 406 sıra numaralı VUK Genel Tebliğlerinin eki listelerde gösterilmiştir. Tebliğ oranları iki ana başlık altında ele almıştır. Bu başlıklar;

- Genel Oranlar
- Sektörel oranlar

Genel oranlar tebliğin 1-6 bölümünde yer almış, bu oranlar tüm işletmeler için geçerli oran olarak kabul edilmiştir. Sektörel oranlar ise 7 ve sonrası bölümlerde belirlenmiş, o sektöre özel olarak kullanılan sabit kıymetleri kapsamına almıştır.³⁷

VUK'un 319'ncü maddesindeki 'mükellefleri usulüne göre tespit edilen nispetleri aşmamak şartıyla, amortismanları diledikleri nispetler üzerinden hesaplayabilirler' şeklindeki hükmün yürürlükten kaldırılmış olması, mükelleflerin amortismanları diledikleri oranlar üzerinden ayıramayacaklarına karine teşkil etmektedir.

Bu nedenle, 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin ekinde yer alan listede belirtilen oranların mutlak olduğu ifade edilebilir.

³⁷Remzi Örtten, Aydın Karapınar, (III) "Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları" Gazi Kitabevi, 4. Baskı, Ankara, Ağustos 2009, s.157

Mükelleflerin tebliğde belirtilen daha düşük oranda amortisman ayırmaları, amortisman ayırma süresinin uzaması, dolayısı ile tebliğde belirtilen faydalı ömrün değişmesi anlamına gelmektedir ki, bu durum maddenin koyuluş amacına aykırıdır. Dolayısıyla 01.01.2004 tarihinden itibaren iktisap edilen ve aktifte yer alan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin anılan tebliğlerle belirlenen sürelerde ve oranlarda amortisman tabi tutulması yasal bir zorunluluktur. Süresinde gider yazılmayan amortismanların sonraki yıllarda telafisi söz konusu değildir.

2.11.3. Amortisman Yönteminin Seçilmesi ve Değiştirilmesi

VUK yöntem değiştirme konusunda kısıtlama getirmiştir. VUK'nun mükerrer 320.maddesinde sadece işletmelerin azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesine olanak tanınmıştır.

VUK'un mükerrer 320. Maddesinin 3. Fıkrasında; bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eski bilançolarda belirtmeye mecburdurlar.

İlgili maddenin 2. Fıkrasında ise; bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez denilmiştir.

Bir iktisadi değer üzerinden yalnızca normal amortisman yöntemi veya azalan bakiyeler yöntemlerinden birinin uygulanabileceğine işaret edilmiştir.

2.11.4. Amortismanın Muhasebeleştirilmesi

Hesaplanan amortisman tutarlarının finansal tablolara yansıtılmasında direkt ve indirekt olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır. Direkt yöntemde, hesaplanan amortisman tutarları doğrudan ilgili varlığın değerinden düşülmekte; böylece varlık net değeri ile finansal durum tablosunda (bilanço) yer almaktadır. Bu yöntemde yararlı ömür boyunca biriken amortisman tutarları bilançoda yer almayacaktır. Endirekt yöntemde ise birikmiş amortisman tutarları ayrı bir hesapta izlenmekte ve varlıklar brüt değerleri ile aktifte yer almaktadır.

VUK, amortismanların finansal tablolara yansıtılmasında işletmeleri direkt veya indirekt yöntemlerden birini kullanma konusunda serbest bırakmıştır. Direkt yöntem de amortisman olarak ayrılan tutar bir taraftan ilgili hesaplara borç yazılırken diğer taraftan ilgili duran varlığa alacak yazılarak kaydedilirken, indirekt yöntem de ilgili gider hesabı borçlandırılırken karşılığında ise 257 Birikmiş Amortismanlar hesabı alacaklandırılarak ilgili duran varlığın gerçek edinim değerini her zaman görme imkanı sağlanmaktadır. 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) kapsamında Tek Düzen Hesap Planı'na bakıldığında "Birikmiş Amortismanlar" hesabının olduğu görülmektedir. Bu durum MSUGT'un amortismanların finansal tablolara yansıtılmasında indirekt yöntemi benimsediğini göstermektedir.

2.12. AMORTİSMAN AYRILMASINI GEREKLİ KILAN NEDENLER

Amortisman ayrılmasını zorunlu kılan nedenler, vergi uygulaması yönünden; her ne kadar aşınma, yıpranma veya kıymetten düşme olarak belirlenmişse de, VUK'un 313'ncü maddesinde geçen "değerden düşmeye maruz bulunma" ifadesi, iktisadi kıymetlerde değer kaybına yol açabilecek bütün etkenleri kapsar niteliktedir. Çünkü, iktisadi kıymetlerin değerlerinde azalmaya yol açan etkenler çeşitlidir ve yasalarda da genellikle sınırlanmazlar.

Buradan hareketle amortisman ayrılmasını gerekli kılan nedenleri;

- Fiziki nedenler
- Teknolojik nedenler

şeklinde, sınıflandırmak mümkün olacaktır.

2.12.1. Fiziki Nedenler

VUK'un 313'ncü maddesinde yer alan iktisadi kıymetin yıpranmaya, aşınmaya tabi olması ifadesi ile, eskimenin iktisadi kıymetin fiziki bünyesinde meydana getirdiği kayıp ifade edilmektedir. Bu nedenle, amortisman ayrılmasını gerekli kılan fiziki nedenler arasında; iktisadi kıymetlerde meydana gelen yıpranma, aşınma, olağanüstü haller neticesinde (deprem, yangın, sel vb.) iktisadi kıymetlerin kısmen ya da tamamen

kullanılmaz hale gelmesi, iktisadi kıymetin mahiyet ve niteliğine bağlı çürüme, küflenme, bozulma ve eskime, teknik ömrünün tahmininin yanlış yapılması ve iktisadi kıymete ait bakım onarım işleminin gereği gibi yapılmaması, gibi unsurlar yer almaktadır.

2.12.2. Teknolojik Nedenler

Üretim süreçlerindeki farklılaşmanın yol açtığı dönüşüm sonucunda ortaya çıkan ürün geliştirme ve yeni teknolojilerin yaygın kullanımı, fiziki nedenlerden ziyade teknolojiye uyum sağlamak ve rekabetçi stratejinin gereklerine cevap vermek amacıyla iktisadi varlıkların yenilenmesi ve temini aşamasında amortismanı ön plana çıkarmaktadır. Bu noktadan hareketle; amortisman ayrılmasını gerekli kılan teknolojik nedenler arasında yer alan unsurları, hızlı teknolojik değişimin yarattığı baskı sonucunda işletmelerin iktisadi kıymetlerini yenileme ihtiyacı, rekabet koşullarının değiştirdiği pazar koşullarındaki değişiklikler, teknolojik gelişim ile birlikte tüketici davranışlarında meydana gelen değişimin talepte yarattığı değişiklikler ve üretimde meydana gelen değişiklikler, olarak sıralayabiliriz.

2.13. AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ

Muhasebe kuramında çok sayıda amortisman hesaplama yöntemi bulunmaktadır. İşletmeler, bu amortisman hesaplama yöntemlerinden kendi şartlarına en uygun olanı seçmekte serbest bırakılmıştır. Ancak, Ülkemizdeki vergi yasaları açısından bu serbestlik sınırlandırılmıştır. VUK'da amortisman uygulaması açısından esas itibarıyla normal ve azalan bakiyeler olmak üzere iki usul kabul edilmiş olmakla beraber, madenler için özel bir amortisman şekli öngörülmekte, belli nedenlerle olağan dışı yıpranma, aşınma veya değer kaybına uğrayan kıymetlerde, fevkalade amortisman uygulaması esası benimsenmektedir. Bu yöntemlere ilaveten binek otomobiller için kıst amortisman ayırma imkanı verilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 315, mükerrer madde 315, 316 ve 317. Maddelerinde düzenlenen amortisman ayırma yöntemleri şöyledir:

- Normal amortisman yöntemi
- Azalan bakiyeler yöntemi

- Fevkalade amortisman yöntemi
- Kıst amortisman yöntemi
- Madenlerde amortisman yöntemi

Anlaşıldığı üzere VUK'da normal (doğrusal ve eşit oranlı) amortisman yöntemi ve azalan kalanlar yöntemi olmak üzere iki yöntemden bahsedilirken diğer sayılanlar özel uygulamalar olarak kanunda yerlerini almaktadırlar. Normal amortisman yöntemi, zamanın fonksiyonunu, kullanımın fonksiyonunun yerine koymakta ve basit olması nedeniyle uygulamada yaygın olarak kullanılmaktadır.

2.13.1. Normal Amortisman Yöntemi

Normal Amortisman Yönteminde; Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.³⁸

İktisadi kıymetlerin ekonomik ömrünün belirlenmesi ile ilgili 333 ve 339 Sıra no lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği düzenlenmiştir. Daha sonradan yürürlüğe giren 365, 389, 399 ve 406 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile de iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve normal amortisman oranları belirlenmiştir.

Normal amortisman, doğrusal ya da düz amortisman olarak da adlandırılmaktadır. Normal amortisman yöntemine göre amortismanına tabi iktisadi kıymetler için her yıl eşit oranda ve tutarda amortisman ayrılmaktadır. Bu yöntem duran varlıkların her yıl eşit oranda yıprandığı varsayımına dayanmaktadır. Amortisman süresi iktisadi kıymetin aktife girdiği yılda başlar.

Normal amortisman yöntemine göre amortisman tutarı, duran varlığın maliyeti ile amortisman oranının çarpımı veya duran varlığın maliyetinin faydalı ömre bölünmesi ile elde edilmektedir. Yöntem uygulamanın basit olması nedeni ile yaygın olarak kullanılmaktadır.

³⁸ VUK Md.315

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{1}{\text{Ekonomik Ömür}} = \frac{1}{5} = 0,20 \text{ dir.}$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = \text{Varlığın Değeri} \times \text{Amortisman Oranı}$$

1 Ocak 2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler için amortisman uygulaması,

İşletmenin 1 Ocak 2004 Tarihinden önce aktiflere giren varlıklar için 5024 Sayılı Kanun öncesi yürürlükte olan hükümlere göre amortisman işlemi yapılacaktır. Bu durumda; 2003 ve öncesinde aktiflere giren amortisman konu varlıkları için mükellefler, iktisadi kıymetlerin değerini %20 oranından fazla olmamak üzere serbestçe tespit ettikleri oranlar üzerinden amortisman tabi tutacaklardır.³⁹

Ancak, arazi ve binalar ile %20 oranından daha fazla bir oran üzerinden amortisman tabi tutulacak duran varlıkların değeri için Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlar üzerinden amortisman tabi tutulmaktadır. Diğer bir ifade ile 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren aktiflere giren ve 5024 sayılı kanun öncesindeki VUK'un hükümlerine göre amortisman tabi duran varlıklar için 5024 sayılı kanun öncesi hükümler geçerli olacaktır.⁴⁰

Normal amortisman yöntemine göre amortismanın nasıl ayrılacağı ve muhasebe kaydının nasıl yapılacağını bir örnekle açıklamak gerekirse;

Örnek: İşletme 01/10/2012 tarihinde 6.000 TL + %18 KDV ile bir bilgisayar almıştır. Maliye Bakanlığı'nın belirlediği oranlara göre faydalı ömrü 4 yıldır.

Buna göre yıllar itibariyle ayrılacak amortisman tutarları ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

³⁹Dokur ve Kaygusuz, s.41

⁴⁰Dokur ve Kaygusuz, s.41

Amortisman oranı: 1 / Ekonomik Ömür

$$1 / 4 = 0.25$$

Tablo 1.1: Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

YILLAR	AMORTİSMANA ESAS TUTAR	AMORTİSMAN ORANI	AMORTİSMAN TUTARI	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN
2012	6.000	%25	1.500	1.500
2013	6.000	%25	1.500	3.000
2014	6.000	%25	1.500	4.500
2015	6.000	%25	1.500	6.000

Sabit kıymetimizin genel yönetimde kullanılacağını varsaydığımızda

1	01.10.2012			
	255 Demirbaşlar Hesabı	6.000		
	191 indirilecek KDV hesabı	1.080		
	100 Kasa Hesabı			7.080
	Nakit demirbaş alımı			

Amortisman Muhasebe Kaydı

2	31.12.2012			
	770 Genel Yönetim Giderleri	1.500		
	257 Birikmiş Amortismanlar			1.500
	Amortisman gider kaydı			

2.13.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

VUK'da yer alan bir diğer amortisman ayırma yöntemi de azalan bakiyeler yöntemidir.

Esas itibarıyla, azalan bakiyeler yönteminin, sağladığı vergi ertelemeyle sağlanan fonun başka yatırımlar için kullanıldığı ileri sürülmektedir. Zira yöntem, duran varlıklar için faydalı ömürlerinin ilk yıllarında, sonraki yıllara göre daha yüksek tutarlarda amortisman ayrılabilmesini mümkün kılmaktır. Azalan bakiyeler yöntemi, VUK'un mükerrer 315. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun bu maddede; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenlerin, amortisman tabi iktisadi varlıklarını azalan bakiyeler yöntemini kullanarak amorti edebileceklerini hüküm altına almıştır. Kanuna göre;⁴¹

- Her yıl amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tanzili suretiyle tespit olunur. Ayrıca, maddeye 5024 sayılı Kanun' la enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde üzerinden amortisman ayrılacak değer, iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha önce ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edileceği hükmü eklenmiştir.
- Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50' yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.
- Amortisman süresi, normal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer o yıl tamamen yok edilir.

5228 sayılı Kanununun 59'uncu maddesiyle yapılan bu ibare değişikliği ile azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırmada üst sınır getirilmiş ve azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayrılırken her halükarda amortisman oranının % 50'yi geçemeyeceği belirtilmiştir.⁴²

⁴¹ Ümit Ataman, (II) **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2003, s.170

⁴² 13/08/2004 tarih 25552 Sayılı Resmi Gazete

Kanun azalan bakiyeler yönteminin, sadece bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce uygulamasına izin vermektedir. Kanunun bu yönüyle amortisman hesaplama yöntemlerine getirdiği sınırlamayı bir adım daha ileri götürdüğü söylenebilir.

Azalan bakiyeler yönteminin Kanundaki ve teorideki uygulamaları arasında iki önemli fark bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, Kanunun normal amortisman oranının iki katını geçemeyecek bir üst sınır koyması, ikincisi ise varlığa ilişkin olarak amorti edilmeden kalan tutarın sürenin son yılında tamamen yok edilmesidir. Uygulamada ise duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda, kalan net değere herhangi bir oran uygulanmadan gider yazılmaktadır.⁴³

Azalan bakiyeler yöntemi kullanılarak amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra, normal amortisman yöntemine geçilebilmektedir. Bu durumda duran varlığın henüz amorti edilmemiş kısmı, kalan amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit tutarlar da amorti edilir.

Azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayırmayı ve muhasebe kaydını bir örnek ile açıklamak gerekirse,

Örnek: İşletme 01/10/2012 tarihinde 10.000 TL + %18 KDV ile fotokopi makinesi satın almıştır. Maliye Bakanlığı'nın belirlediği oranlara göre faydalı ömrü 5 yıldır.

Buna göre yıllar itibariyle ayrılacak amortisman tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

Amortisman oranı: 1 / Ekonomik Ömür

$$1/5 = 0,20$$

⁴³S. Hüseyin Tokay, "Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin Giderlere ve Yeniden Değerleme İşlemlerine Etkisi – I", **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2003, sayı. 127, s. 28

Tablo 1.2: Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

YILLAR	AMORTİSMANA ESAS TUTAR	AMORTİSMAN ORANI	AMORTİSMAN TUTARI	BİRİKMiŞ AMORTİSMAN
2012	10.000	%40	4.000	4.000
2013	6.000	%40	2.400	6.400
2014	3.600	%40	1.440	7.840
2015	2.160	%40	864	8.704
2016	1.296	%40	1.296	10.000

Sabit kıymetimizin genel yönetimde kullanılacağını varsaydığımızda

1	01.10.2012		
	255 Demirbaşlar Hesabı	10.000	
	191 indirilecek KDV hesabı	1.800	
	100 Kasa Hesabı		11.800
	Nakit demirbaş alımı		

Amortisman Muhasebe Kaydı

2	31.12.2012		
	770 Genel Yönetim Giderleri	4.000	
	257 Birikmiş Amortismanlar		4.000
	Amortisman gider kaydı		

2.13.3. Fevkalade Amortisman Yöntemi

Vergi mevzuatımızda öngörülen normal amortisman oranları ve bu oranlara göre hesaplanacak amortisman süreleri, duran varlıkların normal şartlar altında gösterecekleri performansa göre belirlenmiş ortalama değerleri ifade etmektedir. Bunun dışında, duran varlıkların pek çok nedenle normal performanslarını gösterebilme niteliklerini kaybetmeleri de mümkündür. Bu durumlarda duran varlıkların amortismanlarının da normal rejimin sürdürülmesinde ısrar etmek amortismanların temel gerekçelerine de aykırı olur. Bu nedenle, duran varlıkların olağan dışı olaylara muhatap kalmaları dolayısıyla normalin çok üzerinde yıpranmaları, aşınmaları veya değer kaybetmeleri gibi, belirli özel durumlar için özel amortisman rejimlerinin oluşturulması bir nevi gerekliliktir. VUK'a da "fevkalade amortisman" başlığı altında özel bir itfa rejimi konulmasının altında yatan neden de budur.

İktisadi kıymetler üzerinde çeşitli nedenlerle olağandışı değer kayıpları oluştuğunda uygulanan fevkalade amortisman temel olarak 3 nedenle uygulanmaktadır. VUK'un 317. Maddesinde ifade edildiği üzere;

Amortismanına tabi olup:

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
- 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.⁴⁴

⁴⁴ VUK, Md. 317

Ancak, yukarıda ki şartlar gerçekleşse dahi, duran varlıkların aşınma, yıpranma ve değerden düşme özelliklerinde aşırılıklar görülmedikçe, fevkalade amortisman uygulaması imkanı söz konusu olamamaktadır.

2.13.3.1. Afetler

VUK'un 317. maddesine göre yangın, deprem, su basması gibi afetler nedeniyle değerini kısmen veya tamamen kaybeden menkul ve gayrimenkullere fevkalade amortisman ayrılır denilmektedir.

İlgili maddede hangi doğal afetlerden bahsedildiği net değildir. Maddede adı geçmeyen hortum, fırtına, heyelan, yer kayması, kasırga, çığ düşmesi gibi doğal afetlerde bu kapsamda değerlendirilmelidir.

2.13.3.2. Yeni İcatlar

Duran varlıkların teknolojik gelişmelerden dolayı demode olması, ileri üretim teknolojilerinin kullanıldığı durumlarda yeni donanımlara eski makine ve teçhizatın uyum sağlayamaması, söz konusu varlıkların verimli kullanılmasına engel teşkil etmektedir. Dolayısı ile duran varlıklarda teknolojik gelişmeler nedeni ile kısmen veya tamamen değer kaybı söz konusu olmaktadır.

Şüphesiz burada önemli olan, teknolojik gelişme sonucu ortaya çıkan yeni icatların, eski sabit kıymetlerin değerlerinde ani ve çok yüksek oranda bir kayıp oluşturmasıdır. Aksi halde, yani teknolojinin bir sıçrama olmadan olağan gelişme seyri içerisinde yavaş yavaş ortaya çıkan yeni icatlar, eski sabit kıymetlerin değerinde çok büyük kayıplara yol açmaz ve bu kayıplar olağan amortisman yöntemleri ile telafi edilebilecek seviyede kalır. Yeni icatların, sabit kıymetlerin değerinde fevkalade amortisman ayrılmasını gerektirecek kadar bir kayıp doğurup doğurmadığına nihai olarak karar verecek makam Maliye Bakanlığı'dır.⁴⁵

⁴⁵Öztürk, s.432

2.13.3.3. Cebri Çalışma

İktisadi kıymetlerin normalden fazla çalışmaları doğal olarak tahmini amortisman süresinden daha önce aşınıp yıpranmaları nedeniyle yenisinin alınmasını gerektirmektedir. 317'nci maddede her ne kadar “*cebri çalışma*” ifadesine yer verilmişse de uygulamada vardiya usulüyle sürekli çalıştırılan makine teçhizat da bu kapsamda değerlendirilmektedir. Vardiyalı çalıştırılarak üretimde kullanılan makine teçhizat için mükelleflerin MB'na başvuruları üzerine bu Bakanlık, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan görüş aldıktan sonra fevkalade amortisman oranı belirlenmiştir.⁴⁶

Cebri çalışma nedeniyle fevkalade amortisman talep edebilmek için hesap dönemi kapanmış olmalıdır. Örneğin 2011 yılında cebri çalışmaya maruz kalan iktisadi kıymet için ancak bu hesap dönemi kapandıktan sonra fevkalade amortisman nispeti talep edilebilir. Çünkü iktisadi kıymetin cebri çalışmaya maruz kaldığı ancak hesap dönemi kapandıktan sonra anlaşılabilir.⁴⁷

Esasen aşırı kullanım nedeniyle fevkalade amortisman uygulanması, işletmelerin aşırı kullanım nedeniyle daha çabuk yıpranan makine ve tesisatlarının bedelini daha kısa sürede itfa etmelerine imkan sağlamak amacıyla taşımaktadır. Bu nedenle de normal kullanım sınırlarına dönülen bir makine veya tesisatın daha önceden fevkalade amortisman oranı belirlenmesi nedeniyle bu oran üzerinden itfaya devam edilmesi yasa ile öngörülen amacın istismarı anlamına gelecektir.⁴⁸

Bu nedenle, normal kullanım sınırlarına dönülen makine veya tesisat için bu sınırlara dönüldüğü dönemden itibaren fevkalade amortisman ayrılması gerekmektedir.

2.13.4. Kıst Amortisman Yöntemi

Kıst amortisman uygulamasında binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak üzere kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılına

⁴⁶ Mehmet Ali Özyer “**Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2.Baskı, 2004, s.593

⁴⁷ Özyer, s.594

⁴⁸ Osman Arıoğlu, “*Fevkalade Amortisman Uygulaması*”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2001

ertelenmek suretiyle o yıl tamamen yok edilir. Kanun koyucunun vergi matrahının aşındırılmasını önlemek amacıyla yalnızca binek otomobilleri için benimsediği kıst amortisman yönteminde de amortisman süresi bakımından VUK'un 320'nci maddesinin ilk fıkrasında belirtilen genel yaklaşımdan vazgeçilmemiştir.⁴⁹

Sonuçta yine amortisman süresi binek otomobilin aktife girdiği yıl tam yıl kabul edilmek üzere binek otomobilin faydalı ömrü kadardır.⁵⁰

Yasal düzenleme ile birlikte kıst amortisman aşağıdaki durumlar için uygulanır

- Devir ve bölünme halinde,
- Hesap dönemi değişikliği halinde,
- Binek otomobillerin alındığı yılda,

2.13.4.1. Devir ve Bölünme Halinde Kıst Amortisman Uygulaması

Devir veya bölünme halinde,⁵¹

- Devir veya bölünme yılına mahsus olarak,
- Yıllık ayrılma vasfını kaybetmemek üzere,
- Devrolan veya bölünen şirket hesap döneminin başlangıcından devir veya bölünme tarihine kadar olan süre için
- Devralan şirketin ise devir tarihinden hesap döneminin sonuna kadar geçen süre için amortisman kıst olarak hesaplanır.

2.13.4.2. Hesap Dönemi Değişikliği Halinde Kıst Amortisman Uygulaması

- Takvim yılından özel hesap dönemine geçildiği durumda; Ocaktan özel hesap dönemi başına kadar geçen süre için,

⁴⁹ Ali Yakup Sayan, "Amortisman Uygulamasında Süre VUK'daki Düzenlemenin Yeni TTK ve TMS/TFRS Bağlamında Değerlendirilmesi", **Vergi Raporu**, Kasım 2012, sayı.158, s.59

⁵⁰ Sayan, s.59

⁵¹ Yılmaz ve Gelmedi, s.84

- Özel hesap döneminden takvim yılına geçildiği durumda; Özel hesap döneminin sonundan takvim yılının sonuna kadar geçen süre için kıst amortisman ayrılır. Kıst amortisman sadece hesap dönemi değişikliğinin yapıldığı dönemlerde uygulanır. 12 aylık hesap dönemlerinde amortisman tam yıl üzerinden hesaplanır.⁵²

Kıst amortisman yöntemi ile amortisman ayırmayı ve muhasebe kaydını bir örnek ile açıklayalım.

Örnek: İşletme 10.08.2010 tarihinde 60.000 TL bedel ile bir binek otomobil satın almıştır. Bu otomobil için %20 nispetinde amortisman ayrılacaktır. Faydalı ömrü 5 yıldır.

Normal yöntemle amortisman ayrılmasına karar verilmişse; bu yönteme göre yapılacak hesaplama aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 1.3: Kıst Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

YILLAR	AMORTİSMANA ESAS TUTAR	AMORTİSMAN ORANI	AMORTİSMAN TUTARI	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN
2010	60.000	%20 (5/12)	5.000	5.000
2011	60.000	%20	12.000	17.000
2012	60.000	%20	12.000	29.000
2013	60.000	%20	12.000	41.000
2014	60.000	%20	12.000+7.000	60.000

⁵²Yılmaz ve Gelmedi, s.84

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere;

Üzerinden amortisman ayrılacak kıymet kıst amortismanına tabi olduğundan, amortismanın ilk yılında, kıymetin aktife girdiği ay tam sayılmak suretiyle, yıl sonuna kadar olan dönem için amortisman hesaplanmıştır.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 60.000 \times 0,20 = 12.000 \text{ TL}$$

$$\text{Aylık Amortisman Tutarı} = 12.000 / 12 = 1.000 \text{ TL}$$

$$\text{Kıymetin Aktife Girdiği Aydan Yıl Sonuna Kadar Olan Ay Sayısı} = 5$$

$$\text{İlk Yılın Amortismanı} = 1.000 \times 5 = 5.000 \text{ TL}$$

Amortismanın ilk yılında eksik ayrılan amortisman son yılın amortismanına eklenmiştir.

$$\text{İlk Yıl Eksik Ayrılan Amortisman} = 12.000 - 5.000 = 7.000 \text{ TL}$$

$$\text{Son Yılın Amortismanı} = 12.000 + 7.000 = 19.000 \text{ TL}$$

Azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman ayrılmasına karar verilmişse, normal amortisman oranının 2 katı %50'yi geçmediğinden, kullanılacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katı olan %40'dır.

Tablo 1.4: Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

YILLAR	AMORTİSMANA ESAS TUTAR	AMORTİSMAN ORANI	AMORTİSMAN TUTARI	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN
2010	60.000	%40 (5/12)	10.000	10.000
2011	50.000	%40	20.000	30.000
2012	30.000	%40	12.000	42.000
2013	18.000	%40	7.200	49.200
2014	10.800	%40	10.800	60.000

Üzerinden amortisman ayrılacak kıymet kıst amortismanına tabi olduğundan, amortismanın ilk yılında, kıymetin aktife girdiği ay tam sayılmak suretiyle, yıl sonuna kadar olan dönem için amortisman hesaplanmıştır.

Yıllık Amortisman Tutarı = 60.000 x 0,40 = 24.000TL

Aylık Amortisman Tutarı = 24.000 / 12 = 2.000 TL

Kıymetin Aktife Girdiği Aydan Yıl Sonuna Kadar Olan Ay Sayısı = 5

İlk Yılın Amortismanı = 2.000 x 5 = 10.000 TL

Son Yıla Devreden Bakiye Değer = 60.000 – 49.200 = 10.800 TL

Azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayrıldığından, amortismanın son yılına devreden bakiye değer son yılın amortismanı olarak dikkate alınacaktır.

2.13.5. Madenlerde Amortisman Yöntemi

Madenlerle ilgi amortisman uygulaması, VUK'un 316. maddesinde düzenlenmiştir.

Madde hükmü şöyledir:

“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.” şeklinde düzenlenmiştir.

Madenlerde amortisman uygulamasına esas alınacak bedel, işletme hakkının nasıl edinildiğine göre farklılık gösterir. Türkiye Cumhuriyeti'nde madenlerin mülkiyeti de, işletme hakkı da devlete aittir. Devletin dışındaki kişilerin madenleri işletmesi izne tabidir.

Bu husus, 3213 Sayılı Maden Kanunu'nun 4. maddesinde, “Madenler Devletin hüküm ve tasarrufu altında olup içinde buldukları arzın mülkiyetine tabi değildir” şeklinde ifade edilmiştir.

Maden cevherleri ve taş ocakları iki şekilde iktisap edilebilir;⁵³

- Belli bir sahada, Maden Kanununa göre, yetkili mercilerden alınan ruhsat üzerine gerekli arama ve sondajlar yapılır. Maden cevherinin tespiti halinde arama ruhsatı sahibi adına, maden işletme imkanını veren imtiyaz ruhsatı verilir.
- Maden yahut taş ocağı sahası imtiyaz ruhsatına sahip önceki sahibinden satın alınır.
 - 1- İşletme hakkının ruhsat alınması yoluyla kazanılmasında amortisman matrahı *İmtiyaz Bedelidir*.
 - 2- İşletme hakkının satın alma yoluyla kazanılmasında amortisman matrahı *Maliyet Bedelidir*

Amortisman matrahı olarak imtiyaz bedelinin esas alındığı ilk yöntemde imtiyaz bedelinin içerisine, arama hakkının elde edilmesi için yapılan giderler, topografik haritaların hazırlanması için yapılan giderler, arama ve sondaj faaliyetleri ile ilgili her türlü giderler vb. girmektedir. Maliyet bedelinin esas alındığı ikinci yöntemde ise, işletme hakkının satın alınması için yapılan ödemeler toplamı madenin maliyet bedeli olup amortisman matrahı olarak kabul edilmektedir. Burada işletme hakkının “devletten” veya “bir kişiden” alınması durumu amortisman matrahının tespitinde önemli bir noktadır. Eğer devletten alınmış ise, imtiyaz hakkının alınmasından sonra yapılan ödemeler amortismanına tabi tutulamayacaktır. İmtiyaz hakkının, daha önce ruhsatı devletten alan bir kişiden satın alınması söz konusu ise, ruhsatın alınmasından sonra eski ruhsat sahibinin yaptığı harcamalar da amortismanına konu edilebilecektir.

2.14. ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

2.14.1. Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılması

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması konusu VUK'un 328.maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre;

⁵³ Mehmet Tahir Ufuk, “*Vergi Usul Kanunu ve Tek Düzen Hesap Planına Göre Amortisman Uygulamaları*”, **TÜRMOB Yayınları**, İstanbul, 2001

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler. Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.⁵⁴

Öte yandan, 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 karlar o yılın matrahına eklenir.⁵⁵

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.⁵⁶

İktisadi işletmeler bazı durumlarda amortismanına tabi olan iktisadi kıymetleri çeşitli nedenlerle satmak mecburiyetinde kalmaktadır. Teknolojik gelişmeler, iktisadi kıymetin modadan düşmesi, eskime, yıpranma, yenileme gibi nedenleri sayabiliriz. Bu durum karşısında vergi idaresi iktisadi işletmelere amortismanına tabi iktisadi kıymetleri sattıklarında maliyet ölçütlerine göre tespit ettikleri maliyetlerini amortisman yolu ile giderleştirme imkanı tanımakta böylelikle iktisadi işletmeler ekonomik ömürlerini devam ettirmede önemli bir finansman kaynağına ulaşmış olmakla birlikte, iktisadi kıymetin satışından kaynaklanan kar veya zarar ilgili dönem kar veya zararına kaydedilecektir.

⁵⁴ VUK, Md.328

⁵⁵ VUK, Md.328

⁵⁶ VUK, Md.328

Gerçek usulde bilanço esasına göre kanuni defterlerini kayıt altına alan mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini sattıklarında satıştan doğan kar veya zararı şu şekilde hesaplayacaklardır. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ve ayrılmış amortisman toplamı üzerinden, bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilecektir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin devir veya trampası da satış olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle belirttiğimiz iki kavramın tanımının yapılması gerekmektedir

Devir : Bir iktisadi işletmenin amortismanına tabi iktisadi kıymetini karşılıksız olarak diğer bir iktisadi işletmeye vermesi şeklinde tanımlanır.

Trampa : Mükelleflerin ihtiyaç duydukları iktisadi kıymetleri tasarrufunda bulunan diğer iktisadi kıymetlerle değiştirmesi şeklinde tanımlanır.

2.14.2. Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetin Yenilenmesi

VUK'un 328'nci maddesinde de belirtildiği üzere amortismanına tabi iktisadi mallar satılır ve yenisinin alınması işin mahiyetine göre zaruri görülür ya da işletmeyi idare edenlerce yenisinin alınması kararlaştırılırsa, iktisadi kıymetin satışında elde edilen kar 3 yıl süre ile pasifte geçici bir hesapta tutulur. Geçici hesap dediğimiz bu hesap "549 Özel Fonlar Hesabı"dır. Bu üç yıllık süre içerisinde kullanılmamış olan karlar, üçüncü yılın sonunda kara eklenir. Yenilemenin yapılması halinde fonda tutulan kar, yeni iktisadi kıymetin amortismanında kullanılır. Üç yıldan önce işin terki, devri ve işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına ilave edilir.⁵⁷

Bu fon sadece yenilenen iktisadi kıymetlerin amortismanlarının giderleştirilmesinde kullanılacak olup itfa edilemeyen kısmı ise satışa konu olmayan diğer iktisadi kıymetlerin amortismanının giderleştirilmesinde kullanılacaktır.

⁵⁷ Levent Emre, Murat Bekar, "Amortisman Kavramı, Maddi Duran Varlıklarda Amortisman ve Özellik Arz eden Hususlar" **Vergi Raporu**, Ağustos 2011, Sayı.143, s.84

Örnek: İşletme 20.09.2009 yılında 90.000 TL bedel ile almış olduğu bir makine için toplamda 36.000 TL amortisman ayırmış olup, makineyi yenilemek amacı ile 29.12.2010 tarihinde %18 KDV hariç 70.000 TL bedel ile satmıştır. Ödemesi bankadan yapılmıştır. İşletme 17.07.2012 tarihinde %18 KDV hariç 125.000 TL bedelle yeni bir makineyi ödemesini bankadan yapmak suretiyle satın almıştır. Yeni aldığı makinenin faydalı ömrü 5 yıldır. İşletme normal amortisman yöntemini kullanacaktır.

$$\text{Satış Karı} = \text{Satış Tutarı} + \text{Birikmiş Amortismanlar} - \text{Maliyet Bedeli}$$

$$= (70.000 + 36.000) - 90.000$$

$$= 16.000$$

Sabit kıymetin satışının muhasebe kaydı

1	29.12.2010		
	102 Bankalar	82.600	
	257 Birikmiş Amortismanlar	36.000	
	253 Tesis Makine ve Cihazlar		90.000
	679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		16.000
	391 Hesaplanan KDV		12.600

2	29.12.2010		
	679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	16.000	
	549 Özel Fonlar Hesabı		16.000

Yeni sabit kıymet alış kaydı

3	17.07.2012		
	253 Tesis Makine ve Cihazlar	125.000	
	191 İndirilecek KDV	22.500	
	102 Bankalar Hesabı		147.500

4	31.12.2012		
	770 Genel Yönetim Giderleri	9.000	
	549 Özel Fonlar	16.000	
	257 Birikmiş Amortismanlar		25.000

2.14.3. Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerde Sigorta Tazminatı

VUK'un 329 maddesinde hüküm altına alındığı üzere; yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.⁵⁸

Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi için mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini

⁵⁸ VUK, Md.329

karşılmak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur.⁵⁹

Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın karına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.⁶⁰

2.15. ARSA VE ARAZİDE AMORTİSMAN

VUK'un 314. Maddesi ile yıpranmaya ve aşınmaya maruz bulunmayan boş arazi ve arsalar kural olarak amortisman konusunun dışında tutulmuştur. 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 nev'i yollar ve harklar; amortismanına tabi tutulur şeklinde ifade edilmiştir.

Üzerine bina veya tesis yapılan arsalar ve üzerine fidan dikilen arazilerde olduğu gibi, toprağı bir ürünün imalinde hammadde olarak kullanılmak üzere alınan arazinin "boş arazi" niteliğini kaybettiğı ve amortismanına tabi tutulabileceğı kabul edilmektedir.⁶¹

Boş arsa ve araziler amortismanına tabi tutulamazken, üzerinde inşaat ve tesisat bulunan arsalar amortismanına tabi tutulabilmektedir. Bu durum, kanun koyucunun, arsa üzerinde inşa ve tesis olunan bina, tarım tesisleri, yollar ve benzeri tesislerin, arsa ve arazinin mütemmim cüzi oldukları, bu itibarla, müstakil eşya niteliğinde olmayan bu tesislerin tek başlarına mülkiyet konusu olamayacakları ve asıl şeyin (arsa ve arazinin) hukuki akıbetine tabi olacaklarından, bunların amortismanına tabi tutulabilmesi ancak

⁵⁹ VUK, Md.329

⁶⁰ VUK, Md. 329

⁶¹ Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Giderler ve İndirimler", **Yaklaşım Yayınları**, Ankara 2005, s.339

bağlı buldukları arsa ve arazinin de birlikte amortismanına tabi tutulması halinde mümkün olacağını düşünmüş olmasından kaynaklanmaktadır.⁶²

2.16. ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZLARDA AMORTİSMAN

5228 sayılı Kanununun 13 üncü maddesi ile 3100 sayılı KDV mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları kullanmaları mecburiyeti hakkında kanunun 7'nci maddesinin 1 numaralı fıkrasında yer alan hüküm ‘‘mükellefler kullanmak üzere satın aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için %100'e kadar amortisman oranı seçebilirler.’’ şeklinde değiştirilmiştir.⁶³

Kullanmak üzere ödeme kaydedici cihaz alan mükellefler, cihazlarının VUK'un değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen değerinin %100'ünü cihazın aktife girdiği hesap döneminde amortisman olarak ayırabilecekler. Ancak, 3100 sayılı kanunun anılan fıkrasının 5228 sayılı kanunla değişmeden önceki hükmüne göre işlem yapamayacaklar yani fatura bedelinin %40'ını vergiye tabi kazançtan indiremeyeceklerdir.⁶⁴

2.17. FİNANSAL KİRALAMA YOLUYLA EDİNİLEN İKTİSADİ KIYMETLERDE AMORTİSMAN

Finansal kiralama sözleşmelerinin hukuki çerçevesi 6361 sayılı kanun ile çizilmiştir.⁶⁵

Finansal kiralamada, doğrudan kredi verme yerine; kredi kuruluşu müşterisine fon tesis etmekte, bu fon ile müşterinin istediği ve seçtiği taşınır veya taşınmazı satın almakta, finansal kiralama konusu malın hukuki açıdan mülkiyeti kredi kuruluşunda kalmakta, zilyetliği (kullanımı) ise müşteriye devredilmektedir. Müşteri malın kullanımı

⁶² Baki Meriç, "Ticari ve Mali Bilançolarda İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde Değerleme", Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul 1982, s.189

⁶³[http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/Mevcutlarda%20Amortisman%20Uygulamasi\(1\).pdf](http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/Mevcutlarda%20Amortisman%20Uygulamasi(1).pdf), (Erişim Tarihi: 07/04/2013)

⁶⁴[http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/Mevcutlarda%20Amortisman%20Uygulamasi\(1\).pdf](http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/Mevcutlarda%20Amortisman%20Uygulamasi(1).pdf), (Erişim Tarihi: 07/04/2013)

⁶⁵ 13/12/2012 Tarih 28496 Sayılı Resmi Gazete

karşılığında kredi kuruluşuna bir bedel (kira) ödemekte; süre sonunda mal ya kredi kuruluşuna iade edilmekte veya müşteri tarafından satın alınmaktadır.⁶⁶

VUK'da 'Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme' başlığı altında yer alan düzenleme hukuki mülkiyet yerine ekonomik mülkiyet üzerine oturtulmuş düzenlemeleri içermektedir. Bu nedenle, finansal kiralama ile ilgili olarak mevcut yasal düzenleme gereği finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti amortismanına tabi tutmak hakkı belli koşullar çerçevesinde finansal kiralama yolu ile iktisadi kıymeti kiralayana yani kiracıya geçmiştir⁶⁷

Anılan maddenin madde gerekçesinde; finansal kiralama işlemine konu iktisadî kıymete ilişkin amortisman ayırma hakkının kiracıya ait olduğu açıkça ifade edilmiştir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerde, aşağıda belirtilen kriterlerden birini veya daha fazlasını karşılayan kiralamalar finansal kiralama olarak kabul edilecektir.⁶⁸

- i. İktisadi kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi: Sözleşmede iktisadi kıymetin kiracıya devrine ilişkin hüküm olması veya satım opsiyonu olması ve kiracının yüksek bir olasılıkla bu opsiyonu kullanacak olması halidir.
- ii. Kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,
- iii. Kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün % 80'inden daha büyük bir bölümünü kapsaması,
- iv. Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması şeklinde sıralanmıştır.

⁶⁶Seza Reisoglu, "Finansal Kiralama Sözleşmeleri Ve Uygulama Sorunları", http://www.alomaliye.com/seza_reisoglu_finansal_kiralama.htm (Erişim Tarihi: 24/05/2013)

⁶⁷Veysi Seviğ, "Finansal Kiralamada Giderler" Dünya Gazetesi Yazarı <http://www.ortakpayda.com/articles.php?ID=4473> (Erişim Tarihi: 11/08/2013)

⁶⁸ <http://www.ozdogrular.com/content/view/20956/> (Erişim Tarihi: 10/08/2013)

Finansal kiralamayı örnekle açıklamak gerekirse;

Örnek: İşletme 01.01.2012 tarihinde rayiç bedeli 100.000 TL olan iş makinesini Y Finansal Kiralama A.Ş. den 5 yılda bedeli eşit taksitlerle ödenmek suretiyle kiralamıştır. Makinenin amortisman oranı %20 olarak tespit edilmiştir. Kiralama bedeli KDV hariç 125.000 TL olup, leasing firmasının çıkardığı ödeme planı aşağıdaki gibidir.⁶⁹

<u>İşlem Tarihi</u>	<u>Yıllık Kira Bedeli</u>	<u>Faiz Tutarı</u>	<u>Anapara Ödemesi</u>
01.01.2012	-	-	-
31.12.2012	25.000	8.000	17.000
31.12.2013	25.000	7.000	18.000
31.12.2014	25.000	5.000	20.000
31.12.2015	25.000	3.000	22.000
31.12.2016	25.000	2.000	23.000
TOPLAM	125.000	25.000	100.000

⁶⁹ http://www.ymm1800.com/arastirma_finansal_kiralamada_muhasebe_kayitlari-l-1-sayfa_id-101-id-392-g_id-367-f-2e40ffc9dc8b1ceaa1d238579b22af2e (Erişim Tarihi: 15/09/2013)

İş Makinesinin aktife kaydedilmesi

1	01.01.2012		
	260 Haklar Hesabı	100.000	
	302 Ertelemiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti	8.000	
	402 Ertelemiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti	17.000	
	301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		25.000
	401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		100.000
	İş makinesinin finansal kiralama ile alınması		

2012 yılı anapara ve faizinin ödenmesi kaydı

2	31.12.2012		
	301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	25.000	
	780 Finansman Giderleri	8.000	
	191 İndirilecek KDV	80	
	302 Ertelemiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti		8.000
	102 Bankalar		25.080
	1. yıl taksit ödemesi		

İş makinesi 2012 yılı amortisman kaydı

3	31.12.2012		
	730 Genel Üretim Giderleri	20.000	
	268 Birikmiş Amortismanlar		20.000
	Amortisman ayrılması		

2.18. GVK VE KVK AÇISINDAN AMORTİSMAN UYGULAMASI

Türk Vergi Mevzuatında amortisman uygulamaları VUK'da ele alınmıştır. Ancak bazı nedenlerden dolayı GVK ve KVK'da da amortisman uygulamaları hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

2.18.1. GVK Açısından Amortisman Uygulaması

Amortismanın gider niteliği taşıması ve gerçek kişilerin vergi matrahlarına ulaşmak için yapılacak hesaplamalarda kanunen kabul edilen bir gider olması, amortismanın GVK'da gider azaltıcı bir unsur olarak ele alınmasını gerektirmiştir. Kanun; amortismanları indirilecek giderler, İndirilmeyecek giderler ile müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtılması başlıkları altında ele almıştır.

Amortisman giderlerinin dağıtımında; amortismanların dağıtımındaki sınırlamanın, GVK'nın "Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtılması" başlıklı 43'ncü maddesinde kapsamlı bir şekilde ele alındığı söylenebilir. 5024 sayılı kanun ile değiştirilen madde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması hallerinde ortak giderlerin dağıtım esaslarını düzenlemiştir. Madde hükmüne göre;

- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait ortak genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltilmesi yapılan

dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirlerine oranları,

- Yıl içinde bir tek veya birden fazla inşaat ve onarım işinin bu maddenin kapsamı dışındaki işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait ortak genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) birbirine oranı,
- Birden fazla inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerle başka işlerde ortaklaşa kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bu varlıkların her bir işte kullandıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılmalıdır.

Kanun hükmünde de belirtildiği gibi, amortisman giderinin dağıtımında belli şartlar zorunludur. Bu şartları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.⁷⁰

- Amortisman ayırımına konu duran varlık tesisat, makine veya ulaşım aracı olmalı,
- Amortisman ayrılmış olan duran varlık için iki kullanım alternatifi söz konusudur. Varlık ya sadece birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde ya da bu işlerle birlikte olmak üzere bir başka işte kullanılmalı,
- Dağıtım gün esasına göre yapılmalıdır.

Burada sözü edilen kullanılma ifadesi, varlığın işletme faaliyetlerinde fiili olarak kullanılması anlamını taşımaz. Varlığın kullanıma hazır olması kullanılıyor olması demektir. Diğer taraftan, 41'nci maddede, amortisman ayrılan söz konusu varlıkların yıl içinde kullanılmadıkları günlere karşılık gelen amortismanların giderleştirilmesi için herhangi bir engel olmadığı görülmektedir.⁷¹

Varlığın işletme faaliyetlerinde kullanılmaması da iki farklı anlamdadır. Bunlardan birincisi, varlığın fiziki olarak işletme envanterine girmemiş olmasını, ikincisi ise

⁷⁰ Deran ve Yakupçebioğlu, a.g.e.

⁷¹ Gündüz ve Perçin, s.43

varlığın envantere kayıtlı olduğu halde hiçbir işletme faaliyetinde fiilen kullanılmadığı ya da kullanıma hazır olmadığı bir durumu ifade etmektedir.⁷²

2.18.1.1. Gelir Vergisi Matrahından İndirilebilen Amortisman Giderleri

GVK, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği safi kazancın belirlenmesinde indirilecek giderleri genel olarak “indirilecek giderler” başlıklı 40’ncı maddesinde düzenlenmiş olup, maddenin 7 nci fıkrasında; VUK’daki düzenlemelere göre ayrılan amortismanlarında gider yazılabileceğini hüküm altına almıştır. Ayrıca zirai kazanç ile serbest meslek kazancının tespitinde, amortismanların belli şartlar altında indirilebilecek gider niteliğinde olduğu belirtilmektedir.

Diğer taraftan, “Zirai işletme hesabı esasında giderler” başlıklı 57’nci maddenin 11’nci fıkrasında; işletmeye dahil olup, aynı zamanda kişisel veya ailevi ihtiyaçların karşılanmasında da kullanılan taşıtlara ilişkin amortismanların tamamının zirai kazancın tespitinde indirilmesinin mümkün olduğu hükmü bulunmaktadır.

Ayrıca serbest meslek kazancını tespitinde dikkate alınacak giderlerin düzenlendiği “mesleki giderler” başlıklı 68’nci maddede ise; mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için VUK’da yer alan hükümlere göre ayrılan amortismanların gider olarak değerlendirileceği hükmü yer almaktadır.

2.18.1.2. Gelir Vergisi Matrahından İndirilmeyen Amortisman Giderleri

GVK’nın “İndirilemeyecek Giderler” başlıklı 41’nci maddesinde, gerçek kişilerin safi kazançlarının tespitinde indirilmesi mümkün olmayan giderler ele alınmış olup, bu giderlere sınırlandırmalar getirilmiştir.

Maddenin 8’nci fıkrasında; ister kiralama yoluyla edinilen, isterse işletme envanterinde kayıtlı olan, yat, kotra, tekne, sürat teknesi, gibi motorlu deniz taşıtları, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan varlıklara ilişkin giderlerin yanında, bu varlıklara ilişkin amortismanların da

⁷²Gündüz ve Perçin, s.43

vergi matrahının hesaplanmasında indirilecek bir gider niteliğinde olmadığı ifade edilmektedir.

2.18.2. KVK Açısından Amortisman Uygulaması

KVK'da GVK'ya benzer şekilde, amortismanları bir gider unsuru olması açısından ele almakta ve kurum kazançlarının tespitinde matrahtan indirilebilecek giderler arasında kabul etmektedir. KVK, amortismanları " İndirilecek Giderler" başlıklı 14'ncü maddesinde ve "servet değeri" başlıklı 33'ncü maddesinde ele almıştır.⁷³

2.19. YENİLEME FONU

Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici olarak tutulabilir.⁷⁴ şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Bunun için gerek fonun teşkili gerekse kullanımı için maddede belirtilen şartlara uymak gerekmektedir. Şartlardan biri satıştan doğan karın pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulması, bu süre içinde kullanılmamış olan karların üçüncü yılın vergi matrahına ilave edilmesi, diğer şart ise üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde geçici hesapta tutulan karların o yılın matrahına eklenmesidir.

Buradaki üç yıllık süre hesabı, farklı yorumlara konu olmaktadır. Birinci anlayışta yenileme fonu, satıştan itibaren ikinci yılın sonu bilançosunda yer alacak, üçüncü yıl içinde yenileme yapılmadığında bu yılın kazancına dahil edilecektir. İkinci anlayış ise yenileme fonunun üçüncü yılın bilançosunda da yer alacağı, sonraki yılda yenileme yapılmaz ise o yılın kazancına ilave edileceği yönündedir. Vergi idaresi üç yıllık sürenin hesabında satışın yapıldığı yılı ilk yıl olarak dikkate almaktadır. Danıştay'ın ise verdiği kararlar da üç yıllık sürenin takip eden yıldan başlayacağı görüşü savunulmaktadır.⁷⁵

⁷³Deran ve Yakupçebioğlu, a.g.e.

⁷⁴ VUK, Md.328

⁷⁵ Örtün ve Karapınar, (II) s.163

Bana göre başlangıç yılı, pasif hesapta 3 yıl kalması deyimi nedeniyle satışı yapılan yıldan sonraki yıl başlar.

Yenileme fonunda özellik arz eden bir diğer husus ise, yenileme fonunun ayrıldığı yıl içinde kullanılıp kullanılmayacağıdır. Konu ile ilgili kanunda bir sınırlama yoktur. İktisadi kıymetin yenileme amacı ile satışının yapıldığı yılda ayrılan fon yenileme için kullanılabilir. Zaten fon ayrılmasının amacı budur.

Yenileme fonu uygulamasında esas amaç, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesini teşvik etmektir. Fiktif karların önlenmesine yönelik, vergi kanunlarına dayanılarak kullanılan bir vergi erteleme yolu olarak görülmemelidir.

Yenileme fonu uygulaması ihtiyaridir, karar tamamen işletmenin tasarrufundadır.

BÖLÜM 3

3. TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN

3.1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS)

Ülkemizdeki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla, 4487 sayılı Kanunla muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğini haiz Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür.

Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası Avrupa Birliği'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır.

660 Sayılı “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK” ile TMSK kaldırılmıştır.

Tabi oldukları konular gereği defter tutmakla yükümlü olan gerçek ve tüzel kişi tacirlerin finansal tablolarını düzenlerken uymaları gereken TMS'nin KGK tarafından belirleneceği öngörülmüştür.

3.2. TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI VE AMORTİSMAN

“TMS-16 maddi duran varlıklar” standardı; MDV’lerin muhasebeleştirilmesi, defter değerinin belirlenmesi ve bununla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararları gibi konuları içermektedir.

TMS-16 maddi duran varlıkların değerlemesinde, maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeli benimsemiş ve bu politikalarından herhangi birini seçme serbestliği getirilmiştir.

Çalışmamızın birinci bölümünde de açıklandığı gibi, duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde sürekli olarak kullanmak niyetiyle edinilen ve işletmenin normal faaliyet döneminde paraya çevrilmesi düşünülmeyen varlıklardır. Maddi duran varlıklar ise bu özelliklerin yanında işletmelerin mal ve hizmet üretim çalışmalarında veya yönetimde kullanılmak ya da kiralamak üzere satın alınmış veya inşa edilmiş varlıklar olup, normal koşullarda hizmet ömrünce kendilerinden yararlanılması düşünülmektedir.

TMS-16’nın yürürlük tarihi ve güncelleme tarihlerini incelediğimizde farklı tarihlerde güncellemeler yapıldığını görmekteyiz. Yürürlük tarihleri ve güncelleme tarihleri aşağıdaki gibidir.

- “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.⁷⁶
- Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
 1. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 66 sıra no’lu
 2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 67 sıra no’lu,
 3. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
 4. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 111 sıra no’lu,

⁷⁶ <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS16.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.04.2013)

5. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 122 sıra no'lu,
6. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 133 sıra no'lu
tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Birinci ve üçüncü değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, bu değişiklikler esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1'in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- İkinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 3 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TFRS 3'ün erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Beşinci değişiklik TMS 40 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Dördüncü ve altıncı değişiklik ise doğrudan TMS-16 tarafından yapılmış olup, 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

3.2.1. TMS-16'nın Amacı

Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin aktifinde kayıtlı maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi, amortisman ayrılması ve gerekli durumlarda değer düşüklüğüne ilişkin olarak yapılacak işlemleri ve bunların finansal tablolara yansıtılmasıdır.

3.2.2. TMS-16'nın Kapsamı

Bu standart satış amaçlı olmayan, mal ve hizmet üretimi, pazarlama, satış, dağıtım faaliyetleri ve yönetim faaliyetleri için yani kullanım amaçlı tüm duran varlıklara uygulanır. Satış için üretilen gayrimenkuller, satışa uygun hale gelinceye kadar bu standart kapsamında değerlendirilir.⁷⁷

Standartın ele aldığı konular şunlardır;

- Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular,
- Varlıkların muhasebeleştirilmesi
- Defter değerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

Bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standart hükmü uygulanır.⁷⁸

Bu Standart aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz⁷⁹

- 1- “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar;
- 2- Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Canlı Varlıklar (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler);
- 3- Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (“TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi” Standardı) veya
- 4- Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar;

⁷⁷ Remzi Örtün, Hasan Kaval, Aydın Karapınar,(I) “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları”, Gazi Kitabevi, Ankara, Nisan 2012, s.207

⁷⁸ <http://www.muhassebestandartlari.com/tms16.doc>, (Erişim Tarihi: 17.04.2013)

⁷⁹ <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS16.pdf>, (Erişim Tarihi: 27.04.2013)

Ancak, bu standart (2) - (4) arasında tanımlanan varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.

Diğer standartlar, bir maddi duran varlık kaleminin bu standartta yazılandan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. Örneğin, “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı bir işletmenin kiralanmış maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanımların transferi kapsamında değerlendirilmesini gerektirir. Ancak bu durumlarda, bu varlıklara ilişkin, amortisman dahil, uygulanacak diğer muhasebe işlemleri bu standart ile düzenlenmiştir.

3.2.3. TMS-16’daki Tanımlar ve Kavramlar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir.⁸⁰

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS’lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder. (Örnek TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler)

Amortisman tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Amortisman: Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

İşletmeye özgü değer : Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

⁸⁰Raif Parlakkaya, “Uluslararası (Türkiye) Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Haziran 2010, s.17-18

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer düşüklüğü zararı : Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Maddi Duran Varlıklar: Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan, ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir. Bu standart maddi duran varlıkların nelerden oluştuğunu sıralamaz ve bir ölçü birimi öngörmez, bu hususta, muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir.

Geri Kazanılabılır Tutar : Bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanıdır.

Bir Varlığın Kalıntı Değeri: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Yararlı Ömür : Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi, veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim birimini ifade eder.

3.3. MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Maddi duran varlıklar, maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilir. Maliyet; bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda ilk

muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.⁸¹

Buna göre, kullanılması neticesinde ortaya çıkan ekonomik yararların işletmeye aktarılması söz konusu olmayacaksa iktisap edilen varlığın maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Bir varlığın ekonomik yararlarının işletmeye aktarılması, o varlıktan bir gelir elde edilmesi anlamına gelmemektedir. Gelir getirici veya maliyet azaltıcı nitelikteki faaliyetlerin yerine getirilmesine imkan sağlanması da ekonomik yararın bulunduğunu gösterir.⁸²

Diğer taraftan, işletme tarafından bazı durumlarda güvenlik ve çevre koruması gibi dışsal nedenlerle, gelecekte doğrudan ekonomik yarar sağlamayacak olan maddi duran varlıkların edinilmesi söz konusu olabilir. Bu varlıklar doğrudan ekonomik yarar sağlamasalar da, diğer varlıkların ekonomik yararlarının elde edilmesini sağladıklarından maddi duran varlık olarak kaydedilirler.⁸³

Duran varlıkların ömrünü uzatmak, kullanım esnasında oluşabilecek aksaklıkların giderilmesi için yapılan bakım ve onarım işlerinde kullanılan yedek parçalar kural olarak işletmenin stoklarında takip edilir ve ayrı bir duran varlık olarak değerlendirilmez. Ancak standarda göre uygulama farklılık arz etmektedir.

Duran varlık için kullanılan yedek parçanın ömrünün bir yıldan fazla olması ve sadece belirli bir maddi duran varlık ile kullanılabilen yedek parçalar ayrı bir maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilebilir.

3.3.1. Başlangıç Maliyetleri

MDV kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilir. Bu MDV'lerin iktisabı, var olan herhangi bir MDV kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte

⁸¹ Serdal Dağdemir, "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yeralan Düzenlemeler-I" **Yaklaşım dergisi**, Nisan 2008, sayı.184

⁸² Dağdemir, a.g.e.

⁸³ Dağdemir, a.g.e

ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu MDV kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir.⁸⁴

3.3.2. Sonraki Maliyetler

Düzenli aralıklarla yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini, oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirir. Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebe kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir.⁸⁵

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Örneğin; bir fırının bir dönemlik kullanımdan sonra tekrar astarlanması veya uçağın içinin, uçağın ekonomik ömrü boyunca birkaç defa değiştirilmesi gibi. Bu gibi uygulamalar için, muhasebeleştirilme ilkeleri kapsamında bir işletme, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirir. Yenilenen parçaların defter değeri, bu standardın bilanço dışı bırakmaya ilişkin hükümleri kapsamında bilanço dışı bırakılabilir.⁸⁶

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak uçak) parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebe kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter

⁸⁴ İhsan Yıldıztekin, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* Cilt 24 2010, sayı.4, s.261

⁸⁵ Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 24, 2010, Sayı .4, s.261

⁸⁶ Parlakkaya, s.20

değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir.⁸⁷ Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri bilançoda çıkartılır. Bu bir önceki kontrolün maliyetinin, kalemin, iktisap veya inşa edilmiş işlemi sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmin edilen maliyeti, kalemin iktisap veya inşa edildiğinde var olan kontrol unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir.⁸⁸

Konuyu bir örnekle desteklemek gerekirse;

Örnek : X İşletmesi KDV dahil 94.800 TL bedelle forklift satın almıştır. Forkliftin motor aksamı yararlı ömrü 4 yıl diğer parçaların yararlı ömrü 5 yıldır. İş makinesi için doğrusal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılacaktır.

1	/			
	253 Tesis Makine ve Cihazlar		80.000	
	253 01 Motor	30.000		
	253 02 Diğer parçalar	50.000		
	191 İndirilecek KDV		14.800	
		102 Bankalar		94.800
	Forklift alımı			

Motor 30.000 x %25 = 7.500

Diğer parçalar 50.000 x %20 = 10.000

⁸⁷ Parlakkaya, s.21

⁸⁸ Parlakkaya, s.21

2	730 Genel Üretim Giderleri	17.500	
	257 Birikmiş Amortismanlar		17.500
	257 01 Motor	7.500	
	257 02 Diğer Parçalar	10.000	
	Amortisman Ayrılması		

Motorun yararlı ömrü sona erdiği zaman bilanço dışı bırakılacağından bahisle aşağıdaki kayıt yapılır

3	257 Birikmiş Amortismanlar	30.000	
	257 01 Motor	30.000	
	253 Tesis Makine ve Cihazlar		30.000

Motorun yenilenme durumunda ise aşağıdaki kayıt yapılır. Örneğin motorun %18 KDV hariç 35.000 TL ye yenilendiğini varsayarsak

4	253 Tesis Makine ve Cihazlar	35.000	
	253 01 Motor	35.000	
	191 İndirilecek KDV	6.300	
	102 Bankalar Hesabı		41.300

3.4. MUHASEBELEŞTİRMEDE ÖLÇÜM

Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür.⁸⁹

Bu kapsamda maliyeti oluşturan harcamalar aşağıdaki unsurları içerir.

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil satın alma fiyatı
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin maliyeti, kuruluş ve montaj maliyeti doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülükler gibi.

Ancak belirli bir dönemde stok üretiminde kullanılan bir maddi duran varlık kaleminin sökülmesi ve taşınması ile ilgili varlığın üzerinde kullanıldığı yerin restorasyonuna ilişkin katlanılan maliyetler; ‘‘TMS 2 Stoklar’’ Standardı hükümleri çerçevesinde, stok maliyetleri ile ilişkilendirilir.⁹⁰

Doğrudan varlığa atfedilebilen maliyetler;⁹¹

- Doğrudan maddi duran varlığın elde edilmesi veya inşası için katlanılan direkt işçilik maliyetleri;
- Maddi duran varlığın yerinin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;
- Varlığın ilk teslimatına ilişkin maliyetler;
- Maddi duran varlığın kurulum ve montaj maliyetleri;

⁸⁹ <http://www.muhasestandartlari.com/tms16.doc>, (Erişim Tarihi: 27.04.2013)

⁹⁰ <http://www.finansgundem.com/yazar/yeni-ttk-ile-birlikte-turkiye-muhasebe-standartlari/262935> Serkan Elidolu, (Erişim Tarihi: 28/05/2013)

⁹¹ <http://www.batiymm.com.tr/?p=890>, Maddi Duran Varlıklar Standardı (TMS-16) YMM Mehmet ATILGAN, (Erişim Tarihi: 28.05.2013)

- Varlığın test maliyetleri, (Ancak uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalıştırılabilir konuma getirebilmek için deneme amacıyla üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşülür. Örneğin bir tuğla fabrikası kuruluşunda makineleri test amacıyla çalıştırıp yapılan üretim sonucu elde edilen tuğlaların satışından elde edilen net hasılat test maliyetinden indirilir.)
- Mesleki ücretler,

Öte yandan VUK 270'nci maddeye göre; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, tapu harçları, indirim konusu yapılamayacak olan Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gibi giderlerin maliyet bedeline eklenmesi veyahut doğrudan giderleştirilmesi mümkün iken, TMS-16 uyarınca bu tip giderlerin, MDV ile ilişkilendirildikleri ölçüde MDV maliyetine eklenmesi zorunludur.⁹²

Bir maddi duran varlık yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalıştırılabilir konuma getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir.⁹³

Maddi duran varlığın maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatıdır. Eğer maddi duran varlık kredili alınmış ise yapılacak toplam ödeme tutarı ile varlığın peşin fiyatı arasındaki fark kredi dönemi boyunca finansman gideri olarak finansal tablolara yansıtılır. Ancak edinilen maddi duran varlık özellikli varlık ise ve bu varlığa ait borçlanma maliyetleri TMS-23 standardının izin verdiği Alternatif Yöntem kullanılarak muhasebeleştiriliyor ise söz konusu borçlanma maliyetleri aktifleştirilir.⁹⁴

Bir veya birden fazla MDV kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar, veya parasal veya parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Bu

⁹² <http://www.finansgundem.com/yazar/yeni-ttk-ile-birlikte-turkiye-muhasebe-standartlari/262935> Serkan Elidolu, (Erişim Tarihi: 28/05/2012)

⁹³ Elidolu, a.g.e.

⁹⁴ Elidolu, a.g.e.

kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşğıdaki durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değer ile ölçölür;⁹⁵

- Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması
- Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülememesi.

İşletme elden çıkarılan varlığı hemen finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakamıyorsa dahi, elde edilen kalem bu şekilde ölçölür. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçölmemesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçölür.⁹⁶

Öte yandan bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri ‘TMS 20 Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının Açıklanması) Standardı uyarınca alınan devlet bağışları sebebiyle azaltılabilir.

3.4.1. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

Bir MDV yukarıda açıklandığı gibi, maliyetlerin oluştuğu tarihteki değerleriyle aktife kaydedildikten sonra, aktifte yer alan bu varlığa ilişkin iktisadi kıymetin, zaman içerisindeki değerinin nasıl takip edileceği, ilgili standartta muhasebeleştirme sonrası ölçüm adı altında açıklanmıştır. Söz konusu standart, muhasebeleştirme sonrası ölçüm adı altında iki yöntem öngörmüştür. Yöntemler biri ‘Maliyet Modeli’, diğeri ‘Yeniden Değerleme Modeli’ dir.⁹⁷

İşletmeler muhasebe politikası olarak MDV sınıflarına göre bu iki yöntemden birisini seçmelidir ve seçtiği yöntemi ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulamak zorundadır. Örneğin, taşıtlar, araziler, makineler, arazi ve binalar, demirbaş ve mobilyalar, gibi kalemlerin her biri ayrı bir sınıf olarak nitelendirilir. Ayrıca her bir sınıf için iki yöntemden birisi seçilebilir.⁹⁸

⁹⁵ Elidolu, a.g.e.

⁹⁶ Elidolu, a.g.e.

⁹⁷ Elidolu, a.g.e.

⁹⁸ Elidolu, a.g.e.

3.4.1.1. Maliyet Modeli

Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür.⁹⁹ Finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

Yani amortisman gideri dışında ayrıca MDV'nin değerinde oluşabilecek azalmalar, doğrudan zarar olarak Gelir Tablosuna yansıtılacaktır. Bu modelde değer artışları, MDV'nin aktif değerine eklenmeyecektir. Burada dikkat çeken asıl husus birikmiş değer düşüklüğü zararlarının ne anlama geldiğidir. "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" TMS 36 no'lu Standarttır. Bu başlık altında şunları söyleyebiliriz. Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Burada varlığın defter değeri, amortisman düşüldükten sonra kalan net değerdir.¹⁰⁰

Geri kazanabilir tutar : "Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır."

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer: Bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir.

Kullanım değeri: Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

Örnek: İşletme 01.01.2010'da bir draje kazanı 100.000 TL'ye satın almıştır. Draje kazanı için 5 yıl faydalı ömür belirlenmiş ve amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemi seçilmiştir. 31.12.2012 tarihinde yapılan değerlemede makinenin değerinde %20 oranında bir düşme olduğu belirlenmiştir.

⁹⁹ TMS-16, Paragraf 15

¹⁰⁰ Elidolu, a.g.e.

Örneğimizde makine için ayrılmış birikmiş amortisman tutarı 40.000 TL'dir. Bu durumda makinenin defter değeri 60.000 TL'dir. Ancak makinenin %20 değer düşüklüğüne uğradığı belirlenmiştir. Bu durumda makinenin değerinin $60.000 \times 0,20 = 12.000$ TL değer düşüklüğüne uğrayarak 48.000 TL olması söz konusudur. Bu işlem için yapılacak kayıt şöyledir;

1	654 Karşılık Giderleri	12.000	
	Değer Düşüklüğü Karşılığı		12.000
	Değer düşüklüğünün gider hesabına kaydı		

31.12.2012 tarihinde yapılacak amortisman kaydı şöyledir;

Amortisman tutarı : Kalan Değer/Kalan Süre

$$48.000/3=16.000 \text{ TL.}$$

2	730 Genel Üretim Giderleri	16.000	
	257 Birikmiş Amortismanlar		16.000
	31.12.2012 amortisman kaydı		

3.4.1.2. Yeniden Değerleme Modeli

Bu modelle ilgili olarak en önemli kavram yeniden değerlendirilmiş tutar kavramıdır. Bu kavram standartta aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır;¹⁰¹

¹⁰¹ Süleyman Yükçü, M.Yılmaz İçerli, "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri", **Mali Çözüm İSMMMO Organı 15**, İstanbul, Temmuz-Ağustos 2007, sayı.82

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.¹⁰²

Yeniden değerlendirme modelinde üstesinden gelinmesi gereken sorun maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden farklı olmasında yatmaktadır. Bu sorunun üstesinden gelmek için, yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekli olabilir.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur.¹⁰³

- Varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa dilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.
- Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

Birikmiş amortismanın düzeltilmesi veya elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler, varlıkların muhasebeleştirilen defter değerlerinde meydana gelen artış veya azalışların bir parçasını oluşturur. Bir maddi duran varlık kalemi yeniden

¹⁰² Yükü ve İçerli, Sayı. 82

¹⁰³ Ercan Bayazıtı, Orhan Çelik ve Saim Üstündağ, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış”, TESMER, Ankara, 2006, s.154

değerlendiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir. Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur.¹⁰⁴

3.4.2. Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi ile ilgili kriterler standardın 7. paragrafında belirtilmektedir:

İlgili paragrafta göre, bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır:¹⁰⁵

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

Varlıkla ilgili gelecekte ekonomik yararların sağlanması ve bu yararların işletmeye aktarılması aktifleştirme için ilk kriter olup, bu yararların elde edileceği konusunda güvenilir tahminlerin yapılması gerekmektedir. Gelecekte ekonomik yararların sağlanacağı konusunda yapılan tahminin kuvvetli olması durumunda aktifleştirme gerçekleşecek, aksi halde dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi söz konusu olacaktır.

Maddi duran varlıklar satın alınarak edinilecekleri gibi, işletmede de üretilebilmektedirler. Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinde satın alma maliyetleri veya inşa ve üretim maliyetleri dikkate alınmaktadır. Aktifleştirme sonrasında yapılan kısmi yenileme ve bakım için katlanılan harcamalar da maliyet unsuru olarak aktifleştirilmektedirler. Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetlerin, oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirileceği standartta açıklanmaktadır.

Standartta maddi duran varlık kalemini oluşturan unsurlardan bahsedilmemiş olup, bununla ilgili açıklama standardın 9. paragrafında şöyle yapılmaktadır:¹⁰⁶

¹⁰⁴ TMS-16, Paragraf 15

¹⁰⁵ TMS-16, Paragraf 7

“Bu Standart muhasebeleştirmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu gibi, bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir.”

Paragraftan da anlaşıldığı gibi, bir yıl veya normal faaliyet döneminde paraya çevrilmesi beklenmeyen, bir yıl içinde faydası tüketilmesi öngörülmemen ve bir faaliyet döneminden daha uzun süre hizmetinden yararlanılacak varlıkların duran varlıklar grubunda yer almasında işletmeye özgü koşullar da önem arz etmektedir.

i- Maddi Duran Varlıklarda İlk Defa Kayda Alma ve Değerleme

Maddi duran varlıklara ilişkin ilk değerlendirme işleminde genel yaklaşım, alım tarihindeki peşin değer esas alınmasıdır. Bazı maddi duran varlıkların iktisabı, mevcut bir maddi duran varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları artırmaya da işletmenin diğer varlıklarından gelecekte elde edilecek ekonomik yararlar için gerekli olabilmektedir. Fakat maddi duran varlıkların edinimi ve aktifleştirilmesi ile ilgili özel durumlar söz konusudur.

ii- Borçlanma Maliyetleri ve Kur Farkları

Bir maddi duran varlığın ediniminde yapılan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilip, aktifleştirilemeyeceği TMS-23 “Borçlanma Maliyetleri” standardında belirlenmiştir. Borçlanma maliyetlerinin kapsamı yine aynı standardın 6. paragrafında şöyle sıralanmaktadır¹⁰⁷

- Banka kredileri (kredili mevduat hesapları dahil) ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,
- Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfa payları,
- Borç sözleşmeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfa payları,

¹⁰⁶ TMS-16, Paragraf 9

¹⁰⁷ TMS-23, Paragraf 6

- TMS-17 Kiralama İşlemleri Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri
- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

Aynı standardın 12. paragrafında ise, “borçlanmadan elde edilen fonlar geçici olarak herhangi bir şekilde gelir sağlayacak biçimde değerlendirilmemiş ise, bu gelir borçlanma maliyetlerinden düşülür ve kalan kısım aktifleştirilir” denmektedir.

Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS-23 Borçlanma maliyetlerine ilişkin Türkiye Muhasebe Standardına göre kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.¹⁰⁸

Başka bir ifadeyle, maddi duran varlıkların kredi veya taksitle alınması durumunda, fiyatın içinde bulunan finansman maliyeti tespit edilmekte ve finansman giderlerinin içine alınmakta, böylece elde etme maliyetlerinin içerisinde finansman giderleri yer almamaktadır. Maddi duran varlıkların ediniminde borçlanma giderleri olarak ortaya çıkan ve sabit varlıkla direkt ilişkilendirilebilen kur farklarının da aktifleştirilebileceği standartta belirtilmiştir.

Adı geçen standarda göre, bir varlık “özellikli varlık” ise, borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilir. Ancak burada özellikli varlığa açıklık getirmek gerekecektir.

Özellikli varlık;¹⁰⁹

“Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır” olarak tanımlanmıştır. Özellikli varlıklara şu örnekler verilebilir;

- Satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar (şarap ve tütün üretimi)
- Üretim tesisleri

¹⁰⁸ TMS-16, paragraf 23

¹⁰⁹ TMS-23, Paragraf 5

- Enerji üretim santralleri
- İnşa edilmekte olan yeraltı ve yerüstü düzenleri ile binalar

Bir özelliikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetleri söz konusu varlığın maliyetinin bir unsuru olarak aktifleştirilir. Bu tür borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda özelliikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir.¹¹⁰

Çeşitli durumlarda, örneğin yüksek enflasyon veya döviz kurlarında önemli dalgalanmaların olduğu dönemlerde işletmelerin yabancı para cinsinden ya da yabancı paraya endekli olarak borçlandığı durumlarda ortaya çıkabilir. Böyle hallerde, özelliikli bir varlığın elde edilmesiyle doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetlerinin tutarının belirlenmesi zor olacağından takdir mekanizmasının uygun şekilde kullanılması gerekmektedir.¹¹¹

Bu açıklamalardan sonra borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilebilme koşullarını şöyle özetlemek mümkündür.¹¹²

- Borç özelliikli varlıkta kullanılmak için alınmalı.
- Bu borçla özelliikli varlık satın alınmalı inşa edilmeli ya da üretiminde doğrudan kullanılmış olmalı
- Özelliikli varlığın maliyetine eklenecek olan borçlanma maliyetleri tutarı uygun olarak belirlenmeli
- Özelliikli varlık işletmeye ekonomik yarar sağlamalı
- Özelliikli varlığın maliyetine eklenecek borçlanma maliyeti güvenilir bir şekilde ölçülmelidir.

¹¹⁰ TMS-23, Paragraf 9

¹¹¹ Feriştah Sönmez, Fettah Açıan, “*Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi*” **Mali Çözüm Dergisi** 2004, s.136

¹¹² Kemalettin Çonkar, Naciye Gökçe ve Tülay F. Telliöglü <http://journal.mufad.org/attachments/article/347/7.pdf>, (Erişim Tarihi: 12/12/2012)

iii- Yedek Parça, Bakım Malzemeleri, Yenilenen Parçalar ve Tek Başına Önemsiz Parçalar

Genellikle stoklar kaleminde izlenen ve kullanıldıklarında giderlerle ilişkilendirilerek gelir tablosuna yansıtılan yedek parça ve bakım malzemelerinin, sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılması durumunda maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmesinin gereği standardın 8. Paragrafında açıklanmaktadır. Yine aynı paragrafta açıklandığı gibi bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve bakım malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilmektedir.

Maddi duran varlıklar kullanıma alındıktan veya kısmen veya tamamen amorti edildikten sonra bazı parçaların yenilenmesi ya da ikame parçaların monte edilmesi halinde bu parçalar ayrı bir varlık olarak değerlendirilmekte ve ayrıca amortismanına tabi tutulmaktadır. (bknz. 3.3)

Standartta ayrıca kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin değerlerinin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanmasının uygun olabileceği ifade edilmektedir.

3.4.3. Maddi Duran Varlıklarda Takas Yolu İle Edinim Maliyeti

Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar, veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Aşağıda parasal olmayan varlıkların takasına değinilmekle beraber, bu durum bir önceki cümlede belirtilen bütün takaslar için de geçerlidir. Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür:¹¹³

- (a) Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,

¹¹³ TMS-16, Paragraf 24

Bir işletme, takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığını; işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceğini göz önünde bulundurarak belirler.

- (b) Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi.

İşletme, elden çıkarılan varlığı hemen finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakmıyorsa dahi, elde edilen kalem bu şekilde ölçülür. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.¹¹⁴

Bir İşletme, takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığını; işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceğini göz önünde bulundurarak belirler. Aşağıdaki koşullardan birinin varlığı halinde takas işleminin ticari öze sahip olduğu kabul edilir.¹¹⁵

- (a) Elde edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması veya
- (b) İşletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerinin takas işlemi sonucu değişmesi ve
- (c) (a) veya (b)'de belirtilen farkların, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre önemli olması.

Bir takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığını belirlemede, işletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerine ilişkin olarak vergi sonrası nakit akışları dikkate alınır. Bu analizlerin sonuçları, işletmenin ayrıntılı hesaplamalar yapmasını gerektirmeyecek ölçüde açık olabilir.¹¹⁶

¹¹⁴ TMS-16, Paragraf 24

¹¹⁵ TMS-16, Paragraf 25

¹¹⁶ TMS-16, Paragraf 25

Bir varlık için karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmamasına rağmen ilgili varlık için gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin makul bir aralıkta olması ve belirli aralıktaki çeşitli tahminlerin güvenilir biçimde değerlendirilerek gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılması durumlarında gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde belirlendiği kabul edilir.

Bir işletme alınan ve elden çıkarılan varlıkların gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyebiliyor ise, alınan varlığın gerçeğe uygun değerinin daha açık biçimde belirlenememesi söz konusu olmadığı sürece, elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyeti olarak kabul edilir.

3.5. MADDİ DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANI

Standartta amortisman ayırmaya ilişkin aşağıdaki hükümler sıralanmaktadır.¹¹⁷

1. Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortisman tabi tutulur.
2. Bir İşletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortisman tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir.
3. 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.
 - a. Bir varlığın amortisman tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortisman tabi tutarın hesaplanmasında önemsiz olarak dikkate alınabilir.

¹¹⁷<http://www.smmmdershanesi.com/tms16-maddi-duran-varliklar-ve-tms36-varliklarin-deger-dusuklugu.html>, (Erişim Tarihi: 19/05/2013)

- b. Bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.
- c. Arsa ve binalar birlikte dikkate alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler.

3.5.1. Genel Açıklamalar

Standartta amortisman ile ilgili bazı tanımlamalar şöyledir.

Amortisman, Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasıdır.¹¹⁸

Yararlı Ömür: Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.¹¹⁹

İşletmeye Özgü Değer: Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.¹²⁰

Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Bir Varlığın Kalıntı Değeri: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.¹²¹

İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım,

¹¹⁸ Çiğdem Şen, “TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2011, s.139

¹¹⁹ Şen, s.139

¹²⁰ Yılmaz ve Gelmedi, s.88

¹²¹ Yılmaz ve Gelmedi, s.89

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.¹²² 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.¹²³

Amacı maddi olan demirbaşların varlıktan alınan faydalara göre periyotlar halinde masraflarına bölünmesidir. Kısaca amortismanın temel amacı, verilen hizmetlerle ve ürünlerin değerleriyle amortisman sürecindeki gelir-gideri dengelemektir. Yani bir demirbaşın amortisman yapılan dönemdeki kaybı ile firmaya kazandırdığı geliri dengelemektir.¹²⁴

3.5.2. Amortismanına Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

TMS-16'ya göre amortismanına tabi tutar, bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder. Bir varlığın kalıntı değeri ise, bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.¹²⁵

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.¹²⁶ Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir.¹²⁷ Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar.¹²⁸

¹²² Çiğdem Çelik, T.C. Marmara Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, “*Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi*”, İstanbul 2009, s.82

¹²³ Çelik, s.82

¹²⁴ Çelik, s.82

¹²⁵ Yılmaz ve Gelmedi, s.89

¹²⁶ TMS-16, Paragraf 50

¹²⁷ TMS-16, Paragraf 53

¹²⁸ TMS-16, Paragraf 55

Bir varlıktan yalnızca tek bir muhasebe döneminde yararlanılırsa o maliyet, o dönemin gideri olarak tanınır. Birden fazla dönemi yararlandıran bir duran varlığın maliyeti ise, varlığın dönemleri yararlandırırken uğrayacağı tükenmelerin dağıtımıyla orantılı olarak o dönemlere dağıtılır. Maliyetlerin muhasebe dönemlerine dağıtılması bazı varsayımlara dayandırıldığından, bir varlığın maliyetinin belli bir kısmı her muhasebe döneminde amortisman gideri adı altında giderleştirilir. Amortismanlar, yolunda uğrayacağı tükenmelerin dönemler arasındaki dağılımı konusunda yapılmış bazı varsayımlardır.¹²⁹

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar.

Arsa ve binalar birlikte alınmış olsalar bile ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı ayrı muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir. Çünkü arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların yararlı ömrü ise sınırlıdır ve bu nedenle amortismanına tabi duran varlıklardır. Satın alınan binaların maliyet bedelinden arsa payları belirlenerek ayrıştırılmalı ve muhasebeleştirilme işlemleri ayrı ayrı yapılmalıdır.¹³⁰

Maddi duran varlıkların elde etme maliyetleri içinde borçlanma maliyetleri yer almaz. Eğer maddi duran varlıklar taksitle satın alınmışlar ise fiyata dahil olan borçlanma maliyeti ayrıştırılır ve gider olarak kaydedilir.¹³¹

TMS-23 Borçlanma maliyetleri standardına göre ilgili varlığın özellikli varlık olması durumunda ise borçlanma maliyetini varlık maliyetine eklenmesi mümkündür. Özellikli varlık tanımına uymayan maddi duran varlıklara ilişkin yabancı kaynak kullanım maliyetleri dönem gideri olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.¹³² Ayrıca özellikli

¹²⁹ Çelik, 2009, s.83

¹³⁰ Fatma Pamukçu, “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının TMS ve TVM Açısından Karşılaştırılması”, **muhasebe ve denetime bakış**, Ekim 2010, s.72

¹³¹ Remzi Örtün, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, (II) “**Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları**” Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.196

¹³² Pamukçu, s.72

varlıklarda borçlanma maliyetinin aktifleştirilebilmesi için alınan kredinin duran varlık alımında kullanıldığının ispat edilmesi gerekir. Bunun kredi sözleşmesinde yazılı olması ya da net bir şekilde ispatlanabilir olması gerekir.

3.5.3. Yararlı ömür

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar.¹³³

Yararlı ömrün belirlenmesinde dikkate alınacak faktörler:¹³⁴

- a) Varlığın beklenen kullanımı; Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- b) Beklenen fiziki 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 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 ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.¹³⁵

¹³³ Parlakkaya, s.37

¹³⁴ Parlakkaya, s.38

¹³⁵ Parlakkaya s. 38

3.5.4. Amortisman Yöntemleri

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır.¹³⁶

Amortisman oranlarının seçimi, varlığın kullanımından elde ettiği faydayı yansıtacak şekilde belirlenmelidir. Yani varlığın kullanım biçimi değiştiğinde amortisman oranları da değiştirilmelidir. Örneğin, kullanım yeri değiştirildiğinde amortisman oranları da değiştirilmelidir.

Varlığın fiziki ömrü ile ekonomik ömrü farklı olabilir. Varlığın faydalı veya ekonomik ömrünün sonundaki değer, İşletmenin vardiya sayısı, bakım ve onarım programları, üretim programındaki farklılaşmalar, varlığın üretiminde kullanıldığı mal veya hizmetin piyasa talebindeki değişiklikler amortisman süresinin ve hesaplanma yönteminin seçiminde dikkate alınacak hususlardır. Dolayısıyla mevzuatımızdaki gibi sabit oranlı amortisman değil, ekonomik ömür veya faydalı ömür dikkate alınarak amortisman oranları seçilecektir.¹³⁷

TMS-16 da bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri önerilir.

Bu yöntemler;¹³⁸

- Doğrusal amortisman yöntemi,
- Azalan bakiyeler yöntemi,
- Üretim miktarı yöntemlerini içerir.

3.5.4.1. Normal Amortisman yöntemi

Duran varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı takdirde, amortisman değeri yararlı ömrü boyunca eşit tutarlıdır.

¹³⁶ TMS-16, Paragraf 60

¹³⁷ Örtün ve Diğerleri, (I), s.212

¹³⁸ Şen, s.140

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet değeri – Kalıntı değeri)/Tahmini yararlı ömür

Şeklinde formüle edilebilir.

3.5.4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yöntemde amortisman gider tutarı, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalan tutarlarla hesaplanır.

Yıllık Amortisman Tutarı = (Dönem başındaki defter değeri x (Normal amortisman oranı x 2) şeklinde formüle edilebilir.

3.5.4.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Bu yöntemde amortisman gideri, duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanır.

Amortisman Oranı = (Maliyet değeri – Kalıntı değeri)/Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı şeklinde formüle edilebilir.

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman oranı x Yıllık Üretim Miktarı

İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.¹³⁹

Amortisman hesaplamada önerilen bu üç yöntem olmasına karşın yöntemler sınırlandırılmamakta ve kıst uygulama kabul görmektedir. Maddi duran varlıkların değerlendirme ölçü ve yöntemi yıllık amortisman paylarını, yıllık amortisman payları ise dönem karını etkilemektedir.

Amortisman ayırmadaki önemli bir farklılıkta, amortisman ayrıldığı dönemdir. Vergi mevzuatımıza göre, binek otomobiller dışındaki, tüm duran varlıklarda, varlığın yılın hangi döneminde alınırsa alınsın o dönemin tümü için amortisman ayrılır. Örneğin, 31 Aralık'ta alınan bir varlığa tüm yıl bazında amortisman ayrılır, standartta ise, böyle bir

¹³⁹TMS-16, Paragraf 62

uygulama söz konusu değildir. Alındığı tarihten dönem sonuna kadar olan kısım için amortisman ayrılması söz konusudur.¹⁴⁰

Örnek : X şirketi 1 mart 2007 tarihinde 60.000 TL bedel ile bir makine satın almıştır. Makinenin faydalı ömrü 4 yıl olarak tahmin edilmiştir. X şirketinin normal ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırması durumunda yıllar itibari ile amortisman tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

YILLAR	NORMAL AMORTİSMAN YÖNTEMİ	AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİ
2007	$((60.000 \times 0,25)/12) \times 3 = 3.750$	$((60.000 \times 0,50)/12) \times 3 = 7.500$
2008	$60.000 \times 0,25 = 15.000$	$(60.000-7.500) \times 0,50 = 26.250$
2009	$60.000 \times 0,25 = 15.000$	$(60.000-33.750) \times 0,50 = 13.125$
2010	$60.000 \times 0,25 = 15.000$	$(60.000-46.875) \times 0,50 = 6.562,50$
2011	$((60.000 \times 0,25)/12) \times 9 = 11.250$	$(60.000-53.437,50) = 6.562,50$

Üretim miktarlarına göre amortisman ayırma yönteminin kullanılması durumunda, ise dönemde gerçekleşen iş ölçüsü miktarına göre amortisman ayrılacaktır. Örneğin makinede, üretim miktarı bir iş ölçüsü olarak kabul edilirse, üretim miktarı 50.000 adet ise makinenin faydalı ömrü 50.000 adet olarak tahmin edilecektir. Makinenin ilk yıl 10.000 adet ürettiği kabul edilirse, ilk yıl amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{İlk yıl amortisman giderleri} = 60.000 \times (10.000/50.000) = 12.000$$

3.5.4.4. Diğer Yöntemler

UMS ile uyumlu gerek SPK ve gerekse TMS-TFRS düzenlemelerinde amortisman yöntemleri “normal yöntem, azalan bakiyeler ve üretim miktarlarını baz alan

¹⁴⁰Örten ve diğerleri, (I), s.212

yöntemler” olarak ifade edilse de bu yöntemlerin işleyiş mantığına yakın diğer yöntemlerin uygulanması da mümkün olabilecektir. Kavramsal çerçeve ve TMS-TFRS ilkesel düzenlemeler getirdiği için gerekçesi açıklanmış ve standartlarda yer bulan yöntemlerle çelişmeyen başta ABD olmak üzere bazı ülkelerde uygulanmakta olan yöntemler de işletmeler tarafından kullanılabilir.¹⁴¹ Bunlardan ikitanesi aşağıda incelenmiştir.

3.5.4.4.1. Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemi

Azalan bakiyeler yöntemine göre sonuçlar veren, aynı üstünlük ve sakıncaları bünyesinde taşıyan bir amortisman usulüdür.¹⁴²

Yıl sayıları toplamı yöntemi azalan tutarlı bir amortisman yöntemi olarak azalan bakiyeler yöntemi içinde yer alır. Yine yıl sayıları toplamı yöntemi artan tutarlı amortisman hesaplaması içinde kullanılabilir. Eğer hesaplanan katsayılar yıllara küçükten başlayarak uygulanırsa ilk yıllar yüksek son yıllar düşük amortisman hesaplanmış olur. Artan tutarlı yöntem TMS’de açıkça ifade edilmiş olmasa da işletmeler gerekçesini açıkça dipnotlarda yazdıkları durumda bu yöntemi de kullanabilirler¹⁴³

Örnek : 01.01.2010 tarihinde 2.000,00 TL’ye alınan bir makinenin faydalı ömrünün 4 yıl olduğunu ve kalıntı değerinin 400,00 TL. olduğunu varsayarsak buna göre tablo aşağıdaki gibidir.¹⁴⁴

¹⁴¹ Hakan Taştan, Murat Azaltun, Hüseyin Mert, “*Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi*” **Mumayek Vakfı Yayını 04**, 16/17 Haziran 2012

¹⁴² <http://www.yenittk.com/tr/sozluk-yil-sayisi-toplami-metodu.html> (Erişim Tarihi 19.10.2013)

¹⁴³ Taştan ve Diğerleri, a.g.e.

¹⁴⁴ Taştan ve Diğerleri a.g.e.

Tablo 1.5: Yıl Sayıları Toplamı Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

YIL	KATSAYI	AKTİF DEĞERİ	AMORTİSMANA TABİ TUTARI	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	NET DEFTER DEĞERİ
1	4/10	2.000,00	640,00	640,00	1.360,00
2	3/10	2.000,00	480,00	1.120,00	880,00
3	2/10	2.000,00	320,00	1.440,00	560,00
4	1/10	2.000,00	160,00	1.600,00	400,00

3.5.4.4.2. Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yönteme göre amortisman payı hesaplandığında yıllık sabit amortisman oranı maddi duran varlığın her yılın başındaki net defter değerine tatbik edilir. Böylece, yıllık amortisman oranı sabit olmakla beraber; daima duran varlığın azalan bakiyesine tatbik edildiğinden tutarları da yıllar itibariyle azalarak birbirini takip eder. Amortisman ayrılmasına duran varlığın hizmet ömrü boyunca devam edilir.¹⁴⁵

Bu yöntemde amortisman nispeti aşağıdaki formül yardımı ile hesaplanabilir.¹⁴⁶

$$r = 1 - \sqrt[n]{S / C}$$

r = Amortisman oranı

n = yıl sayısı

s = kalıntı değer

c = Varlığın değeri

Bu formüle göre hesaplanan oran duran varlığın aktifteki değeri ile çarpılmak suretiyle o yılki amortisman tutarı hesaplanmış olur. Ertesi yıl aynı oran bu kez duran varlığın aktif değerinden ayrılan amortismanlar düşüldükten sonra (Net değere) kalan

¹⁴⁵ <http://www.webmuhasebe.com/Konular/amortisyontem.htm> (Erişim Tarihi 19/10/2013)

¹⁴⁶ Taştan ve Diğerleri a.g.e.

tutara uygulanmak suretiyle amortisman tutarı o yıl için hesaplanmış olur. Son yıl ise kalan tutar amortisman gideri olarak değerlendirilir.

Örnek : 01.01.2010 tarihinde 2.000,00 TL'ye alınan bir makinenin faydalı ömrünün 4 yıl olduğunu ve kalıntı değerinin 400,00 TL olduğunu varsayarsak buna göre;¹⁴⁷

$$r = 1 - \sqrt[n]{S/C} \quad p = 1 - \sqrt[n]{H/M}$$

$$r = 1 - 0,669$$

$$r = 0,331 \text{ veya } \%33,1$$

Tablo 1.6: Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

YILLAR	AMORTİSMANA TABİ TUTARI	AMORTİSMAN TUTARI	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	NET DEFTER DEĞERİ
2010	2.000	662,00	662,00	1.338,00
2011	1.338,00	442,88	1.104,88	895,12
2012	895,12	296,28	1.401,16	598,84
2013	598,84	198,84	1.600,00	400,00

3.5.5. Arsaların Durumu

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilen 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 nedenle amortisman tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortisman tabi tutarını etkilemez.¹⁴⁸

Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere

¹⁴⁷ Taştan ve Diğerleri a.g.e.

¹⁴⁸ Parlakkaya, s.17

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.¹⁴⁹

Yararlı ömür değişirse, geçmiş yıllara yürümez, bundan sonraki yıllara uygulanır. Yararlı ömrü işletme kendisi takdir eder. Her yılın sonunda ilgili varlıkların yararlı ömürleri gözden geçirilir.¹⁵⁰

3.5.6. Değer Düşüklüğü

Maddi duran varlıklar da zaman içerisinde değer düşüklüğüne uğrayabilirler. Bu nedenle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları içerisinde değer düşüklüğü kavramı girmiştir.

TMS-16 standardında da duran varlıkların geri kazanılabilir değerinin dönemsel olarak gözden geçirilmesi ve eğer geri kazanılabilir değeri defter değerinden küçükse gerekli değer düzeltmesinin olağanüstü amortisman şeklinde yapılması gereği bir zorunluluk olarak ifade edilmektedir. Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü uygulaması, Türkiye’de muhasebe literatürü ve uygulama için yeni bir konudur. Çünkü, mevcut mevzuat hükümlerinde maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü ile birebir örtüşen amortisman dışında hiçbir düzenleme bulunmamaktadır.¹⁵¹

Bununla birlikte, VUK’un 317’nci maddesinde yer alan “olağanüstü amortisman” uygulaması, değer düşüklüğü uygulamasına kısmen benzese de uygulama boyutu itibariyle ikisi birbirinden oldukça farklıdır. Mevcut mevzuattaki olağanüstü amortisman, duran varlığın olağanüstü nedenle (yangın, deprem, su basması vb.) aşırı değer kaybetmesi halinde uygulanan bir amortisman türü olup, hangi şartlarda ve nasıl uygulanacağı Maliye Bakanlığı’nca belirlenmektedir. TMS-36 numaralı standartta yer alan değer düşüklüğü, Maliye Bakanlığı’nın iznine tabi olmayıp, tamamen standardın

¹⁴⁹ Parlakkaya, s.17

¹⁵⁰ Parlakkaya, s.17

¹⁵¹ Uğur Kaya, Engin Dinç, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 16, 2007 Sayı.2, s.350

belirlediği şartların gerçekleşmesi halinde uygulanabilmektedir. Dolayısıyla “maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü” konusu her yönüyle yeni bir uygulamadır.

Maddi duran varlıklar olası bir değer düşüklüğünün tespiti amacıyla incelenir ve bu inceleme sonunda maddi duran varlığın kayıtlı değeri, geri kazanılabilir değerinden fazla ise, karşılık ayrılmak suretiyle kayıtlı değeri geri kazanılabilir değerine indirilir. Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, “TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı hükümleri uygulanır.¹⁵²

TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının Amacı;

Bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler.¹⁵³

3.5.6.1. Değer Düşüklüğünün Tespiti

TMS-36 numaralı standart hükümlerine göre, değer düşüklüğüyle ilgili herhangi bir işlem yapabilmek için ilk olarak bir varlıkta değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesi gerekir. Bunun için işletme dışı ve işletme içi bilgi kaynakları gösterge olarak kullanılmalıdır.¹⁵⁴

***İşletme dışı bilgi kaynakları şöyle sıralanabilir:*¹⁵⁵**

- Dönem içinde varlığın piyasa fiyatının, zamanın geçmesi veya normal kullanım sonucunda ortaya çıkması beklenen tutardan çok daha fazla azalmıştır.

¹⁵² TMS-16, paragraf 63

¹⁵³ TMS-36, Paragraf 1

¹⁵⁴ Kaya ve Dinç, s.351

¹⁵⁵ Akın Akbulut, “Karşılaştırmalı TMS/IFRS Vergi Uygulamaları ve Sonuçları” **Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, Ankara, 2012, s.575

- İşletmenin faaliyet gösterdiği teknolojik, ekonomik veya hukuki çevrede ve piyasada veya varlığın tahsis edildiği pazar çevresinde, dönem içerisinde işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler meydana gelmiştir ya da söz konusu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.
- Dönem içerisinde piyasa faiz oranları veya yatırımın karlılığına ilişkin diğer piyasa oranları artmıştır. Söz konusu artışlar, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini azaltmaktadır ve yine bu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi de olasıdır.
- İşletmenin net varlıklarının defter değeri, işletmenin bir bütün halindeki tahmini gerçeğe uygun değerinden daha yüksektir.

İşletme içi bilgi kaynakları ise şöyle sıralanabilir:¹⁵⁶

- Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunmaktadır.
- İşletmeye ilişkin olarak dönem içerisinde, varlığın mevcut veya gelecekteki öngörülen kullanım yöntemini veya kullanım derecesini etkileyebilecek önemli düzeyde olumsuz değişiklikler meydana gelmiştir veya bu tür değişikliklerin yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir.

İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtlar mevcuttur. Bu bağlamda, ekonomik performans faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını içerir.

Maddi duran varlığın defter değeri ile gerçeğe uygun değeri karşılaştırılır. Eğer defter değeri, gerçeğe uygun değerden önemli oranda yüksekse ilgili varlığın değer düşüklüğü içerdiği düşünülür ve gerekli düzeltme kaydı yapılır. Varlığın defter değeri

¹⁵⁶ Akbulut, s.575

ise varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ve varsa daha önce ayrılmış değer düşüklüğü zararı düşüldükten sonraki değerdir.¹⁵⁷

3.5.6.2. Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden düşük olması durumunda, varlığın defter değeri gerçeğe uygun değer tutarına indirgenir. Söz konusu indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır. Maddi duran varlıkların değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde maliyet ve yeniden değerlendirme modellerinden birisi kullanılabilir.¹⁵⁸

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinde bilindiği gibi temel yöntem olarak ifade ettiğimiz maliyet modeli ve alternatif yöntem diye adlandırdığımız yeniden değerlendirme modeli olmak üzere iki yöntem söz konusuydu. Temel yöntemin uygulandığı durumlarda, maddi varlıklar finansal tablolarda maliyet değerinden birikmiş amortisman payları ve birikmiş değer düşüklüğü indirildikten sonraki değeri üzerinden gösterilir. Alternatif yöntemde ise finansal tablolara ilk alınma sonrasında, bir maddi varlık, mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerden birikmiş amortisman payları ve birikmiş değer düşüklüğünün indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.

Burada önemle üzerinde durulması gereken, varlığın gerçeğe uygun değeriyle neyin ifade edildiği, başka bir ifadeyle gerçeğe uygun değer nasıl tespit edileceğidir. Arsa ve arazilerin gerçeğe uygun değeri genellikle, mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanırken, diğer maddi duran varlıklarda ise genellikle tahmini satış gideri düşülmüş piyasa değerleri, gerçeğe uygun değer olarak kabul edilmektedir.¹⁵⁹

¹⁵⁷ Mine Hatice Aksu, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü: TMS 36 UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Ankara, 2007, s.926

¹⁵⁸Kaya ve Dinç, s.351

¹⁵⁹Kaya ve Dinç, s.351

3.5.6.3. Değer Düşüklüğü Tazminatı

TMS-16 standardının 65. paragrafına göre “Değer düşüklüğüne uğrayan, kayıp olan ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir ve yine standardın 66. paragrafına göre kar ve zararın belirlenmesinde dikkate alınır.¹⁶⁰

3.5.7. Bilanço Dışı Bırakma

Standarda göre, bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda bilanço dışı bırakılır:¹⁶¹

- (a) Elden çıkarıldığında veya,
- (b) Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda bilanço dışı bırakılır.

Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında (TMS-17 Kiralama İşlemleri standardı farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe) gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz.¹⁶²

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, “TMS-18 Hasılat” Standardında yer alan işletme mallarının satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Satıp geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda TMS-17 uygulanır.¹⁶³

İşletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerinde, yenilenen parçanın maliyetinin bulunması halinde, yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün yani

¹⁶⁰TMS-16, Paragraf 65

¹⁶¹TMS-16, Paragraf 67

¹⁶² TMS-16, Paragraf 68

¹⁶³ TMS-16, Paragraf 68

uygulanabilir değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir.¹⁶⁴

Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.¹⁶⁵

3.5.8. Leasing İşlemlerinde Amortisman

Finansal kiralama işleminde, amortismanına tabi varlıkların amortismanına tabi tutulması söz konusu olmaktadır. Kiracı, amortismanına tabi varlığın amortismanını, işletme mülkiyetinde yer alan amortismanına tabi varlıklarla uyumlu bir şekilde, TMS-16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartlarına uygun olarak hesaplamalıdır. Amortismanına tabi olan varlığın ne kadar zamanda itfa edileceğinde belirleyici unsur varlığın kira süresi sonunda kiracıya devredilip devredilmeme ihtimalidir. Varlığın kiralama süresi sonunda mülkiyetinin kiracıya devrinin kesine yakın olduğu durumlarda, varlığın tahmini kullanım süresi ile mülkiyetin kiracıya devrinin kesin olmaması durumunda ise varlık, kiralama süresi ile yararlı ömürden kısa olanıyla itfa edilir.¹⁶⁶

Kiralanan varlığın amortismanına tabi tutarı, kiracının mülkiyetinde yer alan amortismanına tabi varlıklar için uygulamış olduğu amortisman yöntemiyle uyumlu bir şekilde, ilgili varlığın öngörülen kullanım dönemi boyunca her bir hesap dönemine sistematik olarak dağıtılır. Söz konusu varlığın kiralama süresi sonunda kiracı

¹⁶⁴ Parlakkaya, s. 43

¹⁶⁵ Parlakkaya, s. 17

¹⁶⁶ TMS 17, Paragraf 27

tarafından satın alınacağına kesine yakın olduğu durumlarda, varlığın tahmini kullanım süresi ilgili varlığın yararlı ömrü olup, satın alma işleminin kesine yakın olmaması durumunda ilgili varlık kiralama süresi ile yararlı ömründen kısa olanı itibariyle itfa edilir.¹⁶⁷

Finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hesaplar şunlardır;

- 120- Alıcılar
- 121- Alacak senetleri
- 124- Kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirleri (-)
- 224- Kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirleri (-)
- 260- Haklar
- 301- Finansal kiralama işlemlerinden borçlar
- 302- Ertelenmiş finansal kiralama borçlanma maliyetleri (-)
- 401- Finansal kiralama işlemlerinden borçlar
- 402- Ertelenmiş finansal kiralama borçlanma maliyetleri (-)

3.5.9. Finansal Tablolarda Maddi Duran Varlıklarla İlgili Kamuya Açıklanacak Bilgiler

Finansal tablolarda maddi duran varlıklarla ilgili yapılacak açıklamalar TMS-16 Standardının 73- 79'uncu paragraflarında yapılmıştır.

- a) Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları;
- b) Kullanılan amortisman yöntemleri;
- c) Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları;
- d) Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte),
- e) Defter değerinin dönem başı ve sonundaki, aşağıdaki maddeleri gösteren mutabakatı:

¹⁶⁷ TMS-17, Paragraf 28

- (i) Girişler;
- (ii) TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak elden çıkarılacak bir gruba dahil edilenler ve diğer çıkışlar;
- (iii) İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler;
- (iv) Paragraf 31, 39 ve 40 doğrultusunda yapılan yeniden değerlemelerden doğan artış ve azalışlar ile TMS 36 uyarınca doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları;
- (v) TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen değer düşüklüğü zararları;
- (vi) TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları;
- (vii) Amortisman;
- (viii) Yurtdışındaki işletmenin, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi dahil olmak üzere; finansal tabloların geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinden doğan net kur farkları; ve
- (ix) Diğer değişiklikler.

Finansal tablolarda ayrıca aşağıdakiler açıklanır:

- a) Borçlar için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları;
- b) Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine dahil edilen harcamaların tutarı;
- c) Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler; ve
- d) Gelir tablosu üzerinde ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen, kaybolan veya elden çıkarılan maddi duran varlık kalemleri için üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olan tutarlar.

Amortisman yönteminin seçimi ve amortisman tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır. Buna bağlı olarak, benimsenen yöntemlerin ve tahmin edilen yararlı ömürlerin veya amortisman oranlarının kamuya açıklanması finansal tablo kullanıcılarınca işletme yönetimi tarafından belirlenmiş politikaların gözden geçirilmesine ve diğer işletmelerle kıyaslamalar yapılabilmesine olanak tanıyan bilgiler sağlar. Bu nedenle aşağıdaki hususlar da kamuya açıklanır:

- a) Dönem boyunca gelir tablosunda veya diğer varlıkların elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen amortisman tutarı; ve
- b) Dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarı.

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardı uyarınca işletme, cari dönemde etkisi olan ya da sonraki dönemlerde etkisi olması beklenen muhasebe tahminlerindeki değişikliklerinin niteliği ve etkilerini kamuya açıklar. Maddi duran varlıklar için böyle bir açıklama aşağıda belirtilen hususlara ilişkin tahminlerdeki değişikliklerden kaynaklanabilir:

- a) Kalıntı değerler;
- b) Maddi duran varlık kalemlerinin sökülmesi ve taşınması ile restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler;
- c) Yararlı ömürler; ve
- d) Amortisman yöntemleri.

Maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda aşağıdaki hususlar açıklanır:

- a) Yeniden değerlemenin yürürlük tarihi,
- b) Yeniden değerlemenin bağımsız bir bilirkişi tarafından yapılıp yapılmadığı,
- c) İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesinde uygulanan yöntemler ve önemli varsayımlar,
- d) İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin; doğrudan aktif bir piyasada veya muvazaasız olarak son zamanlarda gerçekleşen piyasa işlemlerinde oluşan

fiyatlar baz alınarak belirlenmesi ya da başka değerleme teknikleri kullanılarak tahmin edilmesine ilişkin açıklamalar,

- e) Her bir yeniden değerlenmiş maddi duran varlık grubu için, maliyet modeli kullanılmış olsaydı bu çerçevede muhasebeleştirilecek defter değeri ve
- f) Yeniden değerleme değer artışının dönem içindeki değişimi ve bakiyenin ortaklara dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar.

TMS 36 uyarınca 73'üncü Paragraf (e) bendi (iv)-(vi) alt bentlerindeki açıklanması gereken bilgilere ek olarak, bir işletme, değeri düşen maddi duran varlıklarla ilgili bilgileri açıklar.

Aşağıdaki bilgiler de finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olabilir:

- a) Geçici olarak atıl durumda olan maddi duran varlıkların defter değeri,
- b) Halen kullanımda olan tamamen itfa olmuş maddi duran varlıkların brüt defter değerleri,
- c) Aktif kullanımdan çekilen ve TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmamış maddi duran varlıkların defter değeri ve
- d) Maliyet metodu kullanılması durumunda; defter değerinden önemli ölçüde farklı olması halinde, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri.

Bu nedenle yukarıdaki tutarların işletmelerce açıklanması teşvik edilir.

BÖLÜM 4

4. TMS VE VUK AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLAR VE AMORTİSMANLARA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Maddi duran varlıkların amortisman paylarının doğru ve güvenilir olarak raporlanması, ilgili varlıkların hizmet sürelerinin ve maliyet bedelinin finansal tablolara doğru yansıtılmasıyla başlamaktadır. Aktifleştirilme konusunda gerekli koşulları sağlayan maddi duran varlıkların gerek başlangıç maliyetlerinin, gerekse sonraki maliyetlerinin ölçümü ve değerlemesi bu anlamda önem kazanmaktadır.

Maddi duran varlıkların maliyetlerinin ölçümü ve değerlemesi konusunda mevcut uygulama ile TMS-16 ile VUK arasındaki farklılıklar işletmeleri iki farklı raporlamaya yöneltmektedir.

4.1. TMS VE VUK AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARDA MALİYETİN ÖLÇÜMÜ VE DEĞERLEME

Maddi duran varlığın ilk defa elde edilmesi durumunda gerek TMS’de gerekse VUK’da maliyet bedeli ile değerlemenin kabul edildiğini görmekteyiz.

TMS-16 Standardına göre; ilk edinimde maliyet bedeli ölçüsü ile kayda alınan maddi duran varlıklar edinim sonrasında muhasebeleştirme sonrası ölçüm adı altında iki yöntem öngörmüştür. Yöntemlerden biri “maliyet modeli”, diğeri “yeniden değerlendirme modeli” dir. Uygulayıcılar bu iki modelden birini seçmek zorundadırlar.

MDV’lerin ilk edinim maliyetinin oluşumunda standart ile mevcut mevzuatı karşılaştırdığımızda;

Maddi duran varlıkların ilk edinimiyle ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesi konusunda standart ile mevcut uygulama arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar, maddi duran varlığın aktif değerini etkilerken, aynı zamanda yıllık amortisman paylarını, dönem giderlerini, sonuç olarak dönem karlarını ve vergilerini de

etkilemektedir. Dolayısıyla, bu durum bir taraftan standarda uyum sağlamaya çalışan, diğer taraftan da VUK hükümlerine göre hareket eden işletmeleri iki farklı raporlama yapmaya zorlamaktadır.

i- Alış Giderleri

Standarda göre; noter harcı, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, emlak ve taşıt alım vergilerinin maliyete veya giderlere aktarılmasında seçim hakkı söz konusu olup, işletmeler elde etme maliyetlerine veya giderlere aktarabilmektedir.

İşletmelerin bu tür harcamaları giderlere aktarma seçeneğini kullanması durumunda duran varlıkların aktif değerlerinde, amortisman tutarlarında dolayısıyla da vergi matrahlarında iki uygulama arasında farklılıklar ortaya çıkacağı açıktır. Seçimlik hakkını maliyete aktarma yönünde kullanan işletmeler standart-mevzuat uyumunu yakalamakta ilk adımı atmış olacaktırlar.

ii- Borçlanma Maliyeti

Bir maddi duran varlığın ediniminde yapılan borçlanma maliyetinin aktifleştirilip aktifleştirilmeyeceği konusundaki açıklamalar TMS-23 “Borçlanma Maliyetleri” standardında belirlenmiştir. Standarda göre borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde temel yöntem ve alternatif yöntem olmak üzere iki yöntem söz konusudur.

Standartta açıklanan temel yönteme göre; varlık satın alındığında kullanıma hazır ise borçlanma maliyetleri doğrudan giderlerle ilişkilendirilmekte ve aktifleştirilmemekte, taksitle alınan maddi duran varlıkların, fiyatın içine dahil olan finansman maliyeti ayrıştırılarak finansman giderleri içine alınmaktadır. Dolayısıyla elde etme maliyetleri içinde finansman giderleri de yer almaz. TMS-16’ya göre de bir maddi duran varlığın maliyeti peşin fiyatına eş değer tutardır.

Oysa varlık; amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi uzun zaman gerektiren aktif olarak tanımladığımız özellikli varlık sınıfına giriyorsa TMS-23’ün izin verdiği alternatif yöntem kullanılarak, özellikli varlığın satın alınması, inşası veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir.

Aktifleştirme tarihinden sonra oluşanlar ise gider yazılmalıdır. Satın alma sırasında elde edilen iskontolar, elde edildikten sonra varlıklardan sağlanan satış giderleri, devlet teşvikleri ve devlet yardımları varlığın maliyetinden indirilir. Mevzuatımızda ise maddi duran varlıkların borçlanma maliyetleri ile ilgili düzenleme VUK'un 163. no'lu Genel Tebliği ile yapılmıştır. İlgili tebliğe göre; maddi duran varlıkların aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar olan borçlanma maliyetleri zorunlu olarak maliyete ilave edilecek, sonraki döneme ait olan giderler ise ihtiyari olarak ister maliyete eklenebilecek, isterse gider yazılabilecektir. Örneğin banka kredisi ile alınan bir taşıtın banka faiz giderlerinin ilk yıl taşıt maliyetine atılması, takip eden yılda ayrıştırılarak gider yazılması.

iii- Arsa ve Bina Ayrımı

Boş arsa ve araziler sınırsız ömre sahip olduklarından amortismanına tabi tutulmamakta iken binalar uzun vadede de olsa sınırlı ömre sahip olduklarından amortismanına tabidirler.

Standarda göre arsa ve araziler birlikte alındıklarında her ikisi de farklı duran varlık olarak kabul edilmekte ve ayrı ayrı muhasebeleştirilmektedir. Bunun için gayrimenkul uzmanları tarafından yapılan incelemeler sonucunda binanın değeri içinde bulunan arsa payı tespit edilerek bina maliyetinden çıkarılmalıdır.

Türk vergi mevzuatına göre (VUK) ise arsa bedeli binanın mütemmim cüzü olarak kabul edildiğinden arsanın bedeli bina maliyetine ilave edilerek ilgili hesapta izlenmektedir.

iv- Yedek Parçaların Muhasebeleştirilmesi

Standarda göre işletmelerin bir yıldan fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeler maddi duran varlık olarak oluştuğu tarihteki maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir.

Başka bir ifadeyle maddi duran varlıklar kullanıma alındıktan sonra ya da kısmen veya tamamen amorti edildikten sonra bazı önemli yedek parçalarının yenilenmesi sonucunda bu yedek parçalar ayrı bir varlık olarak değerlendirilip ilgili varlığın ömrünü geçmemek üzere amorti edilmektedir.

Mevcut uygulamada ise yedek parçalar ayrı bir varlık olarak değerlendirilmemektedir.

4.2. AMORTİSMAN SÜRESİ

VUK'un 320. Maddesine göre amortisman süresi kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. VUK genel tebliğlerinde uygulanacak amortisman oranlarını açıklarken yine aynı genel tebliğlerde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de ilan edilmektedir. TMS-16 ise amortisman süresi, yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir.

VUK'un 313-330'uncu maddeleri arasında düzenlenmiş amortisman ayırma koşullarından daha önceki konularımızda bahsetmiştik. Ancak TMS-16 ve VUK'un hükümlerinin karşılaştırılması için amortisman ayırma koşullarını özetlersek;

- İşletmede bir yıldan fazla kullanılacak türde bir duran varlık olması
- Yıpranma ve aşınmaya maruz olması
- Asgari demirbaş tutarının olması
- VUK'a göre belirlenen değerler üzerinden amortisman ayrılması
- İktisadi kıymetin aktife alınmış olması, kullanılmaya hazır hale gelmiş olması
- İktisadi kıymetin belirlenen yararlı ömür süresince amortisman tabi olması

VUK amortisman ayırma koşullarını bu şekilde belirlemişken, TMS-16 da ise amortisman ayırma koşulları standardın 43-62'nci paragrafları arasında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Standarda göre amortisman ayırma koşulları incelendiğinde vergi mevzuatı ile büyük ölçüde aynı düzenlemeleri içerdiği ancak, farklılıklar olduğu da anlaşılmaktadır. TMS-16 ile Türk Vergi Mevzuatının farklı olduğu hususlar aşağıdaki şekilde olmaktadır.

- 1- TMS-16 da amortisman tabi tutar, varlığın maliyet bedelinden, kalıntı değerinin düşmesiyle bulunan tutar üzerinden hesaplanmaktadır. Ancak uygulamada çoğu zaman "kalıntı değer" önemsiz olduğu için bu değer farklılaştırmasının fazla bir önemi bulunmamaktadır.

- 2- Amortisman ayırmak için, işletme aktifinde kayıtlı olması yeterlidir. Vergi mevzuatının demirbaşlar için getirmiş olduğu asgari tutar söz konusu iken TMS-16 da demirbaşlar için asgari tutar yoktur.
- 3- TMS-16'da toplam maliyet içerisinde, önemli maliyeti içeren her birim ve parça ayrı varlık olarak amortismanına tabi tutulabilmektedir. Örneğin bir uçağın gövdesi ve motoru ayrılarak, ayrı oranda amortismanına tabi tutulabilmektedir. Fakat ayrıcalıklı durumlar da VUK'da söz konusu olabilmektedir. Örneğin bina ile asansör tesisatının ayrılması iktisadi kıymetin yararlı ömrü işletme yönetimi tarafından tahmin edilir. İktisadi kıymete uygulanacak amortisman oranlarının seçimi, işletmenin iktisadi kıymetin kullanılmasında elde ettiği faydayı yansıtabilecek şekilde belirlenmelidir. Varlığın kullanım şekli değiştiğinde amortisman oranları da değiştirilmelidir.

4.3. AMORTİSMAN YÖNTEMİ

VUK'da amortisman yöntemleri normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, fevkalade amortisman yöntemi, kıst amortismanı, madenlerde amortisman yöntemi şeklinde amortisman ayrılabilir. Ancak VUK'da her ne kadar yukarıda bahsi geçen yöntemlere ilişkin düzenlemeler olsa da normal amortisman yöntemi esas olan yöntemdir.

Mükellefler normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemlerinden birini iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük teşkil etmek koşulu ile diledikleri gibi seçebilmekte olduklarından bahisle normal usulün seçilmesi durumunda bu usulden dönülemeyeceği, azalan bakiyeler yönteminin seçilmesi durumunda normal usule geçişin söz konusu olabileceğinden bahsetmiştik.

TMS-16 da ise amortisman uygulama yöntemi olarak aşağıdaki 3 yöntem kabul edilmiştir.

- Normal (doğrusal) amortisman yöntemi
- Azalan bakiyeler yöntemi
- Üretim miktarı yöntemi

Burada sözü edilen normal amortisman yöntemi ile VUK'da düzenlenen normal amortisman yöntemi aynıdır. Ancak standartta amortisman hesaplanırken varlığın "kalıntı değeri" de dikkate alındığı için, bu değer değişirse amortisman oranı da değişebilmektedir. Bunun dışında VUK'da olduğu gibi eşit oranlıdır.

Azalan bakiyeler yönteminin uygulaması VUK'a benzese de farklılıklar söz konusudur. Standartta bu usulün uygulanmasında azami ve asgari bir oran yoktur. Vergi mevzuatının aksine oran belirlemek serbesttir. Usulde önemli olan, amortisman giderinin yararlı ömür boyunca azalarak hesaplanmasıdır.

Bu iki uygulama dışında VUK'da uygulanmayan TMS-16 da üretim miktarı yöntemi adı altında bir yöntem kabul edilmiştir. Fevkalade amortisman yöntemi TMS-16 da bulunmamaktadır.

VUK'da amortisman oranı ve yöntemi Maliye Bakanlığınca belirlenen kurallara göre belirlenip, işletmenin birde bu oran ve yöntemi isteğe bağlı olarak her zaman değiştirme hakkı bulunmamaktadır. Bu durumda fevkalade amortisman yöntemi belirlenen koşulların ortaya çıkması halinde işletmenin halen önceden belirlenen oran ve yöntemlere bağlı kalması ekonomik yaşama uymayacağı için bu düzenlemenin ayrıca yapılması gerekmektedir. Bu nedenle VUK fevkalade amortisman yöntemini benimsemiştir.

TMS-16 da işletmenin, amortisman oran ve yöntemini kendi belirleme yetkisi esastır. Bu durumda, başlangıçta belirlediği koşullarda sonradan ortaya çıkan değişiklikler nedeniyle, kendisi istediği gibi yararlı ömrü, amortisman oranını ve amortisman yöntemini değiştirebildiğinde fevkalade amortisman yöntemi bu usulde düzenlenmemiştir.

TMS-16 62'nci paragrafta, işletme varlığına ait yararın tüketimini en çok yansıtan yöntemi, en kısa yararlı ömür süresini ve en yüksek oranı seçerek amortisman ayırmalıdır. VUK'da böyle bir durum olmayıp, aksine VUK'un 339 seri numaralı genel tebliğinin 4'ncü maddeye göre en uzun faydalı ömür ve en düşük amortisman oranı seçilerek amortisman ayrılır.

4.4. YÖNTEM DEĞİŞTİRME

VUK’ da, normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemeyeceği; azalan kalanlar yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebileceği hükmü bulunmaktadır.

Standartlarda yöntem değiştirmede bir sınırlama getirilmemektedir. Fakat, kullanılan amortisman yönteminin periyodik olarak gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

4.5. KIST AMORTİSMAN UYGULAMASI

VUK’da bir amortisman yöntemi olmayıp sadece aktife kayıtlı binek araçlar için öngörülen özel bir uygulama olan kıst amortisman uygulaması Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında ise bütün maddi duran varlıklar için öngörülmüştür. Ayrıca her iki uygulama arasında anlayış farklılıkları da yer almaktadır.

VUK da uygulamada faaliyet ömrü yıl olarak esas alınmakta, standartlarda ise ay hesabı tam olarak uygulanmaktadır. VUK’a göre ilk yılda hesaplanmayan amortisman son yılın amortismanına ilave edilirken, standartlara göre: ilk yıldan kalan aylara ait amortisman son tam yıldan sonraki yılın ilgili aylar için kayda alınmaktadır. Bu durum ise işletmelerin faaliyet sonuçlarını etkilemektedir.¹⁶⁸

Şöyle ki gerek mevcut muhasebe sistemimizde, gerekse Türkiye Muhasebe Standartları’nda ilk yılın amortisman tutarı aynı anlayışla hesaplanırken, son yılın amortisman tutarının hesaplanması noktasında farklılaşma söz konusu olmaktadır. İlk yıl her iki anlayışta da varlığın aktife girdiği ay da dahil olmak üzere yılın sonuna kadar ilgili aylara isabet eden amortisman tutarı hesaplanmakta ve muhasebeleştirilmektedir. Farklılaşma amortisman süresinin sonlanması noktasında karşımıza çıkmaktadır. İlk yıl hesaplanmayan amortisman tutarı, mevcut muhasebe sistemimizde yıl olarak hesaplanan amortisman süresinin son yılının amortisman tutarına eklenirken, Türkiye Muhasebe Standartları’nda ekleme yapılmamakta, bir sonraki yılın amortisman tutarı olarak kabul edilmekte ve muhasebeleştirilmektedir.

¹⁶⁸ Cemal Elitaş, Yılmaz Akyüz, Handan Bulca, “Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması” **Mali Çözüm Dergisi** , 2009, s.22

Mevcut muhasebe sistemimizde kıst amortisman uygulamasının tüm duran varlıklara yayılması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndaki anlayışla hesaplama yapılması durumunda en azından bu sebeple ortaya çıkan geçici farklar, geçici farkların neden olduğu mali ve ticari kar ayrımı ortadan kalkacaktır.

4.6. HURDA DEĞER KAVRAMI

Standart hurda değer kavramını kabul ederken, VUK hurda değer kavramına yer vermemektedir. Standarda göre; hurda değer, her finansal dönem sonunda gözden geçirilmeli ve hurda değerdeki bir değişiklik, muhasebe tahmininde meydana gelen bir değişiklik olarak kabul edilmelidir. Hurda değerindeki değişiklikler muhasebe tahminlerindeki değişiklik niteliğindedir ve TMS 8 hükümlerine göre muhasebeleştirilir.

Varlığın amortismanına tabi tutulacak tutarı, varlığın hurda değeri indirildikten sonra bulunmaktadır. Tarihi maliyetin kullanılması durumunda, hurda değer, faydalı ömrün sonunda, varlığın beklenen değerinin para birimi cinsinden ifadesidir. Ancak standartta izin verilen alternatif yöntem (yeniden değerlendirme) uygulandığında, varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulduğu her dönemde yeni bir tahmin yapılmaktadır. Bazı durumlarda varlıkların negatif bir hurda değeri olabilmektedir. Örneğin varlığın elden çıkarılması sırasında parasal harcama gerektiren maliyetlere katlanması gerekiyorsa ya da tesisin önceki duruma getirilmesi gerekiyor ise hurda değer negatif olabilmektedir.

4.7. YENİLEME FONU

Uluslararası Finansal raporlama Standartları'nda VUK'daki gibi yenileme amacıyla satılan duran varlıklardan elde edilen gelirin geçici bir hesapta üç yıl süre ile tutulup, üç yılda yok edilmeyen yenileme fonlarının üçüncü yılın sonunda kara ilave edilerek vergilendirilmesi gibi bir uygulama söz konusu değildir. Çünkü böyle bir uygulama muhasebe disiplininin daha çok ülkelerin vergi kanunları ile ilgili olmaktadır. Yenileme fonu, yenilenmesine karar verilen duran varlık satışından elde edilen karın üç yıl boyunca ertelenmesi anlamını taşımaktadır ki bu durum vergilendirilebilir geçici farkların doğmasına neden olmaktadır.

4.8. FARKLILIKLARA İLİŞKİN TABLO

TMS-16 ile VUK Amortisman Uygulamaları Arasındaki Farklılıklara İlişkin Tablolar ¹⁶⁹

Tablo 1.7: Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
a) İşletmede bir yıldan fazla kullanılma.	a) İşletmede bir yıldan veya bir faaliyet döneminden fazla kullanılma.
b) Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunma.	b) Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunma.
c) Aktife kayıtlı olmalı (Envantere dahil olma; İktisadi kıymetin envantere dahil olması hem fiilen işletmenin tasarrufunda bulunmasını hem de envantere kayıtlı olmasını ifade eder.) ve kullanıma hazır olmalı.	c) Aktife kayıtlı ve kullanıma hazır olmalı.

¹⁶⁹ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/106malicozum/8%20H%20cigdem%20sen.pdf> , (Erişim Tarihi. 25/12/2012)

d) İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı (2013 yılı için 800 TL) aşması.	d) Bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için herhangi bir rakamsal sınırlandırma yoktur
e) Satış amaçlı maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.	e) Satış amaçlı maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
f) Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.	f) Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma mümkündür.
g) Amortisman ayırma ihtiyaridir. Mükellefler isterlerse amortisman ayırmayabilirler, ancak ayırmadıkları amortismanı sonraki dönemlerde de ayıramazlar.	g) Amortisman ayırılmaması gibi bir durum söz konusu değildir. Zira standartların amacı işletmelerin gerçek durumunu tüm yönleriyle ortaya koymaktır.

Tablo 1.8: Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
a) Amortisman konusundaki değer varlığının maliyet bedelidir.	a) Amortisman konusundaki değer varlığının maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.
b) Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	b) Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
c) MDV'nin elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete eklenmesi gerektiği için amortisman konusundaki değer her koşulda finansman giderlerini içermektedir.	c) Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için (özellikli varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır.

Tablo 1.9: Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
a) VUK’da yapılan değişiklikle “yararlı ömür” amortismanına esas süre olmasına rağmen, yayımlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.	a) Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. İktisadi kıymetin yararlı ömrü işletme yönetimi tarafından tahmin edilir. Amortisman oranlarının seçimi işletmenin varlığın kullanılmasında elde ettiği faydayı yansıtacak şekilde belirlenmelidir. Varlığın kullanım şekli değiştiğinde (vardiya sayısı artığında, kullanım yeri değiştiğinde) amortisman oranları da değiştirilmelidir.
b) Yararlı ömür sadece “yıl” bazında belirlenmektedir.	b) Yararlı ömür “yıl” veya “üretim birimi” bazında belirlenebilmektedir.
c) Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir.	c) Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılmak zorundadır.
d) Azalan Bakiyeler Yönteminde amortisman oranı Normal Amortisman oranının iki (2) katıdır. Ancak bu oran hiçbir zaman %50’yi aşamaz.	d) Azalan Bakiyeler Yönteminde amortisman oranı Normal Amortisman oranının iki (2) katıdır. Oranın uygulanmasında herhangi bir sınırlama yoktur.

Tablo 1.10: Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
a) Kıst amortisman uygulaması yalnızca Binek Otomobiller için geçerlidir.	a) Tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman geçerlidir.
b) Amortisman ayrılmaya Binek Otomobilin alındığı aydan başlanılır ve alındığı ay kesri tam sayılır.	b) Amortisman ayrılmaya maddi duran varlık kullanılabilir hale geldiğinde başlanılır ve ay kesri tam sayılır.
c) İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilir.	c) İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı varlığın ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılır.

Tablo 1.11: Amortisman Yönteminde Farklılıklar

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
a) Kullanılabilecek yöntemler, Normal Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi (Hızlandırılmış) ve istisnai durumlarda Fevkalade Amortisman Yöntemidir. Üretim Miktarı Yöntemi öngörülmemiştir.	a) Kullanılabilecek yöntemler Normal (doğrusal) Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Yöntemi ve Üretim Miktarı Yöntemi'dir.
b) Bir maddi duran varlık için Normal Amortisman Yöntemi'ne göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra Azalan Bakiyeler Yöntemi'ne geçiş yapılamaz. Ancak Azalan Bakiyeler Yöntemi kullanılırken Normal Amortisman Yöntemi'ne dönülebilir.	b) Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yöntemi değiştirilmemeli ve tutarlı olarak uygulanmalıdır. Beklenen tüketim biçimi değişirse amortisman yöntemi de değiştirilebilir.
c) Azalan Bakiyeler Yöntemi'ni Sadece Bilanço Usulüne göre defter tutan mükellefler uygulayabilirler.	c) Tüm işletmeler defterlerini TMS/TFRS'ye göre tutup, finansal tablolarını TMS/TFRS'ye göre hazırlamaya başladıklarında standartların öngördüğü hükümleri uygulayacaklardır.

4.9. AMORTİSMAN HESAPLAMALARINA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMALAR

i- Alınan maddi duran varlığın farklı amortisman yöntemlerine göre hesaplanması ve karşılaştırılması

Örnek 1: Bir işletme ürünlerinin ambalajlanması aşamasında kullanılmak üzere 01.05.2007 tarihinde 120.000 TL + %18 KDV bedelle ambalajlama makinesi satın almış, bedelini çek vererek ödemiştir. VUK tebliğleri ile yayımlanmış amortisman oranları listesinde de makinenin faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı %20 olarak belirlenmiştir. Ambalajlama makinesinin toplam kullanım kapasitesinin 20.000 saat olduğu hesap edilmektedir.

Kapasite kullanımının yıllara göre dağılımını aşağıdaki gibi kabul edelim.

1. yıl 5.500 saat
2. yıl 4.500 saat
3. yıl 4.000 saat
4. yıl 3.500 saat
- 5 yıl 2.500 saat

Bu örnekte vergi etkisini ortaya koyabilmek amacıyla; amortisman hesaplamaları VUK ve TMS-16'daki düzenlemeler esas alınarak normal amortisman, azalan bakiyeler üzerinden amortisman ve sadece standartta öngörülen üretim miktarı yöntemlerine göre yapılacaktır.

Standartta azalan kalanlar yönteminin nasıl uygulanacağı konusunda bir açıklama yapılmamıştır. Dolayısıyla örneğimizde (VUK'da belirtildiği gibi) verilen normal amortisman oranının iki katı alınarak uygulanmıştır.

Normal Amortisman Yöntemi (VUK'a göre)

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2007	120.000	%20	24.000	24.000
2008	120.000	%20	24.000	48.000
2009	120.000	%20	24.000	72.000
2010	120.000	%20	24.000	96.000
2011	120.000	%20	24.000	120.000

VUK'da normal amortisman uygulamasına bakıldığında varlık hangi tarihte aktifte girerse girsün bu tarih yılın son ayı dahi olsa (binek otomobiller hariç) bir yıllık amortisman ayrılmaktadır. VUK'da hurda (kalıntı) değeri olmadığı varsayılmaktadır.

Normal Amortisman Yöntemi (TMS-16'ya göre)

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2007	120.000	%20	16.000*	16.000
2008	120.000	%20	24.000	40.000
2009	120.000	%20	24.000	64.000
2010	120.000	%20	24.000	88.000
2011	120.000	%20	24.000	112.000
2012	120.000	%20	8.000**	120.000

1'nci yıl 8 aylık amortisman ayrılmış olup, ayrılmayan 4 aylık amortisman yararlı ömrün son yılını takip eden yılın ilk dört ayında ayrılmıştır.

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = 120.000 \times \%20 = 24.000 \text{ TL}$$

$$\text{*2007 Yılı amortisman tutarı} = (24.000/12 \text{ ay} \times 8 \text{ ay}) = 16.000 \text{ TL}$$

$$\text{**2012 Yılı amortisman tutarı} = (24.000/12 \text{ ay} \times 4 \text{ ay}) = 8.000 \text{ TL}$$

TMS-16'daki uygulama VUK'daki kıst amortisman uygulamasına benzese de, aralarında farklılıklar olduğu açıktır. VUK'daki kıst amortisman uygulamasında varlığın aktife girdiği yıl hesaplanmayan amortisman, takvim yılı esas alınarak son yıl hesaplanan amortisman tutarına eklenirken, TMS-16'ya göre ilk yıl hesaplanmayan amortisman, takvim yılı esas alınarak son yıla eklenmemekte, dönem esasında bir sonraki yılın amortismanı olarak kabul edilmektedir.

Azalan Bakiyeler Yöntemi (VUK'a göre)

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2007	120.000	%40	48.000	48.000
2008	72.000	%40	28.800	76.800
2009	43.200	%40	17.280	94.080
2010	25.920	%40	10.380	104.460
2011	15.540		15.540	120.000

VUK'da normal amortisman yöntemi uygulamasında olduğu gibi, azalan bakiyeler yöntemi uygulamasında da varlığın hangi tarihte aktife girdiğine bakılmaksızın bir yıllık amortisman ayrılabilir.

Azalan Bakiyeler Yöntemi (TMS'16 ya göre)

Yıllar	Maliyet Bedeli	Oran	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2007	120.000	%40	$120.000 \times 8 / 12 \times 0.40 = 32.000$	32.000
2008	88.000	%40	$120.000 \times 4 / 12 \times 0.40 = 16.000$ $88.000 \times 8 / 12 \times 0.40 = 23.467$	71.467
2009	48.533	%40	$88.000 \times 4 / 12 \times 0.40 = 11.733$ $48.533 \times 8 / 12 \times 0.40 = 12.942$	96.142
2010	23.858	%40	$48.533 \times 4 / 12 \times 0.40 = 6.471$ $23.858 \times 8 / 12 \times 0.40 = 6.362$	108.975
2011	11.025	%40	$23.858 \times 4 / 12 \times 0.40 = 3.181$ $11.025 \times 8 / 12 \times 0.40 = 2.940$	115.096
2012	4.904			120.000

Normal amortisman hesaplamalarında olduğu gibi azalan bakiyeler yönteminde de varlık hangi tarihte aktife girerse girsin bir yıllık amortisman ayrılır. Dönem amortisman giderlerinde meydana gelen ve kalıntı değer dışında kalan farkın temel nedeni VUK uygulamasında azalan bakiyeler yönteminde üst limit (%50) oranı kullanmayı zorunlu kılmasıdır. TMS-16 bu zorunluluğu öngörmemektedir.

Üretim Miktarı Yöntemi

Her yılın çalışma saati ile çarpılarak katsayının hesaplanması aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Katsayı} = \frac{(\text{maliyet bedeli} - \text{hurda değeri})}{\text{Toplam çalışma saati}} = \frac{(120.000 - 0)}{20.000} = 6$$

$$\text{İlk yılın amortisman gideri} = 5.500 \times 6 = 33.000$$

Diğer yılların çalışma saati ile bulunan katsayı çarpılarak aşağıdaki tabloda yerini almıştır.

Yıllar	Çalışma Saati	Katsayı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2007	5500 saat	6	33.000	33.000
2008	4500 saat	6	27.000	60.000
2009	4000 saat	6	24.000	84.000
2010	3500 saat	6	21.000	105.000
2011	2500 saat	6	15.000	120.000

Karşılaştırma

Yıllar	Normal Amortisman Yöntemi		Azalan Bakiyeler Yöntemi		Üretim Miktarı Yöntemi TMS-16
	VUK	TMS-16	VUK	TMS-16	
2007	24.000	16.000	48.000	32.000	33.000
2008	24.000	24.000	28.800	39.467	27.000
2009	24.000	24.000	17.280	24.675	24.000
2010	24.000	24.000	10.380	12.833	21.000
2011	24.000	24.000	15.540	11.025	15.000
2011		8.000			

ii- Alınan maddi duran varlık için ileriki yıllarda amortisman yönteminin değiştirilmesi

Örnek 2 : Bir işletme ürünlerinin ambalajlanması aşamasında kullanılmak üzere 01.05.2007 tarihinde 120.000 TL bedelle ambalajlama makinesi satın almıştır. VUK tebliğleri ile yayımlanmış amortisman oranları listesinde de makinenin faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı %20 olarak belirlenmiştir.

- a. İşletme 2009 yılına kadar azalan bakiyeler yöntemini benimsemiş olup, kalan yıllar için normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplamaya devam etmeyi uygun görmektedir.

Azalan Bakiyeler Yönteminden Normal Amortisman Yöntemine Geçiş (VUK)

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2007	120.000	%40	48.000	48.000
2008	72.000	%40	28.800	76.800

Normal Amortisman Yöntemi

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2009	43.200	%20	14.400	91.200
2010	43.200	%20	14.400	105.600
2011	43.200	%20	14.400	120.000

Azalan Bakiyeler Yönteminden Normal Amortisman Yöntemine Geçiş (TMS'16)

Yıllar	Maliyet Bedeli	Oran	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2007	120.000	%40	$120.000 \times 8/12 \times 0.40 = 32.000$	32.000
2008	88.000	%40	$120.000 \times 4/12 \times 0.40 = 16.000$ $88.000 \times 8/12 \times 0.40 = 23.467$	71.467

Normal Amortisman Yöntemi

2009	48.533	%20	16.178	87.645
2010	48.533	%20	16.178	103.823
2011	48.533	%20	16.178	120.000

- b.** İşletme 2009 yılına normal amortisman yöntemini benimsemiş olup, kalan yıllar için azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplamaya devam etmeyi uygun görmektedir

Normal Amortisman Yönteminden Azalan Bakiyeler Yöntemine Geçiş (TMS-16)

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2007	120.000	%20	16.000	16.000
2008	120.000	%20	24.000	40.000

Azalan Bakiyeler Yöntemi

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2009	80.000	%40	32.000	72.000
2010	48.000	%40	19.200	91.200
2011	28.800		28.800	120.000

Örneğimizde ilk iki yıl normal amortisman yöntemine yöre amortisman hesaplandıktan sonra üçüncü yıl azalan kalanlar yöntemine geçilmiştir. Üçüncü yıl amortismanına tabi tutar belirlenirken ilk iki yılın birikmiş amortismanı aktif değerden çıkarılmış, kalan tutara normal amortisman oranının iki katı amortisman oranı uygulanmıştır.

Bu durum VUK açısından uygulanabilir bir durum değildir. Çünkü, VUK' a göre bir varlık için normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplamaya başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemez. Standartta ise bir yöntem değiştirmede bir kısıtlama getirilmemektedir.

iii- Alınan Duran Varlık İçin Farklı Faydalı Ömür Belirlenmesi

Örnek 3 : Bir işletme üretimde kullanılmak üzere 01.01.2007 tarihinde 92.000 TL bedelle baskı makinesi satın almış olup, faydalı ömrünü 10 yıl olarak belirlemiş, tahmini kalıntı değeri 2.000 TL olarak öngörülmüştür. VUK tebliğleri ile yayımlanmış amortisman oranları listesinde de makinenin faydalı ömrü 8 yıl, amortisman oranı %12.5 olarak belirlenmiştir.

Normal Amortisman Yöntemi (TMS-16'ya Göre)

Amortisman tabi tutar : $92.000 - 2.000 = 90.000$

Amortisman Oranı : $1/10 = 0,1 = \%10$

Yıllık Amortisman Tutarı : $90.000 \times 0.10 = 9.000$

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2007	90.000	%10	9.000	9.000
2008	90.000	%10	9.000	18.000
2009	90.000	%10	9.000	27.000
2010	90.000	%10	9.000	36.000
2011	90.000	%10	9.000	45.000
2012	90.000	%10	9.000	54.000
2013	90.000	%10	9.000	63.000
2014	90.000	%10	9.000	72.000
2015	90.000	%10	9.000	81.000
2016	90.000	%10	9.000	90.000

Azalan Bakiyeler Yöntemi (TMS-16'ya Göre)

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2007	90.000	%20	18.000	18.000
2008	72.000	%20	14.400	32.400
2009	57.600	%20	11.520	43.920
2010	46.080	%20	9.216	53.136
2011	36.864	%20	7.373	60.509
2012	29.491	%20	5.898	66.407
2013	23.593	%20	4.719	71.126
2014	18.874	%20	3.775	74.901
2015	15.099	%20	3.539	78.440
2016	11.560		9.560	88.000

10'ncu yılın sonunda amortismanına tabi tutar olarak 11.560 TL kalmıştır. Duran varlığın kalıntı değeri 2.000 TL olduğundan kalıntı değerine kadar olan kısmı son yılın amortismanı olarak ayrılacaktır.

Standart; faydalı ömrün işletmeler tarafından belirleneceğini ve amortisman tutarlarının buna göre hesaplanacağını belirtmektedir. Standartta göre raporlama yapan işletmenin yıllık amortisman tutarları, aynı amortisman yönteminin uygulanmasına rağmen faydalı ömür farklılığından dolayı vergi mevzuatına göre hesaplanan amortisman tutarlarından farklılık arz edebilmektedir.

4.10. MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ MEVZUATINDAKİ AMORTİSMAN UYGULAMALARININ FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

VUK'ta amortisman işlemlerine ilişkin düzenlemeler gerçeğe uygun bilgi üretiminden daha çok vergi matrahı kaygısı ile yapılmıştır. Muhasebe standartlarındaki düzenlemeler ise gerçeğe uygun bilgi üretim kaygısı ile yapılmıştır. Düzenlemelerin bakış açılarındaki bu farklılık finansal tabloları da etkilemektedir. VUK'taki düzenlemeler ile muhasebe standartları arasındaki farklılıkların finansal tablolar üzerindeki etkilerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.¹⁷⁰

- VUK'a göre edinilen varlıkla ilgili finansman maliyetleri ile kur farklarını varlıkların maliyetine eklemek zorunlu iken, TMS-16'ya göre özellikli varlıklar hariç, ilke olarak bu maliyetler maliyete eklenmemektedir. KOBİ TFRS Bölüm 17'ye göre bu maliyetler hiçbir şekilde maliyet eklenmemektedir. Bu farklılık VUK'a ve muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal durum tablosunun aktif tarafının farklılaşmasına yol açmaktadır. VUK'a göre hazırlanan finansal durum tablosunda aktif (varlıklar) taraf daha büyük olacaktır. Aynı şekilde, gelir tablosu da farklı olacaktır. VUK'a göre hazırlanan gelir tablosunda varlık maliyetine dahil edilen finansman maliyetinin sadece amortisman oranı kadar kısmı gidere dönüşerek gelir tablosuna yansıtılırken, muhasebe standartlarına göre hazırlanan gelir tablosunda finansman maliyetlerinin tamamı gelir tablosunda gider olarak yer alacaktır.

¹⁷⁰ Ayşe Gül Hatipoğlu, "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi," **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, s.210-211-212, http://www.iibf.selcuk.edu.tr/iibf_dergi/dosyalar/291360672822.pdf, (Erişim Tarihi:01.10.2013)

- VUK'a göre amortisman hesaplamalarında kalıntı (hurda) değer göz önüne alınmazken, muhasebe standartlarına göre kalıntı değer, amortisman işlemlerinde göz önünde bulundurulmamakta ve her yıl yeniden tahmin edilmektedir. Bu nedenle varlığın finansal tablodaki net değeri ile gelir tablosundaki gider kalemleri değişebilmektedir.
- VUK'a göre amortisman oranları ile muhasebe standartlarına göre amortisman oranları farklı olabileceğinden, bu farklılıktan dolayı da yıllar itibariyle varlığın finansal durum tablosundaki net değeri ile gelir tablosundaki gider kalemi değişebilmektedir.
- VUK'a göre azalan bakiyeler yöntemini uygulama kararı alan bir işletme o varlık için Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen amortisman oranını iki ile çarparak amortisman ayırmak zorundadır. Muhasebe standartlarına göre amortisman oranı varlığının yararlı ömrü dikkate alınarak belirlenmektedir. Muhasebe standartlarına göre belirlenen amortisman oranı, VUK amortisman oranı ile aynı bile olsa azalan bakiyeler (tutarlar) yöntemini farklı şekilde uygulanabilmektedir. Bu farklılık da finansal durum tablosu ile gelir tablosunun farklılaşmasına yol açabilmektedir.
- VUK'a göre amortisman ayırmak zorunlu değildir, ancak muhasebe standartlarına göre amortisman ayırmak bir gerekliliktir. VUK'taki bu ihtiyarilikten dolayı da finansal durum tablosu ile gelir tablosu farklılaşmaktadır.
- VUK'a göre binek otomobiller hariç, bir maddi duran varlık hangi tarihte edinilirse edinilsin bir yıllık amortismanına tabi tutulur. Muhasebe standartlarına göre ise maddi duran varlık kullanıma hazır hale geldiği tarih esas alınmak üzere amortismanına tabi tutulmaktadır. Bu farklılık da finansal durum tablosu ile gelir tablosunun farklılaşmasına yol açmaktadır.
- VUK'taki binek otomobiller için uygulanan kıst amortisman uygulaması ile muhasebe standartlarında tüm varlıklar için esas olan varlık hangi tarihte kullanıma hazır duruma geldiyse o tarihin esas alınarak amortisman ayırma yaklaşımı da finansal durum tablosu ile gelir tablosunun farklılaşmasına yol açmaktadır.
- VUK'a göre normal amortisman yönteminde azalan bakiyeler yöntemine hiçbir şekilde geçilemez. Muhasebe standartlarına göre haklı bir gerekçe göstererek geçmek mümkündür. Bu farklılıktan dolayı da finansal durum tablosu ile gelir tablosu farklılaşabilmektedir.
- VUK'a göre amortisman oranlarının değişmesi mümkün değildir. Muhasebe standartlarına göre ise yararlı ömürdeki tahmine bağlı olarak amortisman oranları değişebilir. Bu durumda finansal durum tablosu ile gelir tablosunun farklılaşmasına yol açabilmektedir.

- VUK'a göre maddi duran varlık grubunda kayıtlı bir varlık artık satış amaçlı olarak elde tutulsa veya işletme kullanılmıyor olsa dahi amortisman işlemine tabi tutulmak durumundadır. Muhasebe standartlarına göre ise bu durumda maddi duran varlık için amortisman ayrılmaz. Bu durumda da finansal durum tablosu ile gelir tablosu farklılaşmaktadır.
- VUK'a göre satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen maddi duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilirken, muhasebe standartlarına göre amortisman ayırma işlemi durdurulmaktadır. Bu fark da finansal durum tablosu ile gelir tablosunun farklılaşmasına yol açmaktadır.

BÖLÜM 5

5. SONUÇ

Çalışmada ilk olarak maddi duran varlık kavramı ve amortisman kavramı ele alınmış ve amortisman kavramının firmalar açısından önemi ve uygulama süreci açıklanmıştır. Daha sonra Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından amortisman kavramı irdelenmiş ve son olarak tüm bu düzenlemeler karşılaştırılmıştır.

Dünyadaki küreselleşmenin koşullarına ayak uydurmak isteyen ülkeler kendi iç mevzuatlarını bu standartlarla uyumlaştırmaya çalışmaktadırlar. Türkiye’de bu amaçla kurulan TMSK Türkiye için geçerli olacak Türkiye Muhasebe Standartlarını düzenleyip yayınlamıştır. Daha sonra Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na devredilen standartlar aynen uygulanmaya devam edilmektedir. Öte yandan maddi duran varlıklar ve amortismanlarla ilgili olarak Türk mevzuatında da önemli ve ayrıntılı düzenlemeler bulunmaktadır.

Türk Vergi Mevzuatı ile 16 no’lu Türkiye Muhasebe Standardının konuya ilişkin hükümleri karşılaştırıldığında TMS-16’nın VUK’a göre daha öznel ve serbest bir düzenleme benimsediği, buna göre amortisman uygulamasının önünü açtığı görülmektedir. Bu konuda en önemli farklılıklardan biri, mevcut uygulamada faydalı ömrü Maliye Bakanlığı belirlerken, TMS-16’da ise aynı iktisadi kıymetin her işletmenin işleyişi içinde farklı yoğunlukta çalışabileceği, dolayısıyla farklı sürelerde yıpranabileceği göz önüne alınarak yararlı ömrü işletmenin kendisinin belirlemesine olanak verilmesidir. Diğer önemli farklılıklar ise standart ile mevcut uygulama arasında amortisman tabi tutarın belirlenmesinde, amortisman yöntemlerinde, yöntemlerin uygulanmasında farklılıklar görülmektedir. Bunlardan en temel olanları, standardın amortisman tabi değer belirlenmesinde kalıntı değeri dikkate alması, tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman uygulamasını benimsemesi ve amortisman hesaplamalarında üretim miktarı yöntemini de amortisman yöntemi olarak önermesidir.

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda TMS/TFRS uygulamalarında; denetime tabi olanlar ve ilgili kanunun 1534’üncü maddesinde sayılanlar VUK ve TTK hükümleri

çerçevesinde defter kayıtları tutabilecek, ayrıca yıl sonlarında mali tablolarını TMS/TFRS'ye göre düzenleyeceklerdir. Ülkemizde bu uygulama halka açık ve SPK'ya tabi şirketler tarafından yürütülmekte, bu şirketler için zorunlu olan bağımsız denetim UMS ile uyumlu TMS'ye göre yapılmaktadır.

Bu düzenlemeden anlaşılacağı üzere, bağımsız denetime tabi olmayan, 6102 Sayılı Yeni TTK'nın 1534'üncü maddesinde sayılanlar dışında kalanlar mali tablolarını mevcut mevzuata göre düzenlemek zorundadırlar. Kanaatimizce bu düzenlemede denetime tabi şirketler için öngörülen koşullar (çalışan sayısının 500 kişi olması vb gibi) makul oranlara getirilerek denetime tabi işletme sayısının artırılması sağlanmalı ve ülkemizde TMS'nin daha fazla şirket tarafından uygulanmasına olanak verilmelidir.

Vergi Mevzuatındaki düzenlemelerin Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu hale getirilmesi hem muhasebe uygulayıcılarının hem de finansal tablo kullanıcılarına büyük kolaylık sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKBULUT, Akın, “Karşılaştırmalı TMS/TFRS Vergi Uygulamaları ve Sonuçları”
Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2012

ATAMAN, Ümit,(I) “**Genel Muhasebe Cilt 1**”, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2005

ATAMAN, Ümit, (II), ”**Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**”, Türkmen Kitabevi,
İstanbul, 2003

DOKUR, Şükrü, KAYGUSUZ, Sait Yüksel, “**Amortismanlar Türk Muhasebe
Standartları ve Vergi Kanunları İle Uyumlu**”, Nobel Yayınları Ankara Mayıs
2005

ERDAMAR, Cengiz ve BASIK, Orhan Feryal, “**Finansal Muhasebe ve Tekdüzen
Muhasebe sistemi**”, Dönence Basım ve Yayım, İstanbul, 2005

GÜCENME, Ümit, “**Genel Muhasebe**”, Aktüel Yayınları, Bursa, 2005

GÜNDÜZ, N.Kemal, PERÇİN, Necati, “*Amortismanlar ve Yeniden Değerleme*”,
Yaklaşım Yayınları, 1.Baskı- Ankara, Şubat 1997

KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat, “**Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)**”, Genişletilmiş 10.
Baskı, Kare Yayınları, İstanbul, 2005

MERİÇ, Baki, “**Ticari ve Mali Bilançolarda İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde
Değerleme**”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul 1982

ÖRTEN, Remzi, “**Genel Muhasebe (Tek Düzen Sistemi ile uyumlu)**” 3.Baskı,
GÜİİBF Yayınları, Ankara, 2003

ÖRTEN, Remzi ve KARAPINAR, Aydın, (I) “**Dönem sonu muhasebe
uygulamaları**”, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Yayınları, Ankara, 2003

ÖRTEN, Remzi ve KARAPINAR, Aydın, (II) **“Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları”**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001

ÖRTEN, Remzi ve KARAPINAR, Aydın, (III) **“Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları”** Gazi Kitabevi, 4. Baskı, Ankara Ağustos 2009

ÖRTEN, Remzi ve KAVAL, Hasan , KARAPINAR, Aydın,(I) **“Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları uygulama ve yorumları”**, Gazi Kitabevi, Ankara, Nisan 2012

ÖRTEN, Remzi ve KAVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın, (II) **“Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları”**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007

ÖZTÜRK, Bünyamin, **“Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3.Baskı, Ocak 2006

ÖZYER, Mehmet Ali, **“Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması”**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2.Baskı, İstanbul, 2004

PARLAKKAYA, Raif, **“Uluslararası (Türkiye) Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi olmayan Duran Varlıklar”**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Haziran 2010

SEVİLENGÜL, Orhan ve AKDOĞAN, Nalan **TMS ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007

TOKAY, Hüseyin, **“Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar”**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2002

YALKIN, Yüksel Koç, **“Genel Muhasebe İlkeler ve uygulamalar”**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2005

YÜKÇÜ, Süleyman,**“Vergi Kanunları ve Tekdüzene göre Finansal Muhasebe ve dönem sonu işlemleri”**, Seçkin Yayıncılık, İzmir, 2002

MAKALELER

AKSU, Mine Hatice, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü: TMS 36 UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, Maliye ve Hukuk Yayınları , Ankara, 2007

AKYOL, Mehmet Emin, “Maddi Duran Varlıkların VUK ve Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi” Yaklaşım Dergisi, Aralık 2011, sayı 228

ARIOĞLU, Osman, “Fevkalade Amortisman Uygulaması”, Yaklaşım Dergisi, Temmuz, 2001

BAYAZITLI, Ercan, ÇELİK, Orhan ve ÜSTÜNDAĞ, Saim, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış”, TESMER, Ankara, 2006

BIYIK, Recep, KIRATLI, Aydın, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Giderler ve İndirimler”, Yaklaşım Yayınları, Ankara-2005

CEMALCILAR, Özgül, BENLİGİRAY, Yılmaz ve SÜRMEİ, Fevzi, “Genel Muhasebe” 3.baskı T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2004

DAĞDEMİR, Serdal, “Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK’da Yeralan düzenlemeler-I” Yaklaşım dergisi, Nisan 2008, sayı 184

DAĞDEMİR, Serdal, “Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK’da Yeralan Düzenleme-II”, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2008, sayı 185

DERAN, Ali, YAKUPÇEBİOĞLU, Necdet Sıtkı, “Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi”, Mevzuat Dergisi, Ağustos 2006, sayı 104

ELİTAŞ, Cemal, AKYÜZ, Yılmaz, BULCA, Handan, “Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması” Mali Çözüm Dergisi , 2009, sayı 94

EMRE, Levent, BEKAR, Murat, “Amortisman Kavramı, Maddi Duran Varlıklarda Amortisman ve özellik Arzeden Hususlar” Vergi Raporu Sayı:143 Ağustos 2011

HATİPOĞLU, Ayşe Gül, “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi Ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi,” **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, http://www.iibf.selcuk.edu.tr/iibf_dergi/dosyalar/291360672822.pdf , (Erişim Tarihi:01.10.2013)

KAYA, Uğur, DİNÇ, Engin, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 16, Sayı 2, 2007

KUTLU, Hüseyin Ali, “Üzerine Bina İnşa Edilen Arsalarda Amortisman”, **Yaklaşım Dergisi**, sayı: 125, Temmuz, 2003

PAMUKÇU, Fatma, “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının TMS ve TVM Açısından Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ekim 2010

SAYAN, Ali Yakup, “Amortisman Uygulamasında Süre VUK’daki Düzenlemenin Yeni TTK ve TMS/TFRS Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu**, Kasım 2012, sayı 158

SÖNMEZ, Feriştah, AÇAN, Fettah, “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi” **Mali Çözüm Dergisi**; 2004, sayı 68

ŞEN, Çiğdem, “TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2011, sayı 106

TAŞTAN, Hakan, AZALTUN, Murat, MERT, Hüseyin , “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi” **2 nci Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Mumayek Vakfı, 16/17 Haziran 2012

TOKAY, S. Hüseyin, “Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin Giderlere ve Yeniden Değerleme İşlemlerine Etkisi – I”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2003, sayı 127

UFUK, Mehmet Tahir, “Vergi Usul Kanunu ve Tek Düzen Hesap Planına Göre Amortisman Uygulamaları”, **TÜRMOB Yayınları**, İstanbul, 2001

YILDIZTEKİN, İhsan, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler” **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi** Cilt 24 Sayı 4 2010

YILMAZ, Erdal, GELMEDİ, Okan, “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS-16 Açısından Değerlendirilmesi” **Vergi Raporu**, Temmuz 2010

YÜKÇÜ, Süleyman, İÇERLİ, M. Yılmaz, “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, **Mali Çözüm İSMMMO Organı** 15, İstanbul, Temmuz-Ağustos 2007, Sayı 82

DİĞER YAYINLAR

Çiğdem Çelik, T.C. Marmara Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, “Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi”, İstanbul 2009

Katma Değer Vergisi Kanunu (gib.gov.tr)

T.C. Resmi Gazete

Türkiye Muhasebe Standartları (<http://www.kgk.gov.tr/>)

Kurumlar Vergisi Kanunu (gib.gov.tr)

Vergi Usul Kanunu (gib.gov.tr)

İNTERNET KAYNAKLARI

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/12MaliCozum/10-MehmetOzkan29.doc>,
(Erişim Tarihi: 08/08/2013)

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/31MaliCozum/08-leventdemirdag37.doc>,
(Erişim Tarihi:05.04.2013)

[http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/Mevcutlarda%20Amortisman%20Uygulama\(1\).pdf](http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/Mevcutlarda%20Amortisman%20Uygulama(1).pdf), (Erişim Tarihi: 07/04/2013)

Seza Reisoğlu, “Finansal Kiralama Sözlsmeleri Ve Uygulama Sorunları”,
http://www.alomaliye.com/seza_reisoglu_finansal_kiralama.htm (Erişim Tarihi: 24/05/2013)

Veysi Seviğ, “Finansal Kiralamada Giderler” Dünya Gazetesi Yazarı
<http://www.ortakpayda.com/articles.php?ID=4473> (Erişim Tarihi: 11/08/2013)

<http://www.ozdogrular.com/content/view/20956/> (Erişim Tarihi: 10/08/2013)

<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS16.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.04.2013)

<http://www.muhasbestandartlari.com/tms16.doc>, (Erişim Tarihi: 17.04.2013)

<http://www.finansgundem.com/yazar/yeni-ttk-ile-birlikte-turkiye-muhasbe-standartlari/262935> Serkan Elidolu, (Erişim Tarihi: 28/05/2013)

<http://www.batiymm.com.tr/?p=890>, Maddi Duran Varlıklar Standardı (TMS-16) YMM Mehmet ATILGAN, (Erişim Tarihi: 28.05.2013)

Kemalettin Çonkar, Naciye Gökçe, Tülay F. Telliöğlu
<http://journal.mufad.org/attachments/article/347/7.pdf>
<http://journal.mufad.org/attachments/article/347/7.pdf>, (Erişim Tarihi: 12/12/2012)

<http://www.smmmdershanesi.com/tms16-maddi-duran-varliklar-ve-tms36-varliklarin-deger-dusuklugu.html>, (Erişim Tarihi: 19/05/2013)

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/106malicozum/8%20H%20cigdem%20sen.pdf>, (Erişim Tarihi: 25/12/2012)

http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TMS_16. (Erişim Tarihi: 11/09/2013)

<http://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm> (Erişim Tarihi 14/09/2013)

http://www.ymm1800.com/arastirma_finansal_kiralamada_muhasebe_kayitlari-l-1-sayfa_id-101-id-392-g_id-367-f-2e40ffc9dc8b1ceaa1d238579b22af2e (Erişim Tarihi: 15/09/2013)

<http://www.yenittk.com/tr/sozluk-yil-sayisi-toplami-metodu.html> (Erişim Tarihi: 19/10/2013)