

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİ USUL KANUNU VE ULUSLARARASI
FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS) UYARINCA
AMORTİSMAN UYGULAMALARININ MUKAYESESİ**

**Fatih AYDIN
10MH08008**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Dr. Şeref DEMİR**

İSTANBUL, Nisan 2011

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
KISALTMALAR	vii
TABLO LİSTESİ	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL AÇIKLAMALAR VE AMORTİSMAN KONUSU

1.1. VERGİ USUL KANUNU (VUK) VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS) HAKKINDA GENEL AÇIKLAMA	5
1.1.1. Vergi Usul Kanunu (VUK)	5
1.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)	5
1.2. AMORTİSMAN VE İTFA KAVRAMLARI	6
1.2.1. Genel Bilgiler	6
1.2.2. Amortisman Uygulamasının Amacı ve Uygulamayı Etkileyen Unsurlar	7

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE AMORTİSMAN

2.1. AMORTİSMANIN KONUSU	10
2.2. AMORTİSMAN AYIRABİLMENİN TEMEL ŞARTLARI	11
2.2.1. Aktife Girme ve Fiilen Kullanılma	11
2.2.2. Kullanım Süresi	13
2.2.3. Had Uygulaması	13
2.3. ARSA VE ARAZİDE AMORTİSMAN	14
2.4. AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ	16
2.4.1. Normal Amortisman Yöntemi	17
2.4.2. Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi (Azalan Bakiyeler Usulü)	18
2.4.3. Madenlerde ve Taş Ocaklarında Amortisman	19
2.4.4. Olağanüstü (Fevkalade) Amortisman	20
2.4.5. Kıst Amortisman Uygulaması	21
2.5. YÖNTEMLER ARASI GEÇİŞ VE YÖNTEMLERİN MUKAYYESESİ	22
2.6. AMORTİSMAN HESAPLARININ TAKİBİ	25
2.7. ÖZEL MALİYETLERİN İTFAŞI	28
2.8. AMORTİSMAN UYGULAMASI BAKIMINDAN VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN ÖZEL HALLER	34
2.8.1. Amortismana Tabi Malların Satılması	34
2.8.2. Satılan Malların Yerine Yenisinin Alınması İşlemi ve Amortisman İlişkisi (Yenileme Fonu Uygulaması)	35
2.8.2.1. Yenileme Fonu Ayırabilmenin Koşulları	37
2.8.2.1.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutma	37
2.8.2.1.2. Yenilemenin Zaruri Olması ve Bu Konuda Teşebbüse Geçilmiş Olması	37

2.8.2.1.3. Satın Alınacak Kıymetin Satılan Kıymetin Muadili (Aynı Özellikte) Olması	37
2.8.2.1.4. Satılan ve Satın Alınan İktisadi Kıymetlerin Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Vahfını Haiz Olması	39
2.8.2.2. Yenileme Fonunda Süre ve Tutar Tespiti ile Yeni Alınan İktisadi Kıymetlerin Amortismanı	39
2.8.2.3. Yenileme Fonu Uygulaması İçin Muhasebe Kayıtları	40
2.8.3. Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Olma Özelliğini Yitiren İktisadi Kıymetlerde Amortisman Uygulaması (Hurdalarda Amortisman)	42
2.9. AMORTİSMAN AYIRMA ZORUNLULUĞU VE KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	43
2.9.1. Olması Gerekenden Daha Az Amortisman Ayrılması	44
2.9.2. Olması Gerekenden Daha Fazla Amortisman Ayrılması	46
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE AMORTİSMAN	
3.1. TMS 16 KAPSAMI VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	48
3.1.1. Maddi Duran Varlıklarda Muhasebeleştirme	51
3.1.2. Maddi Duran Varlıklarda Maliyetin Ölçülmesi ve Gerçeğe Uygun Değer	56
3.1.3. Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Modelleri (Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm)	58
3.1.3.1. Maliyet Modeli	58
3.1.3.2. Yeniden Değerleme Modeli	60
3.1.3.2.1. Yeniden Değerleme Modelini Uygulama Esasları	62
3.2. AMORTİSMANLAR	66
3.2.1. Maddi Duran Varlıklar Amortismanı Hakkında Genel Açıklamalar	66
3.2.2. Amortismanına Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi	69
3.2.3. Arsa ve Binalarda Amortisman Konusu	76
3.2.4. Amortisman Ayırma Yöntemleri	77
3.2.4.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi	78
3.2.4.2. Azalan Bakiyeler (Hızlandırılmış Amortisman) Yöntemi	79
3.2.4.3. Üretim Miktarı Yöntemi	81
3.3. MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ VE BİLANÇO DIŞI BIRAKMA	82
3.3.1. Değer Düşüklüğü	82
3.3.2. Finansal Tablo (Bilanço) Dışı Bırakma	86
3.4. TMS 38 KAPSAMI VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	88
3.4.1. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Muhasebeleştirme ve Ölçüm	92
3.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların İşletme İçinde Oluşması ve Maliyetlerinin Tespiti	98
3.4.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Maliyet Modelleri ve Yararlı Ömür	101
3.4.3.1. Maliyet Yöntemi (Temel Yöntem)	102
3.4.3.2. Yeniden Değerleme Yöntemi (Alternatif Yöntem)	102
3.4.3.3. Yararlı Ömür	106
3.5. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA İTFA	108

3.5.1. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa Süresi	109
3.5.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa Yöntemleri	110
3.5.2.1. Üretim Temeline Dayanan İtfa Yöntemi (Birim Esaslı Amortisman)	111
3.5.2.2. Zamana Dayanan İtfa Yöntemi (Ekonomik Ömür Esaslı Amortisman)	111
3.5.3. İtfa Süresi ve İtfa Yöntemine İlişkin Diğer Hususlar	112
3.5.4. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Kalıntı Değer Uygulaması	113
3.5.5. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Kullanımdan ve Elden Çıkarılması (Bilanço Dışı Bırakma)	114
3.5.6. İtfa İşlemine İlişkin Mali Tablo Eklerinde Yer Alması Gereken Açıklamalar	115
3.6. MADENLERDE AMORTİSMAN	116

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNU VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI AÇISINDAN AMORTİSMANLARIN MUKAYESESİ

4.1. AMORTİSMANA TABİ TUTARIN TESPİTİ AÇISINDAN (ATİK DEĞERİ) KARŞILAŞTIRMA	119
4.1.1. Vergi Usul Kanunu	119
4.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	120
4.2. YARARLI ÖMÜR VE İTFA SÜRESİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA	122
4.2.1. Vergi Usul Kanunu	122
4.2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	123
4.3. AMORTİSMAN YÖNTEMLERİ BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRMA	128
4.3.1. Vergi Usul Kanunu	128
4.3.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	129
4.4. KİST AMORTİSMAN UYGULAMASI BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRMA	132
4.4.1. Vergi Usul Kanunu	132
4.4.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	133
4.5. BİNA VE ARAZİDE AMORTİSMAN UYGULAMASI BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRMA	135
4.5.1. Vergi Usul Kanunu	135
4.5.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	136
4.6. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN FARKLILIKLARI	138
4.6.1. Vergi Usul Kanunu	138
4.6.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	141
4.7. KÂR TANIMLARI VE AMORTİSMANLARIN VERGİYE ETKİSİ	144

BEŞİNCİ BÖLÜM

GENEL DEĞERLENDİRME

5.1. ÇALIŞMANIN GENEL OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ	149
5.2. AMORTİSMAN MUHASEBESİ VE UYGULAMADAKİ SORUNLAR	150
SONUÇ	156
KAYNAKÇA	158
ÖZGEÇMİŞ	164

ÖNSÖZ

Bu çalışmada, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartları incelenmiş, Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan amortisman hükümleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan amortisman hükümleri karşılaştırılmıştır.

1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1992 yılında yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve 1994 yılında uygulanmaya başlayan Tek Düzen Hesap Planı, ülkemizde muhasebe mesleğinin ve muhasebe uygulamalarının disipline edilmesi için atılan çok önemli adımlardır. Bu süreç, her açıdan global hale gelen dünya ekonomisinin zorlayıcı şartları neticesinde daha da hızlanmış ve gerek Sermaye Piyasası Kurulu gerekse Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu nezdinde bir takım düzenlemelerle desteklenmiştir. Nitekim 1999 yılında kurulan ve 2002 yılında faaliyete geçen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Setinin Türkiye'de yayımlanma hakkını, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı ile yapılan anlaşma çerçevesinde kullanmış ve söz konusu Seti Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS) şeklinde yayımlamıştır.

Çalışma, giriş ve sonuç bölümleri hariç olmak üzere, toplam beş ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde amortisman konusunda genel açıklamalar yapılmış ve tanımlayıcı bilgiler verilmiş, ikinci bölümde duran varlık kavramı ve amortismanlar, Vergi Usul Kanunu açısından incelenmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları açısından amortisman incelemesi ise, üçüncü bölümde yapılmıştır. Dördüncü bölümde Vergi Usul Kanunu ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının amortisman uygulamaları karşılaştırılırken, beşinci ve son bölümde ise çalışmamızın genel değerlendirilmesine yer verilmiş ve amortisman muhasebesi açısından uygulamadaki sorunlara değinilmiştir.

Görüşleri ile çalışmama katkı sunan danışman hocam Dr. Şeref Demir'e, uzunca bir süredir üzerinde çalıştığım bu tezin hazırlanma sürecinde olağanüstü sabır gösteren iş arkadaşlarıma, eşim Hatice'ye ve oğlum Z.Ozan'a teşekkürlerimi sunuyorum.

Fatih AYDIN

ÖZET

Duran varlıklar üzerinde yıpranma veya kıymetten düşme gibi değer kayıplarını, çeşitli kurallar ve kanuni düzenlemeler çerçevesinde tespit etmeyi amaçlayan amortisman işlemleri, esas itibari ile vergi matrahından avantaj sağlayan bir müessesedir. Amortisman, ticari faaliyetlerin devamlılığı açısından gerektiği ölçüde yeni varlık alımında kullanılabilecek dolaylı bir fon oluşturma işlemidir.

Bu çalışmanın amacı, amortisman uygulamalarının vergi mevzuatımız ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları açısından karşılaştırmalı olarak incelenmesidir. Bu çerçevede önce 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre amortisman ve itfa konusu irdelenmiş, ardından TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartlarında yer alan amortisman ve itfa kavramları değerlendirilmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından İngilizce'den Türkçe'ye birebir çevirisi yapılan standartlarda yer alan, maddi duran varlıklar ve amortisman, maddi olmayan duran varlıklar ve itfa konuları, Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiş ve tespit edilen farklılıklar örnekler yardımı ile anlatılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Amortisman, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Vergi Usul Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları

ABSTRACT

The amortization procedures aiming to determine the depreciation or value losses of the fixed assets within the frame of various rules and legal legislations, are basically the instruments providing advantages over the taxable income. Amortization is indirect fund forming operations which can be utilized in acquisition of new assets as required for continuity of commercial activities.

The purpose of this study is to comparatively search the amortization procedures in light of the Turkish tax legislations and the international financial reporting standarts. Within this frame, the subject of amortization and redemption have first been studied in accordance with provisions of the Turkish Tax Procedural Law no 213 and later, the concepts of amortization and redemption which are being covered in TMS-16 (Turkish Accounting Standarts-16, explaining tangible fixed assets) and in TMS-38 (Turkish Accounting Standarts-38, explaining intangible fixed assets) have been evaluated.

The subjects of tangible fixed assets and amortization, and intangible fixed assets and redemption which have been included within the standarts published by the International Accounting Standarts Board (IASB) and which have been translated from English to Turkish, on word by word basis, by the Turkish Accounting Standarts Board (TMSK), have been evaluated in comparison with the Turkish Tax Procedural Law and the differences noticed have been explained by use of samples.

Keywords : Amortization, Tangible Fixed Assets, Intangible Fixed Assets, Tax Procedural Law, Turkish Accounting Standarts

KISALTMALAR

ABUA	Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman
A.G.E.	Adı Geçen Eser
A.G.M.	Adı Geçen Makale
ATD	Amortismanına Tabi Değer
ATİK	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
AR-GE	Araştırma ve Geliştirme
A.Y.E.	Atıf Yapılan Eser
GUD	Gerçeğe Uygun Değer
IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
KDV	Katma Değer Vergisi
KGV	Kurum Geçici Vergi
KKEG	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
MB	Maliye Bakanlığı
MDV	Maddi Duran Varlıklar
MODV	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
R.G.	Resmi Gazete
S.P.	Son Paragraf
S.Y.	Sayfa Yok
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDHP	Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	Türk Lirası
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜBİTAK	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırmalar Kurumu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

T.Y.	Tarih yok
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
US GAAP	Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
V.D.	Ve diğerleri
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

Tablo I	- Vergi Usul Kanununa Göre Normal Amortisman Yöntemi	17
Tablo II	- Vergi Usul Kanununa Göre Azalan Bakiyeler Usulü	18
Tablo III	- Vergi Usul Kanununa Göre Kıst Amortisman Uygulaması	21
Tablo IV	- Vergi Usul Kanununa Göre Amortisman Yöntemleri Arası Geçiş	23
Tablo V	- TMS 36'ya Göre Hesaplanan Değer Düşüklükleri	59
Tablo VI	- TMS 16'ya Göre Doğrusal Amortisman Yöntemi	78
Tablo VII	- TMS 16'ya Göre Azalan Bakiyeler Yöntemi	80
Tablo VIII	- Amortisman Tabi Tutarın Tespiti Açısından VUK ve UFRS Karşılaştırması	122
Tablo IX	- VUK ve UFRS açısından Kıst Amortisman Karşılaştırması	134
Tablo X	- Binek Otomobillerde Amortisman Uygulaması	134
Tablo XI	- UFRS ve VUK Açısından Amortismanların Karşılaştırma Özeti	143
Tablo XII	- Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	146
Tablo XIII	- Aynı türden ATİK'lere farklı faydalı ömürler verilmesi	150

GİRİŞ

Muhasebede, yıl içinde yapılan işlemler ne olursa olsun, yıl sonunda ya da istenilen herhangi bir zaman diliminde işletmenin mali durumunu gösteren bilgilere ihtiyaç duyulur. Hem teşebbüs sahipleri hem de sermaye akış zincirindeki kullanıcılar işletme hakkında doğru bilgi edinmek ve bu bilgiyi doğru zamanda kullanmak zorundadırlar.

O halde finansal raporlamanın içerik ve şekil bakımından tutarlı olabilmesi için standartlaşmaya ihtiyaç vardır. Dünya ölçeğinde standartlaşma on yıllardır devam eden bir süreçtir. Küresel ekonominin de etkisi ile kalkınmışlık eşiğini aşan bazı ülkeler hem kendi içinde hem de diğer ülkelerle uygulama birliği sağlama hususunda önemli mesafe almışlardır.

Özellikle Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere'nin bu işe öncülük ettiği söylenebilir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ilk toplantısını 1973 yılında İngiltere'nin başkenti Londra'da yapmış, bu tarihten 2001 yılına kadar *“temel ilkeleri belirleme esasına dayanan bir yaklaşımla”* Uluslararası Muhasebe Standartlarını yayımlamıştır. Amerika Birleşik Devletleri Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ise *“daha kuralcı ve kısmen şeffaflığı önleyen bir tarzda”* Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini (US GAAP) belirlemiştir.¹

Dünyada muhasebe ve vergi uygulamalarının temel amaçları, güvenilir bilgi, şeffaflık ve doğru raporlama olarak özetlenebilir.

Biraz gecikmeli de olsa ülkemiz de dünya ile aynı muhasebe dilini kullanabilmek için yasal düzenlemeler yapmaktadır. Önsöz bölümünde de bahsettiğimiz bir takım mevzuat düzenlemeleri yapılmış ancak uygulama süreci her seferinde sancılı olmuştur. Örneğin 1989 yılında muhasebe mesleğinin çerçevesini çizen 3568 sayılı meslek kanunu yayımlanmış ancak belgelendirme ve yetkilendirme süreci zaman almıştır. 1992 yılında belirlenen Tek Düzen Hesap Planı'nı düzenleyen 1 no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlanmış, 1994 yılında uygulanmaya

¹ M.Vefa Toroslu, “Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok-Maliyet İlişkisi: TMS 2 Stoklar TMS 23 Borçlanma Maliyetleri”, **Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul 2010, Sayfa 4

başlanmıştır. TDHP'nin sistem olarak oturması da zaman almış olmakla birlikte, günümüzde meslektaşlarımızın bilinçli olarak uygulayabildikleri bir hesap çerçevesi olduğunu söyleyebiliriz. Halen TDHP'de bazı hesapların otoriteler tarafından tartışmalı bulunduğunu da söyleyelim.

Hem muhasebe standartlarının TDHP ile uyumlaştırılması hem de standartların uygulanabilir hale gelmesi için girişimler olmuş ve ülkemizde muhasebecilerin çatı kuruluşu olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. Standartlaşmayı ilk olarak TMUDESK başlatmış ancak 2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nin faaliyete geçmesi ile TMUDESK'in fonksiyonu sona ermiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 gün ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci maddede öngörülen görevleri yerine getirmek üzere kanunla kurulmuş, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisidir.²

TMSK; Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve TÜRMOB gibi mesleğe yön veren tüm aktörlerin temsilcilerinden müteşekkildir. Bize göre bu yapılanma, standartların yayımlanması ve hayata geçirilmesi için olumlu bir adımdır. Hem kamu taraflarının hem de serbest piyasanın mesleki uygulamacıları olan muhasebecilerin bulunduğu bir ortamda sağlıklı sonuçlar alınmasını bekleyebiliriz.

TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı ile yapmış olduğu telif anlaşması çerçevesinde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Türkçe'ye çevirmiş ve yayımlamıştır.

Ülkemizde muhasebe ve standartlaşma yolunda atılan en somut adım belki de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) olacaktır. 13 Ocak 2011 tarihinde Türkiye Büyük

² (Çevrimiçi), www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59, 09.02.2011

Millet Meclisi tarafından kabul edilen yeni ticaret yasası muhasebe standardizasyonu bakımından devrim niteliğinde hükümler içermektedir.³

Yeni TTK'ya göre, işletmeler 01 Temmuz 2012 tarihinden itibaren, KOBİ'ler ise 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren finansal tablolarını UFRS'ye göre hazırlayacak, dolayısı ile raporlamalar standartlar çerçevesinde yapılacaktır. Kanunun 84'ncü maddesi hükmü aşağıdaki gibidir:

“... gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. ”

Görüşümüze göre, Yeni TTK'nın uygulanması ve standartlaşmanın bütün kurumlar nezdinde sağlanması uzun zaman alacaktır. Öte yandan ülkemizde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu ve TÜRMOB gibi kurumların arasında, standartların uygulanması ve yetkilendirme bakımından yaşanan karışıklığın ivedilikle giderilmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere, ülkemizde bugüne kadar raporlamaya dayanan muhasebe yerine vergiyi esas alan bir muhasebe sistemi uygulanmıştır. Çalışmamızda önemli bir yere sahip olan Vergi Usul Kanunu uygulamaları da öncelikle vergilendirmeyi esas almıştır. Fakat yukarıda bahsedilen yeni TTK ile ticari kâr-mali kâr ayrımının ortadan kalkması ve doğru raporlama amaçlanmaktadır. Zaten raporlama şeffaf, doğru ve güvenilir olduktan sonra vergi matrahı da doğru hesaplanacaktır. Böylece yıllar arasında ve işletmeler arasında rahatlıkla finansal tablo karşılaştırması da yapılabilecektir.

Çalışmamızın içeriğinde de görüleceği üzere amortisman uygulamaları bakımından VUK ve UFRS arasında önemli farklılıklar vardır. Bu farklılıklar ortaya konulmadan önce, birinci bölümde etraflıca tanımlanan amortisman uygulamasının, VUK

³ (Çevrimiçi) <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>, 09.02.2011

açısından ve UFRS açısından nasıl yapılması gerektiği ikinci ve üçüncü bölümlerde anlatılacaktır. Dördüncü bölümde ise ikisinin kıyaslaması yapılacaktır.

Çalışmamızda örneklendirmelere ve tablolara da başvurulmuş ve mesleki uygulamalarımız sırasında edindiğimiz tecrübeler soru işareti ya da hatırlatma olarak şerh düşülmüştür.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL AÇIKLAMALAR VE AMORTİSMAN KONUSU

İlk bölümde, amortisman ve itfa kavramlarının, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından taşıdığı anlam iki uygulamanın da ortak yönleri dikkate alınarak tanımlanmaya çalışılacak, her iki düzenleme açısından amortisman ayırmanın amaç ve gereklilikleri izah edilecektir.

1.1. Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Hakkında Genel Açıklama

1.1.1. Vergi Usul Kanunu (VUK)

04 Ocak 1961 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından kabul edilen ve 10 Ocak 1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gümrük idarelerince alınan vergi ve resimler hariç olmak üzere genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.¹

Vergilendirme, mükellefiyet esasları, değerlendirme hükümleri, cezalar ve vergi davaları olmak üzere toplam 5 (beş) kitaptan oluşan kanun, genel olarak; Vergilendirmede yetki, vergi sorumlusu ve sair sorumlular, vergilendirme esasları, kazanç türleri, posta ve tebliğ esasları, vergiyi doğuran olay, vergi alacağının kalkması, mükellefin ödevleri, defter tutma, belgelendirme, kayıt tutma, değerlendirme esasları, amortismanlar, cezalar, uzlaşma, vergi davaları gibi Türk Vergi Sisteminin temel esaslarını düzenler.

Çalışmamızda ağırlıklı olarak bu kanunun 313 ve 321. maddeleri arasında yer alan ‘‘Mevcutlarda Amortisman’’ hükümleri, 327. Maddede yer alan ‘‘Özel Maliyet Bedellerinin İtfası’’ ile 328’nci ve 329’ncü maddelerinde yer alan ‘‘Özel Durumlar’’ ve bu kanuna bağlı düzenleyici tebliğler irdelenecektir.

1.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarının ülkemizde uygulanışı, finansal raporlama

¹ (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/index.php?id=1028, 20.11.2010

ilkelerinin belirlenmesi ve yönetilmesi, özetle, Dünyadaki muhasebe, vergi ve raporlama uygulamalarına uyum çalışmaları çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. 4487 sayılı Kanunla 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen Ek-1'nci madde uyarınca kurulan TMSK idari ve mali özerkliğe sahiptir. 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçen Kurul, *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik* ile kendisine verilen görev ve sorumluluklar çerçevesinde bugüne kadar 1 adet Kavramsal Çerçeve, 39 adet Muhasebe Standardı/Finansal Raporlama Standardı (TMS/TFRS) ve 27 adet Yorumu karara bağlamış ve Resmi Gazetede yayımlamış bulunmaktadır. Bu düzenlemelerden 14 ve 30 no'lu muhasebe standartları muhtelif tarihlerde yayımlanan Tebliğler çerçevesinde yürürlükten kaldırılmıştır. TMS/TFRS adıyla yayımlanmakta olan Standartlar, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Standart ve Yorumlarla bire bir uyumludur.²

Yetkili kurul olan TMSK'nın resmi internet sitesinde bugün itibari ile yayımda olan 1 adet Kavramsal Çerçeve, 9 adet TFRS, 29 adet TMS ve 26 adet Yorum bulunmaktadır.³

Çalışmamızda ağırlıklı olarak TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı irdelenecektir.

1.2. Amortisman ve İtfa Kavramları

1.2.1. Genel Bilgiler

Amortisman kavramını bir vergi avantajı, dolaylı bir finans kaynağı, fiili anlamda ise işletmenin bünyesindeki iktisadi kıymetlerin "yıpranma payı" olarak özetlemek mümkündür.

Amortisman kelimesi Fransız kökenli olup "a mortir" kelimesinden türemiştir. Amortir, Latince yavaş yavaş azaltmak, hızını kesmek, öldürmek, zayıflatmak gibi anlamlara gelmektedir.⁴

² (Çevrimiçi) www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=106, 21.11.2010

³ (Çevrimiçi) www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145&Itemid=69, 21.11.2010

Amortismanlar vergilendirme ve finans literatüründe “...işletmelerde bir yıldan fazla kullanılan maddi duran varlıklardaki aşınma, yıpranma ve teknolojik eskime sonucunda meydana gelen değer düşüşleri ve bu değer düşüşlerinin gider haline dönüşmesidir.”⁵

İtfa (tükenme payı) kavramını ise amortismanlardan farklı olarak, maddi olmayan duran varlıklar, madenler ve yer altı kaynaklarına ilişkin değer azalışları olarak tanımlayabiliriz. Türk Vergi Sisteminde Amortisman ve İtfa kavramları farklı olarak düzenlenmiş olmakla birlikte uygulamacılar açısından her iki kavramında aynı anlama geldiğini söyleyebiliriz.

Amortisman ve İtfa payını “peşin yapılmış bir giderin ilgili yıllara dağıtılması”⁶ olarak tanımlamakta mümkündür. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde bu kavramların içeriği ile finans, raporlama ve vergileme açısından doğrudukları sonuçlar ayrıntılı olarak incelenecektir.

1.2.2. Amortisman Uygulamasının Amacı ve Uygulamayı Etkileyen Unsurlar

Her birini birer iktisadi kıymet olarak tanımlayabileceğimiz maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkların işletmede kullanılabildikleri optimum sürelerle göre değerlerinin bir sistem dahilinde düşürülerek fon oluşturmak öncelikli amaç olarak belirtilebilir. Burada hemen belirtmek gerekir ki amortisman ayırma işlemi doğrudan bir nakit desteği sağlamaz. Netice itibari ile amortisman bir “azalıştır”. Bu azalışın işletmelerin mali tablolarına “gider” olarak yansımaları gelirleri azaltıcı etki oluşturacağından vergi avantajı olarak düşünülmelidir. Nihai olarak ise amortismanın eskiyen iktisadi kıymeti yenileyebilmek için ayrılan bir karşılık olarak düşünebiliriz.

⁴ Şükrü Dokur, S.Yüksel Kaygusuz, **Amortismanlar : Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları ile Uyumlu**, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2005, Sayfa 1

⁵ Çiğdem Çelik, ”Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi”, **Marmara Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2009, Sayfa 14, (A.y.e: Ümit Ataman, Genel Muhasebe Cilt I, 6.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2005, Sayfa: 227) (Çevrimiçi) <http://tez2.yok.gov.tr/>, 16.02.2011

⁶ Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, Sayfa 313 (A.y.e: Nevzat Saygılıoğlu, Hüsamettin Biçer, İşletmelerde Vergi ve Muhasebe, Vergi Yayınları, Ankara, 1982, Sayfa: 153)

Öte yandan amortisman işleminin yapılmaması halinde bilanço doğru bilgi vermeyecek, aktif toplamı yüksek görünecek ve gerçekçi olmayan (fiktif) kâr doğacak ya da zarar olması gerekenden daha az görünecektir.

Bu durum doğru raporlama ve gerçekçi hedefler belirleme açısından sakıncalı olacaktır.

Amortisman ayrılmasını etkileyen unsurları ise aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür.⁷

Fiziki Etkenler: Fiziki etkenler içerisinde yer alan unsurlar, duran varlıkların fiziki yapısı ve buna bağlı olarak değerindeki kaybın karşılığı olarak amortisman ayrılmasının gerektiğini göstermektedir.

Fiziki etkenler arasında aşağıdaki unsurlar yer almaktadır:

- Yıpranma ve aşınma,
- Bozulma veya eskime,
- Duran varlığın olağanüstü durum nedeni ile kullanılamaz hale gelmesi,
- Bakım ve onarımının gerektiği gibi yapılamaması,
- Teknik ömür tahmininin yanlış yapılması.

Teknolojik Etkenler: Fiziki etkenlerden ziyade teknolojiye uyum sağlamak ve rekabetçi stratejinin gereklerine cevap vermek amacı ile duran varlıkların yenilenmesi ve temininde amortisman ön plana çıkmaktadır.

Teknolojik etkenler arasında aşağıdaki unsurlar yer almaktadır:

- Pazar koşullarındaki değişiklik,
- Talep yapısında değişiklik,
- Teknolojik gelişme sonucu yenilenme ihtiyacı,
- Üretim yapısında değişiklik.

⁷ DOKUR, KAYGUSUZ, a.g.e. , Sayfa: 3 ve 4

Diğer Etkenler: Diğer etkenlerde ise duran varlığın kullanım süresini belirleyen yasal sınırlamalar ve doğal etkenler dikkate alınarak amortisman ayrılma gerekliliği ön plana çıkmaktadır.

Diğer etkenler arasında aşağıdaki unsurlar yer almaktadır:

- Yasal sınırlamalar,
- Kullanım hakkının sona ermesi,
- Doğal varlıkların tükenmesi.

Bu bölümde, amortisman kavramının iktisadi kıymetlerde, yıpranma, eskime, teknolojik değişim, fiziki etkenler ve sair sebeplerle meydana gelmesi muhtemel değer azalışları karşısında ayrılan bir tür karşılık olarak düşünülebileceğini izah etmeye çalıştık. Amortisman ayırmanın temel amacını ise, mali tabloların doğru raporlanması ve işletmeye sağlayacağı dolaylı nakit desteği anlamına gelen vergi avantajı olarak özetledik.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE AMORTİSMAN

Önceki bölümde amortisman ve itfa kavramlarını tanımlamış ve konunun en önemli yasal dayanağı olan Vergi Usul Kanunu hakkında kısaca bilgi vermiştik. Bu bölümde ise vergi mevzuatımız açısından amortisman ve itfa konusunun detaylarına ineceğiz. Çalışmamızın bu bölümünde, VUK'a göre amortisman konusunun yanı sıra, amortisman tabi kıymetlerin neler olduğu, maddi duran varlık ve maddi olmayan duran varlık kavramlarının ne anlama geldiği açıklanacak, amortisman tabi tutar (ATİK değeri) ve amortisman koşulları gibi hususlar etraflıca anlatılacaktır.

2.1. Amortismanın Konusu

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder. Değeri 01.01.2011'den itibaren 700 Türk Lirasını aşmayan peştemallıklar (işletme değeri, hava parası gibi maddi olmayan unsurlara fiilen yapılan harcamalar ¹) ile işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır (VUK 313.Md.).

VUK'un 313.maddesinde yer alan yukarıdaki ifadelere göre amortisman uygulamasına tabi olan varlıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri (*) ve teferruatı (VUK 269.md.),
- Tesisat ve makineler (VUK 269.md),
- Gemiler ve diğer taşıtlar (VUK 269.md),
- Gayrimaddi haklar (VUK 269.md),

¹ (Çevrimiçi)

www.muhasabenet.net/mh_0607_serefiye%20veya%20pestamallikta%20amortisman.html,

03.04.2011

(*) **Mütemmim Cüz:** Tamamlayıcı unsur, bir bütünü tamamlayan parçaların her biri

- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri (VUK 282'nci maddesine göre, *ilk tesis ve taazzuv giderleri* olarak tanımlanan bu harcamaların aktifleştirilmesi ihtiyaridir.)
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaş eşyalar (VUK 313.md),
- Sinema filmleri (VUK 313.md).

Yukarıda sıralanan varlıkların maliyet bedelleri hesaplanırken, kredi ya da finansal kiralama yolu ile edinilen varlıkların elde edildikleri yıla isabet den faiz ve kur farkları maliyete ilave edilecek, sonraki dönemlere isabet eden faizler ya da kur farkları ise gider veya maliyet yazılabilecektir. ²

2.2. Amortisman Ayırabilmenin Temel Şartları

2.2.1. Aktife Girme ve Fiilen Kullanılma

VUK'un 320.maddesinde "Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar." denilmektedir. Aynı kanunun 313.maddesinde ise "...işletmede bir yıldan fazla kullanılan..." kıymetlerin amortismanına tabi olabileceği ikinci bölümün giriş kısmında ifade edilmişti.

İşletmede kullanılma deyimi, iktisadi kıymetin işletmenin aktifinde kayıtlı olmasını ve bilfiil kullanılmasını kapsamaktadır... Envantere alınma, envanter defterinin ayrı bir yerinde, amortisman defterinde, amortisman listelerinde gösterilmeyi ifade etmektedir (VUK mad. 189).³

Aktife girme ve kayıt altına alma hususunu temelde fatura v.b. belgeler ile satın alma olarak anlamak gerekir. Fatura ile iktisap edilen kıymeti yasal süresi içinde defterlere kaydetmek ve amortisman listelerine dahil etmekle amortisman ayırabilme süresi başlamış olur. Ancak amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (ATİK) fatura ile alınmadığı durumlarda mesela tescile tabi işlemlerle alınan sabit kıymetlerin durumu nasıl olacaktır? Bu konu ile ilgili VUK'nun 365 sıra no'lu Genel Tebliği'nde,

² Uğur Kaya, "Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması", **Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, t.y., Sayfa :3 (Çevrimiçi)

http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=66&Itemid=92, 16.02.2011

³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul, 2010, Sayfa: 1106

“Bu kapsamda kullanılabilmesi kayıt ve tescile tabi taşıtların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; aktife alındıkları dönemden itibaren amortismanına tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.” hükmü yer almıştır.

Bu durumda mesela bir otomobilin fatura ile iktisap edilmemiş olsa dahi ruhsat tescil işleminin yapılmış olması ve kayıtlara alınması amortisman ayırabilmek için yeterli olacaktır. Aynı durumun gayrimenkul alımı içinde emsal olabileceğini ifade edebiliriz. Zira taşınmazlarda mülkiyet devri için tapu tescili yeterlidir.

Bir diğer husus ise sabit kıymetin işletmede fiilen kullanılmaması durumunda amortisman ayrılıp ayrılamayacağı sorusudur. VUK’un 365 sıra no’lu Genel Tebliği bu hususa da açıklık getirmiştir. Tebliğde, *“mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerlendirme gününde envantere dahil olan ve kullanılma şartı aranmaksızın kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılacaktır.”* hükmü vardır.

Bu hükmün Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki uygulamalar açısından “gider yazabilme” tartışması doğurduğu söylenebilir. Burada işletmenin gelir elde etmek için kullanmadığı, diğer bir ifade ile ticari iş ve işlemleri için değerlendirmedeği bir sabit kıymetin giderleştirilmesi kimi uygulamacılar tarafından eleştirilmektedir. Mesela bir apartman dairesi satın alan işletmenin bu daireden bir kira geliri elde etmemesi ya da ticaret siciline tescil edilmiş faaliyetine uygun bir amaç için kullanmamış olması durumunda bu daire için hesaplayacağı amortisman giderini Kâr/Zarar Tablosuna gider olarak yansıtabilecek midir? Burada Tebliğ hükmü *“kullanılma şartı aranmaksızın kullanılmaya hazır halde bulunmayı”* yeterli görmüştür. Yani fiilen kullanmak yerine “tasarruf edebilme” şartı öncelikli olarak aranmaktadır. Burada işletmeye kayıtlı olması ve üzerinde tasarruf edebilme yetkisi birlikte aranır. Maliye Bakanlığı’nın merkez denetim birimlerinden olan Hesap Uzmanları Kurulu’nun görüşü de bu yöndedir: *“Envantere kayıtlı olma koşulu iktisadi kıymetin işletmenin tasarrufunda bulunma koşulu ile birlikte değerlendirilmelidir...İşletme bünyesinde meydana getirilen ancak işletme tasarrufunda bulunmayan iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayrılamaz...Diğer yandan işletmede kayıtlı olmayan ancak tasarruf edebilme imkanı*

olan kıymetler içinde amortisman gideri hesaplanamaz. Mesela işletme ortaklarından birine ait olan otomobil için şirket için kullanılsa bile amortisman hesaplanıp gider yazılamaz.”⁴ Netice itibari ile, amortisman tabi iktisadi kıymetin kullanılmış olmasına gerek olmayıp, aktifte kayıtlı bulunması yeterlidir.⁵

2.2.2. Kullanım Süresi

Kullanılabileceği süre bir yılı aşan kıymetler için amortisman ayrılabilir, bir yıldan daha az kullanılabilecek kıymetler ise doğrudan gider yazılabilecektir. Bu konu ile ilgili örnek bizzat 365 sıra no’lu VUK Genel Tebliği’nde yer almıştır:

“kullanıldıkları proses gereği faydalı ömürleri bir yıl olan alüminyum ekstrüzyon kalıplarının amortisman tabi iktisadi kıymet olarak dikkate alınmaması ve işletme malzemesi olarak değerlendirilip muhasebe kayıtlarına doğrudan gider olarak intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.”

Kullanım süresi bir yılı aşan kıymetleri “iktisadi kıymet” olarak nitelendirebiliriz. Burada “faydalı ömür” kavramı ile karşılaşırız. 5024 sayılı yasa ile getirilen faydalı ömür esasını ilerleyen kısımlarda irdedeceğiz. Ancak faydalı ömür ya da kullanım süresi belirlenirken sabit kıymetin yılın hangi döneminde alındığı önemli değildir. İktisadi kıymetin alındığı yıl için tam yıl amortisman ayrılır. Mesela 31.12.2010 tarihinde aktifleştirilmiş olan bir ATİK’in değeri 100.000,00 TL. olsun ve yıllık amortisman oranı da %20 olarak belirlenmiş olsun. Burada bir yıllık amortisman tutarının tamamı (100.000,00 TL. x 0,20 = 20.000,00 TL.) değerlendirme günü olan 31.12.2010 tarihi itibari ile gider yazılabilecektir.

Aktife alınan -ancak yılın son günü kullanılabilecek- bir iktisadi kıymet için amortisman ayrılabilmesi ilkesi, bu iktisadi kıymetin yıpranmadığı halde yıpranabilecek olduğunun kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır.⁶ Yani yılın son günü de alınmış olsa bu iktisadi kıymetin kullanım süresinden bir yıl düşülmüş olur.

2.2.3. Had Uygulaması

Bir varlığın amortisman tabi iktisadi kıymet (ATİK) sayılabilmesi için maliyet değerinin belli bir tutarın üzerinde olması gerekmektedir. Mesela, 2011 yılı içinde

⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, Sayfa: 1106-1107

⁵ Safiye Öngen, **Vergi Muhasebesi**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000, Sayfa 1

⁶ BIYIK ve KIRATLI, a.g.e., Sayfa: 320

aktife alınacak iktisadi kıymetlerin değeri 700 TL. ve üzerinde olursa ATİK vasfını haizdirler.⁷ VUK'nun 402 sıra no'lu Genel Tebliği ekinde yer alan listeye göre 01.01.2011 tarihinden geçerli olmak üzere ‘‘doğrudan gider yazılacak demirbaş sınırı’’ 700 TL. olarak belirlenmiştir. Bu tutarın üstünde kalan demirbaşlar ise tek seferde gider yazılamaz, ancak yıllara yaygın olarak belirlenen yönteme göre amortisman yolu ile giderleştirilebilir.

Azami tutarın tespitinde aynı bütünün parçaları birlikte ele alınır. Yani *iktisadi ve teknik bütünlük* aranır. Mesela bir bilgisayarın ilk alımında; klavye, kasa ve monitör gibi parçalar birlikte kıymetlendirilerek belirlenen maliyet bedeli üzerinden topluca amortismanına tabi tutulmalıdır. Ancak arıza yapan klavyenin tamir edilmesi için katlanılan masraf gider yazılabileceği gibi, arızanın giderilememesi durumunda sonradan alınan yeni klavye bu kez tek başına değerlendirilip, maliyet bedeli belirlenen haddin altında ise doğrudan gider yazılabilecektir. Ancak tek başına değerlendirilen klavyenin iktisap bedeli VUK 402 seri no'lu Genel Tebliğde belirtilen 700 TL.'nin üzerindeyse tek seferde gider yazılmayacak, ancak amortisman yolu ile giderleştirilebilecektir.

2.3. Arsa ve Arazide Amortisman

Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak:

1. Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, 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 (VUK 314.Md.).

VUK 314'ncü madde hükümlerinden anlaşılacağı üzere üzerinde herhangi bir inşaat, bina ve müştemilatı olmayan arsa ve araziler amortismanına tabi değildir. Zira boş arsa ve araziler yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalmayan iktisadi kıymetlerden sayılmaktadır (VUK 313.md). Gayrimenkullerde satın alma bedelinin ve başkaca bir takım giderlerin maliyet bedelini oluşturacağı VUK 270. Maddesinde

⁷ (Çevrimiçi)

www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/VergiUsul_Kanunu/402_serno_vuk_genteb_ek.htm , 30.03.2011

yer almıştır. VUK 271. maddesinde ise İnşa edilen binalarda inşa ve imal giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği açık hükmü vardır. Yani bir arsanın üzerine yapılan binanın inşa giderlerinin üzerine arsa bedelinin de eklenerek, maliyetin tespit edilmesi, bir anlamda amortisman tabi tutarın bu şekilde hesaplanması mevzuatımız açısından yerinde bir uygulama olarak değerlendirilmektedir.

Danıştay 11. Dairesi, arsa payı karşılığında inşa edilen bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslim tarihinde *“ortada boş arsa bulunmadığı”* gerekçesi ile amortisman ayrılabilceğini belirtmiştir (26.05.1999 tarih ve 1999/2086 sayılı Danıştay Kararı).⁸

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40. Maddesinde *“ Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği”* hükmü vardır. Hal böyleyken, arsa üzerine, işletmenin ticari faaliyetleri ile illiyet bağı kurulamayan, iktisadi ve teknik açıdan bütünlük arz etmeyen ya da faaliyetlerin sevk ve idaresi için kullanılmayan bir binanın inşa edilmesi durumunda bu binanın maliyetinin amortisman tabi tutularak gider yazılmasının uygun olmayacağı mesleki kanaatimizdir. Uygulamada ihtilafli olan bu durum daha çok 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun konusuna girdiğinden çalışmamızda detaylandırılmayacaktır.

Arsa ve arazide amortisman hususunu bir örnekle tamamlayalım:

Örnek: (A) Şirketi 01.03.2010 tarihinde, ileride üzerine bina yapmak amacıyla boş bir arsayı satın alıyor. Arsa bedeli 25.000,00 olsun ve banka kanalı ile ödensin. Arsanın aktife giriş kaydını yapalım. Kolay anlaşılabilir olması açısından Katma Değer Vergisi (KDV) ve Tek Düzen Hesap Planı (TDHP)⁹ alt hesap açma işlemi ihmal edilmiştir.

-----01.03.2009-----
250 Arazi ve Arsalar Hs. 25.000,00
102 Bankalar Hs. 25.000,00

⁸ İslam Çankaya, **Muhasebecilerin El Kitabı**, II.Cilt, Meslek Yapıtları Yayınları, Ankara, 2008, Sayfa: 1847

⁹ 1 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği R.G. Tarihi: 26/12/1992 R.G. Sayısı: 21447 (M)

Şirket muhtelif zamanlarda 100.000,00 TL. tutarında bir harcama yaparak arsanın üzerine bir fabrika binası inşa ediyor. Ödemelerin tamamının banka üzerinden yapıldığını varsayalım.

-----/-----
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs. 100.000,00

102 Bankalar Hs. 100.000,00

Şimdide amortisman tabi tutarı tespit etmek amacı ile maliyet bedelini oluşturacak unsurları birleştirelim.

-----10.11.2010-----

252 Binalar Hs. 125.000,00

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs. 100.000,00

250 Arazi ve Arsalar 25.000,00

Burada amortisman esas tutar 125.000,00 TL. olarak tespit edilmiştir. Bütün bu açıklamalarla, aktife alınan boş arsa ve araziler için amortisman ayrılamayacağı dolayısı ile boş arazinin maliyet bedelinin gidere dönüştürülemeyeceği anlatılmaya çalışılmıştır.

2.4. Amortisman Ayırma Yöntemleri

Türk Vergi Mevzuatında 01.01.2004 tarihi amortismanlar açısından son derece önemlidir. Bu tarihten önce mükellefler %20 oranını aşmamak şartı ile serbestçe belirleyecekleri oranlar ile ATİK değerlerini yok edebiliyorlardı. Sadece arazi ve binalar ile daha yüksek bir oranla amorti edilmesi gereken sabit kıymet olursa bunlar Maliye Bakanlığınca (MB) belirlenecek oranlar üzerinden yok edilebilirdi. VUK 315. Madde hükümleri bu şekilde iken 5024 sayılı torba yasanın 3. Maddesi ile 01.01.2004'ten sonrası için artık " faydalı ömür" kavramı ve Bakanlığın "tam otoritesi" uygulama alanına girmiş oldu. Madde metni aşağıdaki şekilde değiştirildi:

"Mükellefler amortisman tabi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır. (VUK 315.Md.)"

Görüldüğü üzere ilgili tarihten önceki serbestlik artık tamamen MB'nın kontrolüne bırakılmıştır. Bakanlıkta yayımladığı tebliğlerle bu yetkisini kullanmıştır. Vergi Usul Kanununun 333, 339, 365, 389 ve 399 sıra no'lu Genel Tebliği, MB'nın sektörel kodlarla tespit etmeye çalıştığı faydalı ömürler üzerinden hesaplanan amortisman oranlarını içermektedir.

Burada “**Faydalı Ömür**” kavramını biraz açalım. Faydalı ömür; amortisman tabii işletme varlıklarının beklenen kullanım süresi olarak tanımlanabilir.

Kapsam bakımından faydalı ömür, bir varlığın fiziksel olarak tüm kullanım ömründen daha dar bir anlamı ifade etmektedir. Yani bir makinenin yararlı ömrü ile fiziksel ömrü genellikle aynı değildir. Bir makine yıllarca üretim yapabilir. Ancak zaman geçtikçe fiziksel ve ekonomik etkenler nedeni ile bu makine ile üretim yapmaya devam etmek, yüksek üretim maliyeti nedeni ile uygun olmayabilir.¹⁰

2.4.1. Normal Amortisman Yöntemi

Eşit oranlarla ve belirlenen yararlanma süresine (faydalı ömür) göre amortisman ayrılması ve sürenin sonunda kıymetin değerinin tamamen yok edilmesi “*normal amortisman yöntemi*” olarak adlandırılır.

Örnek: İşletme 25.000,00 TL. değerinde hafif kamyon (kamyonet) almıştır. Maliye Bakanlığı kamyonetlerde ekonomik ömrü 4 yıl olarak belirlemiştir. O halde normal amortisman yöntemine göre alınan araç %25 oranı üzerinden 4 yıl boyunca eşit yüzdelerle yok edilecektir.

Tablo I : Vergi Usul Kanununa göre normal amortisman yöntemi

Yıllar	ATİK Değeri	Oran	Yıllık Amortisman Gideri	Net Değer (Kalan Tutar)
2010	25000	25,00%	6250	18750
2011	25000	25,00%	6250	12500
2012	25000	25,00%	6250	6250
2013	25000	25,00%	6250	0

¹⁰ Beyhan Marşap, “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi”, **ASMMMO Bülten**, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 02-06 Mart 2008, Sayfa: 142-143

Görüldüğü üzere her yıl ayrılan amortisman tutarı aynıdır ve son yıl ATİK değeri sıfırlanmıştır.

Normal amortisman yönteminde mükellefler ATİK değerini Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan olunan faydalı ömür ve oranlar üzerinden itfa ederler. Bu yöntem doğrusal veya sabit yöntem olarak da ifade edilir.¹¹

2.4.2. Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi (Azalan Bakiyeler Usulü)

VUK mükerrer 315.maddesinde sadece Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler bu yöntemi kullanabilirler. Uygulamada “hızlandırılmış amortisman” olarak tabir edilen Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman (ABUA) normal amortisman oranının 2 (iki) katı olarak uygulanır ancak üst sınır %50’dir. Diğer bir ifade ile bir ATİK için ayrılacak en yüksek amortisman oranı %50 olacaktır. VUK Mükerrer 315. Madde ABUA uygulamasını aşağıdaki gibi izah etmiştir:

*“Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismana tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50’yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.”*¹²

Örnek: Karşılaştırma yapabilmek amacı ile yukarıda ki örneğimizi bu kez ABUA Yöntemi için kullanalım. Bu kez söz konusu kamyonetin maliyet değeri %50 oranı üzerinden 4 yıl içinde yok edilecek ancak yıllık amortisman gideri eşit tutarlarda olmayacaktır.

¹¹ MARŞAP, a.g.m., Sayfa: 147-148

¹² VUK 315.Md. (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/index.php?id=1028, 05.12.2010

Tablo II : Vergi Usul Kanununa göre Azalan Bakiyeler Usulü

Yıllar	ATİK Değeri	Oran	Yıllık Amortisman Gideri	Net Değer (Kalan Tutar)
2010	25000	50,00%	12500	12500
2011	25000	50,00%	6250	6250
2012	25000	50,00%	3125	3125
2013	25000	50,00%	3125	0

Görüldüğü üzere her yıl ayrılan amortisman tutarı farklıdır ancak son yıl ATİK değeri sıfırlanmıştır. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, önceki yılda ayrılmış olan toplam amortisman gideri düşülerek bulunmaktadır. ABUA yönteminin Türk Vergi Mevzuatındaki uygulaması, her yıl amortisman ayrılacak tutarı yarıya indiren (double declining) bir uygulama şeklindedir. ¹³

Azalan Bakiyeler Usulü ile amortisman ayıran mükelleflerin ilk yıllarda vergi avantajı sağladığı, yatırımlarını artırdığı ve mevcut yatırımlarının yenilenmesine katkı sağladığı düşünülürken, bu yöntemin işletmenin verimliliğini ve likiditesini artırmak amacı ile VUK’nda yer aldığı görüşleri mevcuttur. ¹⁴

Bu usul uygulandığında, ilk yıllar daha yüksek tutarlardaki amortisman ayrımıyla, indirimde yükseleceğinden avantaj artacaktır. Azalan bakiyeler usulünden yararlanamayanlara nazaran bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu usulden yararlanmakla ikinci bir avantaj elde etmektedirler. ¹⁵

2.4.3. Madenlerde ve Taş Ocaklarında Amortisman

Madenlerde Amortisman konusu aslında bir yöntem değildir. VUK’nda tanımlı olan yöntemlerin haricinde oran belirlenebilen bir husus olduğu için bu bölümde izah etmeyi uygun gördük. Bu konu, amortisman oranlarının Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’nın birlikte belirleyici olduğu istisnai bir husustur.

213 sayılı VUK’nun 316. Maddesinde ;

¹³ MARŞAP, a.g.m., Sayfa: 148

¹⁴ Ali Deran, Sıtkı Yakupçebioğlu, “Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı: 104, Ağustos 2006 (A.y.e.: N.Kemal Gürbüz, Necati Perçin, Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, Ankara, 1997, Sayfa:104)

¹⁵ Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, **Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998, Sayfa 432

“İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri gözönünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.” denilmektedir.

Yaptığımız çalışma açısından dikkat edeceğimiz en önemli nokta, Maliye Bakanlığı'nın önceden ilan ettiği oranlar üzerinden değil, ilgililerin müracaatı üzerine Maliye ve Sanayi Bakanlıklarının belirleyeceği oranlar üzerinden amortisman uygulaması yapılacağıdır.

Madenlerde amortisman uygulaması için “imtiyaz hakkı” veya “maliyet bedeli” esas alınır. Maliye Bakanlığı'nın benimsediği uygulamaya göre imtiyaz bedeli; arama giderleri dahil imtiyazın elde edilmesi dolayısı ile yapılan giderleri ifade etmektedir.

Maliyet Bedeli ise VUK'nun 262.maddesinden hareketle; maden ocağının imtiyaz hakkının sahibinden ya da devletten satın alınarak elde edilmesi karşılığında ödenen bedel ile müteferri giderlerin toplamı olarak tanımlanabilir.¹⁶

2.4.4. Olağanüstü (Fevkalade) Amortisman

Fevkalede Amortisman VUK 317. Maddesinde izah edilmiştir:

“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.”

Madde metninden de anlaşılacağı üzere bir anlamda mücbir sebep sayılabilecek olağanüstü hallerde bu yöntem kullanılır. Bu gibi durumlarda ilan edilmiş oranların

¹⁶ Koray Ateş, **500 Konuda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, Sayfa 386

kullanılması söz konusu değildir. Tıpkı madenlerde olduğu gibi ilgililerin müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı ve diğer bakanlıkların koordinasyonu ile belirlenen oranlar söz konusu olmaktadır. Dikkat edileceği üzere kanun maddesinde ‘‘her işletme için ayrı ayrı’’ oran belirlemesi yapılacağı hükmü vardır. Bu yöntemin bir amortisman yöntemi olmadığı görüşünde olanlarda vardır:

*‘‘Fevkalade amortisman uygulaması bir amortisman yöntemi değildir. Amortisman yöntemi olabilmesi için varlık maliyetinin sistematik bir dağıtım esasını belirliyor olması gerekir’’*¹⁷

2.4.5. Kıst Amortisman Uygulaması

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir (VUK 320’nci Md.). Bu uygulama 01.01.1995 tarihinden geçerli olmak üzere sadece binek otomobiller için geçerlidir. (4108 sayılı torba yasanın 6. Maddesi ile değişik 4008 sayılı torba yasanın 12. Maddesi)¹⁸

Anlaşılacağı üzere binek otomobil kiralaması yapan ya da sair surette işletenler kıst amortisman uygulamak zorunda değildir. Kıst amortisman uygulamasının ayrıca bir amortisman yöntemi olmadığını,¹⁹ aktife kayıtlı binek otomobiller için normal veya azalan bakiyeler usulünün her ikisinin de uygulanabileceği özel bir uygulama olduğunu savunanlar ağırlıktadır. Konuyu normal amortisman yöntemine göre bir örnekle somutlaştırmaya çalışalım.

Örnek: 23.08.2010 tarihinde (X) A.Ş.’nin aktifine giren bir binek otomobil için Maliye Bakanlığı’nın tespit ettiği oran (Otomobiller ve taksiler - Jipler ve arazi

¹⁷ MARŞAP, a.g.m., Sayfa: 149

¹⁸ (Çevrimiçi) www.mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx, 07.12.2010

¹⁹ Cemal Elitaş, Yılmaz Akyüz, Handan Bulca, ‘‘Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması’’, **Mali Çözüm**, Sayı: 94, Temmuz-Ağustos 2009, Sayfa: 21

taşıtları dahil) %20'dir. Yani bu otomobil için amortisman ayrılması durumunda en fazla beş yıl içinde eritilmesi gerekmektedir.

Tablo III : Vergi Usul Kanununa Göre Kıst Amortisman Uygulaması

Yıllar	ATİK Değeri (TL)	Oran	Yıllık Amortisman Gideri (TL)	Net Değer (Kalan Tutar – TL)
2010	50.000	20,00%	4.167	45.833
2011	50.000	20,00%	10.000	35.833
2012	50.000	20,00%	10.000	25.833
2013	50.000	20,00%	10.000	15.833
2014	50.000	20,00%	15.833	0

Tablodan da anlaşılacağı üzere, önce ATİK değerinin yıllık amortisman tutarı bulunmuş, 1 aylık tutarın tespiti için 12'ye bölünmüş ve aylık amortisman tutarı belirlenmiştir.

VUK 320. Madde hükmünde “... aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır.” denildiğinden otomobilin alındığı Ağustos ayında 1 aylık amortisman gideri tam ay üzerinden hesaplanmıştır. 1 aylık amortisman gideri de kalan ay sayısı ile (Ağustos – Aralık arası toplam 5 ay) çarpılmak sureti ile otomobilin aktife girdiği yılın amortisman gideri hesaplanmıştır.

Son yıla gelindiğinde ise VUK'nun 320. Maddesinde yer alan “Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.” hükmü mucibince birinci yıl ayrılmayan 5.833 TL. yıllık amortisman giderine ilave edilmiştir. Yani son yıla ilave ettiğimiz 5.833 TL. ilk yıl ayırdığımız 4.167 TL. ile toplandığında normal amortisman yöntemi ile hesaplanan yıllık 10.000 TL. amortisman tutarına eşit olmaktadır.

2.5. Yöntemler Arası Geçiş ve Yöntemlerin Mukayesesi

Yöntemlerin kıyasından önce vergi mevzuatı açısından yöntemler arası geçişleri izah edelim. Öncelikle bir iktisadi kıymet için aynı yıl içinde normal amortisman yöntemi ya da azalan bakiyeler usulünden sadece birisi uygulanabilir. Sabit kıymetin aktife girdiği yılda ‘normal amortisman’ yöntemi seçilmiş ise amortisman süresinin

sonuna kadar bu yöntem terk edilemez. Ancak aktife giriş yılında ‘‘azalan bakiyeler’’ usulü seçilmiş ise sonraki yıllarda normal usule dönülebilir.

Yöntem değişikliğinin yapıldığı yıl itibari ile kalan aktif değer (ATİK Değeri – Birikmiş Amortisman = Net Değer) yine kalan amortisman süresine bölünerek eşit miktarlarda yok edilir. Vergi mükellefleri yöntem değişikliği keyfiyetini ilgili yıl beyannamelerinin dipnotlarında belirtmek zorundadır.

Normal Amortisman yönteminde her yıl eşit miktarlarda amortisman ayrılmakta ve çalışmamızın önceki bölümlerinde izah ettiğimiz ‘‘belirlenen faydalı ömür’’ süresi içinde ATİK değeri yok edilmektedir. Bu yöntem kullanılmaya başlanıldığında sonradan değiştirilemeyeceğini yani hızlandırılmış amortisman dönüş yapılamayacağını da yukarıda kesinleştirmiştik. Dolayısı ile bu yöntemin kendi içinde bir kıyası söz konusu olmayacaktır.

Çalışmamızın 2.4.2 bölümünde ayrıntılı olarak anlattığımız Azalan Bakiyeler yöntemi ise sabit kıymetin aktife giriş yılında kullanılmaya başlandıktan sonra değiştirilebilmektedir. Bu husus VUK’nun Mükerrer 320.Maddesinde çok açık bir şekilde belirtilmiştir. Peki bir mükellef hızlandırılmış amortismandan normal amortisman dönerse ne gibi avantajı ya da dezavantajı olacaktır? Bir örnekle bunu izah etmeye çalışalım:

Faydalı ömrü 5 yıl olan ve %20 oranında amortisman ayrılan bir sabit kıymet üzerinden yöntem değişikliğinin etkilerini tablo üzerinden inceleyelim.

Tablo IV.I. Hızlandırılmış Amortismanına göre

Yıllar	ATİK Değeri	Oran	Yıllık Amortisman Gideri	Net Değer (Kalan Tutar)
2010	20000	40,00%	8000	12000
2011	12000	40,00%	4800	7200
2012	7200	40,00%	2880	4320
2013	4320	40,00%	1728	2592
2014	2592	40,00%	2592	0

TOPLAM 20.000 TL.

Tablo IV.II. Hızlandırılmış Amortismandan Normal Amortismanına Geçiş

Yıllar	ATİK Değeri	Oran	Yıllık Amortisman Gideri	Net Değer (Kalan Tutar)
2010	20000	40,00%	8000	12000
2011	12000	40,00%	4800	7200
2012	7200	33,33%	2400	4800
2013	7200	33,33%	2400	2400
2014	7200	33,33%	2400	0

TOPLAM 20.000 TL.

Birinci tabloya göre, işletmenin yöntem değiştirmeden azalan bakiyeler usulü ile amortisman hesaplaması durumunda her yıl kalan değer %40'ı amortisman gideri yazılmakta, son yılda kalan değer ise herhangi bir oranlamaya tabi tutulmaksızın doğrudan giderleştirilebilmektedir.

İkinci tabloda ise, 3. yıldan itibaren kalan değer eşit oranlarda yok edildiğini görüyoruz. Yine son yıla gelindiğinde oranlama yapılmadan kalan değer bütünüyle gider yazılabileceğini, diğer bir anlatımla aktiflerden çıkartılabileceği anlaşılmaktadır. VUK'nun 320.Maddesine uygun olarak, ilk 2 yılda %20 oranı üzerinden azalan bakiyeler usulü uygulanmış, hızlandırma yöntemi ile ($0,20 * 2 = \%40$) oran yüksek alınmıştır. Normal amortisman yöntemine geçtiğimiz 3'ncü yıldan itibaren ise amortisman süresinin dolmasına 3 yıl kaldığından kalan net tutar olan 7.200 TL.'nin 3 yılda yok edildiği ($1/3 = \sim 0,333$) görülmektedir.

Meseleye vergi avantajı açısından bakacak olursak;

-Birinci yılda ve ikinci yılda ayrılan amortisman giderleri iki tabloda da aynıdır.

-Üçüncü yılda, yöntem değişikliği yapılmadığı takdirde yaklaşık 1.2 kat daha fazla tutarın gider yazılabileceğinin mümkün olacağı, dolayısıyla bu dönemde yöntem değiştirmenin ödenecek vergiyi yükselteceği yani nakdi açıdan avantajlı olmayacağı anlaşılmaktadır.

-Dördüncü yılda ve beşinci yılda ise yöntem değiştirmenin avantajı ortaya çıkmaktadır. 4'ncü yılda normal amortismanla birlikte hesaplanan amortisman gideri, hızlandırılmış amortismanla göre hesaplanan tutardan yaklaşık 1,39 kat

($2400/1728 = \sim 1,39$), 5'nci yılda ise yaklaşık 1.85 kat daha fazladır ($4800 / 2592 = \sim 1,85$).

Görüleceği üzere, 3'ncü yılda yöntem değişikliğine gidilmesi halinde azalan bakiyeler yöntemine göre gider yazılabilecek tutarın ancak %85'i ($7200 * 0,40 = 2880 > 7200 * 0,333 = \sim 2400$) amortisman olarak ayrılacaktır ($2400/2880 = \sim 0,85$). O halde 3. Yılda yöntem değişikliğine gitmek akılcı olmayacaktır.

Örnekleme çalıştığımız amortisman yöntemleri arası geçiş konusu her bir işletme ve her bir sabit kıymet için ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Genel itibari ile amortisman süresinin son iki yılında normal amortismanına geçilmesi tavsiye edilse de; teknolojik eskime, yıpranma, paranın zaman değeri²⁰ gibi hususları göz önünde bulundurmamak ve buna göre karar vermek doğru olacaktır.

Bir işletme vergi matrahını düşürmek için son iki yılda yöntem değişikliğine gidebilir. Çünkü amortisman gideri nispeten yükselecek ve Ticari Kâr rakamı da bu doğrultuda düşecektir. Fakat bu işletme kredi kullanmak istediğinde bankalar işletmenin kredibilitesini ölçmek için kârlılık, aktif büyüklüğü gibi unsurları göz önünde bulunduracaklardır. Her bankanın şartları farklı olsa da borçlanma karşılığında yeterli büyüklükte aktifi olmayan ya da ticari anlamda kârı düşük olan bir firmaya kredi vermek –müşteri devamlılığı, güven duyma v.s. gibi özel durumlar haricinde- uygulamada çok mümkün olmamaktadır. Böyle bir durumda,

mükelleflerin yabancı kaynak kullanabilmek için –piyasada mali tablo makyajlaması olarak tanımlanan- Gelir Tablosu ve Bilanço kalemleri üzerinde oynama yaparak bankalara fiili durumun dışında yanıltıcı tablolar sunmaya çalıştığı bilinmektedir.

2.6. Amortisman Hesaplarının Takibi

Önceki bölümlerde ayrıntılı olarak izah etmeye çalıştığımız amortisman işlemleri sonucunda hesaplanacak tutarların hem vergi hesaplamalarındaki etkisi hem de mali tabloların doğruluğu açısından nasıl takip edileceği VUK'nun 321.Maddesinde açıklanmıştır:

²⁰ DERAN, YAKUPÇEBİOĞLU, a.g.m., Bölüm: 2.6.4, S.p. (S.y.)

“Bu bölüm gereğince hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartı ile ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması caizdir.”²¹

Örnek: Yıldırım Gıda A.Ş. 2010 yılında Kurum Geçici Vergi Dönemleri itibari ile normal usule göre amortisman uygulaması yapmıştır. 3'er aylık Kurum Geçici Vergi dönemleri itibari ile hesaplanan büro demirbaşları amortisman tutarları aşağıdaki gibi olup oran %20 olarak alınmıştır (TL.) :

2010 yılı toplam amortismanı: **835.842,00 TL.**

31.03.2010	30.06.2010	30.09.2010	31.12.2010
213.824,00	198.890,00	204.786,00	218.342,00 (*)

(*) Dönem içinde yeni alınan ya da elden çıkartılan demirbaşlar olabileceği düşüncesi ile Kurum Geçici Vergi Dönemleri (KGV) itibari ile farklı tutarlar yazılmıştır.

1- 2010/1.KGV dönemi için amortisman gider kaydı:

Netleştirme Yöntemi: VUK 321.Maddenin cevaz verdiği bir kayıt olmakla birlikte, uygulamada pek kullanılmamaktadır. Bu kayıta amortisman tutarı iktisadi kıymetin bedelinden düşülmek sureti ile ATİK değeri direkt yok edilmektedir.

-----**31.03.2010**-----**Fiş No: 523**----(*)-----
770 Genel Yönetim Giderleri 213.824,00
255 Büro Demirbaşları Amortismanı 213.824,00

Dolaylı Yöntem: Uygulamada kullanılan yöntem, pasifte özel bir karşılık hesabı açılması şeklindedir. Tek Düzen Hesap Planında pasif karakterli aktif düzenleyici hesap olan 257 Birikmiş Amortismanlar hesabı sıkça kullanılmaktadır.

-----**31.03.2010**-----**Fiş No: 523**----(*)-----
770 Genel Yönetim Giderleri 213.824,00
257 Birikmiş Amortismanlar 213.824,00

(*) Diğer dönemler içinde aynı kayıtlar yapılır.

²¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Üçüncü Kısım Birinci Bölüm: Mevcutlarda Amortisman

2- Ya da kanun maddesinde ifade edildiği gibi pasifte uygun bir karşılık hesabı kullanılabilir.

Bu hesap doğrudan pasif karakterlidir ancak aktif düzenleyici hesap olarak kullanılmaz. Söz konusu karşılık hesabı yıl sonunda kapatılır.

-----**31.03.2010**-----**Fiş No: 523**-----

770 Genel Yönetim Giderleri 213.824,00

373 Maliyet Giderleri Karşılığı 213.824,00

-----**31.12.2010**-----**Fiş No: 3369**-----

373 Maliyet Giderleri Karşılığı 213.824,00

257 Birikmiş Amortismanlar 213.824,00

3- 31.12.2010 tarihi itibari ile toplam büro demirbaşı amortismanı için defter-i kebir (kümülatif) görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

-----**31.12.2010**-----**Fiş No: 3371**-----

770 Genel Yönetim Giderleri 835.842,00

257 Birikmiş Amortismanlar 835.842,00

4- Amortismanına tabi büro demirbaşlarının amortisman ayrılmasına esas olan maliyet değerinin 4.213.897,00 TL. olduğunu varsayalım.

Bu durumda 2010 yılından 2011 yılına devreden büro demirbaşı aktif değeri 3.378.055,00 TL. olacaktır (4.213.897,00 – 835.842,00 = 3.378.055,00).

257 Birikmiş Amortismanlar	255 Büro Demirbaşları
-B-----A-	-B-----A-
835.842,00	4.213.897,00

Bir netleştirme kaydı yapacak olursak;

-----**31.12.2010**-----**Fiş No: 3370**-----

257 Birikmiş Amortismanlar 835.842,00

255 Büro Demirbaşları 835.842,00

255 Büro Demirbaşları	257 Birikmiş Amortismanlar
-B-----A-	-B-----A-
835.842,00	835.842,00

T cetvellerinden de görüleceği üzere netleştirme yapıldığında hem aktif kıymet hesabı hem de amortisman hesabı 2010 yılında ayrılan amortisman tutarı kadar azalmaktadır. Yani 01.01.2011 itibari ile işletmenin büro demirbaşlarının aktif büyüklüğü artık 4.213.897,00 TL. yerine 3.378.055,00 TL. olarak dikkate alınmalıdır.

2.7. Özel Maliyetlerin İtfası

Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve VUK'nun 272'nci maddesinde yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır (VUK 327 Md.).²²

Özel Maliyet Bedeli: VUK'nun 272. maddesinde düzenlenen özel maliyet bedeli, kiralanan gayrimenkullerin kiracısı tarafından yapılan ve gayrimenkulün normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında kalan, gayrimenkulü genişletmek ve değerini devamlı olarak arttırmak amacı ile yapılan giderlerdir. Bilindiği üzere VUK'nun 269.maddesine göre "gayrimenkuller gibi değerlendirilen" ve kira konusu yapılmış duran varlıklar için yapılan benzer giderler de "Özel Maliyet Bedeli" kapsamındadır.²³

Bu husus 1 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'nde açıkça zikredilmiştir.

²² (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> , 12.12.2010

²³ ÇANKAYA, a.g.e., Sayfa: 1847

“Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefîyelerin izlendiği hesap grubudur.”²⁴

Tebliğ metninden de anlaşılacağı üzere işletmenin yararlandığı ya da yararlanmayı beklediği *“aktifleştirilen giderler”* Maddi Olmayan Duran Varlıklar/Haklar (MODV) olarak değerlendirilmektedir. Ancak burada *“fiziksel varlığı bulunmayan aktifleştirilmiş giderler”* ifadesinden anlaşılması gereken *“hak”* kavramıdır. Mesela kiralamış olduğu binada -ticari faaliyeti gerektirdiği için- ek bir oda yaptıran kiracının yaptığı inşaat harcaması (duvar, kapı, doğramalar v.s.) fiziken vardır. Bu durum çelişki gibi görünse de ilgili tebliğin 264-Özel Maliyetler hesabı açıklamasında yer alan, *“Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler”* ifadesi konuyu açıklığa kavuşturmuştur. Kiracı, özel maliyet vasfını haiz tüm harcamalarını kira süresi sonunda kiraya verene bırakacaktır. Bu durumda kiracı her ne kadar fiziki bir takım yatırımlar yapmış olsa da *“mülkiyet hakkı”* elde edememiş, kira süresi boyunca *“kullanım hakkı”* mevzubahis olmuştur.

Gayrimaddi haklar, V.U.K.’nın 269. maddesinde yer alan unsurlar içerisinde kapsamı en fazla tartışmalı olanlardır. Zira maddi olmayan varlıklar deyiminden ne anlaşılması gerektiği yeterince açık değildir. Bu cümleden olmak üzere belli başlı gayrimaddi haklar telif hakkı, patent (ihtira beratı), marka, ticaret ünvanı, know-how (ticari – teknik bilgi), kullanım hakkı ...v.b. olarak sayılabilir. Özellikle VUK mükerrer madde 290/2’ye göre kiracı finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin kullanma hakkını aktifleştirecek ve amortismanına tabi tutacaktır. Dolayısıyla finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetler kiracı tarafından artık gayrimaddi hak (maddi olmayan duran varlık) olarak değerlendirilecektir.²⁵

Yasal dayanağını açıkladığımız *“Özel Maliyet”* kavramı Bilanço mantığı açısından Gayr-i Maddi Duran Varlık olarak değerlendirilmektedir. Özel Maliyet Bedeli de

²⁴ R.G.: 26.12.1992-Mükerrer 21447, (Çevrimiçi) www.istanbulsmmodasi.org.tr/html.asp?id=4009, 18.12.2010

²⁵ Güray ÖĞREDİK, *“Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman”* (Çevrimiçi) www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=126, 18.12.2010

Maddi Olmayan Duran Varlıklar (MODV) sınıfında sayılacaktır. Zaten 1 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'nin Tek Düzen Hesap Planına ilişkin açıklamalar bölümünde 264 Özel Maliyetler hesabı açıklanırken, yukarıda Özel Maliyet Bedeli tanımında da ifade ettiğimiz üzere; *''Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulun kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan, varlıkların bedellerini kapsar''* denilmektedir.

Bütün bu açıklamalardan sonra *''Özel Maliyet Bedeli''* kavramının yasal açıdan temel özelliklerini özetleyecek olursak;

1. Üzerinde harcama yapılan gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetler işletmenin mülkiyetinde olmayacak yani kiralanmış olacaktır,
2. Harcamalar kiraya veren tarafından değil bizzat kiralayan tarafından yapılacaktır ve TDHP'na göre 264-Özel Maliyetler hesabında aktifleştirilecektir,
3. İtfa işlemine tabi harcama bedelleri, kira ya da işletme hakkı süresine göre *''eşit yüzdelerle''* itfa olacaktır, yani sadece normal amortisman yöntemi uygulanacak, azalan bakiyeler usulü uygulanamayacaktır,
4. Yapılan harcamalar, kiralanın gayrimenkul v.b. kıymetin değerini artırıcı özellikte olmalıdır,
5. Her yıl eşit yüzdelerle hesaplanan veya kira/işletme hakkının sona ermesi ile gider yazılan Özel Maliyet Bedeli itfa tutarları, TDHP'na göre ilgili gider hesabının karşılığında, maddi olmayan duran varlık bedellerinin, kullanılabilirleri süre içerisinde yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan 268-Birikmiş Amortismanlar hesabına kayıt edilecektir.
6. Kira süresi ya da işletme hakkı süresi bittiğinde, özel maliyet vasfını haiz kıymetler *''kiraya verene''* bırakılır.

Özel Maliyet Bedeli tespitinde yoruma açık hususlar ile uygulamacıların tereddüt ettiği tartışmalı noktaların varlığı tecrübi bilgi ile tespit edilmiştir. Mesela muhasebe müdürünün odasına takılan kapı gider mi yazılacak maliyete mi ilave edilecektir? Aynı husus binanın eskiyen boyası nedeni ile yapılan boya-badana harcamaları

içinde söz konusudur. Diğer bir anlatımla bu harcamalar 1 seri No'lu MSUGT'nde belirtilen normal bakım, onarım gideri mi sayılacak yoksa VUK'nun 327'nci maddesinde zikredilen varlıkların iktisadi kıymetlerini arttıran harcamalar olarak mı kabul edilecektir?

Burada harcamanın "özü" önem arz etmektedir. Binaya yapılan dış cephe boyası binayı güzel gösterecek ve değerini artıracaksa harcamalar maliyete ilave edilir. Müdürün odasına takılan kapı eskiyen kapının yerine takılmış ise tamir-bakım gideri olarak muhasebeleştirilmelidir. Ancak daha önce kapı yokken yeni kapı takılıyorsa ya da eski kapıya nispeten daha özellikli (sunta yerine çelik kapı takılması gibi) bir kapı takılmışsa gider yazmak yerine itfa yolu ile yok edilmek üzere maliyete eklenmesi mesleki kanaatimizdir.

Özel maliyetler açısından önem arz eden bir diğer husus ise "süre" meselesidir. VUK'nun 327'nci maddesi kira ve işletme hakkı süresinden bahsetmiş ve itfa işlemini ATİK bedeli / kira süresi şeklinde formüle etmiştir. Aynı maddede kira süresi veya kullanım hakkı dolmadan kiraya konu iktisadi kıymet terk edilse bile kalan maliyet tutarının terkin gerçekleştiği yılda veya kıymetin kiracı tarafından satın alınması halinde satışın gerçekleştiği yılda kalan maliyet bedelinin tek seferde gider yazılabileceği belirtilmiştir.

Anlaşılabileceği üzere maddede kira sözleşmesi veya kullanım hakkı sözleşmesinde yer alan süre esas alınacaktır.

Örnek: İşletme üretim yeri olarak kullanmak üzere 8 yıllığına kiraladığı binanın önüne kamyonların yükleme-boşaltma yapabilmeleri için bir beton rampa inşa etmiştir. İnşaa maliyeti 80.000,00 TL.'dir. KDV %18 olarak hesaplanmıştır.

Aktifleştirme kaydı: Tapu devri olmadığından 252 Binalar hesabı yerine, kullanım hakkını temsilen 264 Özel Maliyetler hesabı kullanılacaktır.

-----11.11.2010-----Fiş No: 3432-----

264 Özel Maliyetler 80.000,00
191 Bu Döneme Ait İndirilecek KDV 14.400,00
320 Yurtiçi Satıcılar 94.400,00

İlk yıl itfa payı: Kira süresi 8 yıl olduğuna göre yıllık itfa payı 10.000 TL. (80.000/8) olacaktır. O halde aktifleştiği yıldan itibaren her yıl 10.000 TL. amortisman gideri yazılacaktır.

-----**31.12.2010**-----**Fiş No: 3970**-----(*)--

730 Genel Üretim Giderleri 10.000,00

268 Birikmiş Amortismanlar 10.000,00

(*) *Kalan maliyet tutarı (80.000,00 – 10.000,00 = 70.000,00 TL.), yedi yıl (2011-2017 arası) boyunca aynı itfa bedeli ile gider yazılacaktır.*

Aynı binanın ‘‘kira süresi belirsiz olarak’’ kiralandığını düşünelim. Bu durumda amortisman süresi nasıl hesaplanacaktır? Konuya VUK’nun 333 sıra no’lu Genel Tebliği’ne ekli 18 sayfalık listenin 56’ncı satırında açıklık getirmiştir. Buna göre kira müddeti belli olmayan özel maliyet bedellerinin faydalı ömrü beş yıl kabul edilecek ve normal amortisman yöntemi ile %20 oranı üzerinden itfa edilecektir.²⁶

Tebliğ hükmüne göre örneğimizi değerlendirdiğimizde; Kira süresi belirsiz olduğuna göre yıllık itfa payı 16.000 TL. (80.000/5) olacaktır. O halde aktifleştiği yıldan itibaren her yıl 16.000 TL. amortisman gideri yazılacaktır.

-----**31.12.2010**-----**Fiş No: 3970**-----(*)--

730 Genel Üretim Giderleri 16.000,00

268 Birikmiş Amortismanlar 16.000,00

(*) *Kalan maliyet tutarı (80.000,00 – 16.000,00 = 64.000,00 TL.), yedi yıl (2011-2017 arası) boyunca aynı itfa bedeli ile gider yazılacaktır.*

VUK’nun 327’nci maddesine göre kira süresinin bir yıl olarak belirlendiği durumlarda, özel maliyet bedelinin de bir yılda itfa edilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada rastladığımız bir husus dikkat çekicidir. Bazen, taraflar (kiraya veren-kiralayan) bir yıl olarak belirlenen kira süresini her yıl uzatmakta ve her seferinde süre bir yıl olarak belirlenmektedir. Bu şekilde bir işletmenin on yıldan daha fazla

²⁶ (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/tebli/verusulteb333ek.html, 18.12.2010

süre ile ‘kiracı’ konumunda olduğu tecrübe edilmiştir. Hatta süre uzatımları için sözleşme bile yapılmadığı vakidir. Sözleşme yapılmaması 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun kapsamına da girmektedir. Ancak konumuz gereği söz konusu kanuna değinmeyeceğiz.

Konuyu bir örnek üzerinden açıklayalım:

İşletme idari bina olarak kullanmak üzere iki katlı bir binayı bir yıllığına kiralamıştır. Ancak kiralanan binanın ön cephesinde yer alan pencerelerin camları takılı değildir. Kapı ve pencerelerin PVC doğramaları ile pencere camları kiracı tarafından yaptırılmış olup, inşa maliyeti 23.000,00 TL.’dir. Kira süresi bir yıl olarak belirlendiği için bu tutar harcamanın yapıldığı yıl tek seferde gider yazılabilecektir.

-----27.08.2010-----Fiş No: 2345-----

730 Genel Yönetim Giderleri 23.000,00

268 Birikmiş Amortismanlar 23.000,00

Taraflar bir yıllık sürenin bitiminde kira süresini bir yıl daha uzatan ek sözleşme imzalamıştır. Bu durum dört yıl boyunca sürmüş, her seferinde kira süresi bir yıl uzatılmıştır. Dördüncü yıl bittikten sonra kiracı mülkü terk etmiştir.

Örnek olaydan anlaşılacağı üzere kira süresi her ne kadar birer yıl olarak belirlenmiş olsa da fiilen dört yıl olarak gerçekleşmiştir. Yani işletme aktifleştirme yılında yaptığı 23.000,00 TL. özel maliyet bedelini dört yılda giderleştirmesi gerekirken yukarıda kaydını verdiğimiz üzere tek seferde gider yazmıştır. Oysa kira süresi dört yıl olarak kabul edildiğinde yıllık amortisman gideri 23.000,00 TL. yerine 5.750,00 TL. (23.000,00/4 veya $1/4 = 0,25 * 23.000,00$) olacaktır.

-----27.08.2010-----Fiş No: 2345-----

730 Genel Yönetim Giderleri 5.750,00

268 Birikmiş Amortismanlar 5.750,00

Burada, mükellefin aktifleştirmenin yapıldığı yılda 17.250,00 TL. (23.000,00 – 5.750,00) fazla gider yazarak vergi matrahını aşındırdığı sonucuna varılabilir.

Kira süresinin bir yıl olarak belirlendiği durumlarda, özel maliyet bedelinin de bir yılda itfa edilmesi gerekmektedir.²⁷ Genel kural bu olmakla beraber kira süresinin devamlı olarak uzatıldığı ve muvazaanın (*) tespiti halinde, idare itfa işlemi kira süresine göre yaptırabilir.

2.8. Amortisman Uygulaması Bakımından Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Özel Haller

2.8.1. Amortisman Tabi Malların Satılması

Amortisman 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 (VUK 328. Md.).

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, ATİK'in satılması durumunda elde edilen satış bedeli ile satılan kıymetin işletme kayıtlarındaki maliyet bedeli arasındaki olumlu ya da olumsuz farkın satış geliri ya da gideri olarak kaydedilmesi esastır.

Ancak satış kaydından önce amortismanların VUK açısından önemli bir fonksiyonu vardır. İşletmenin amortisman tabi olan bir sabit kıymetini satması durumunda elde edeceği kâr ya da uğrayacağı zarar, satış tarihinden önce satışa konu kıymet için ayrılan amortisman tutarının büyüklüğüne göre değişecektir. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 328'nci maddesinde;

“...Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.” denilmektedir. Yine aynı maddeye göre para kullanmaksızın yapılan mal ve hizmet mübadelesi anlamına gelen trampa ile devir işlemi de sayılmış

(*) **Muvazaa (Danışıklılık):** Borçlar Kanunu'nun 18. maddesinin birinci fıkrasına göre, bir sözleşmenin şekil ve şartlarını belirlemede iki tarafın gerek yanlışlıkla gerek sözleşmedeki gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları tabirlere ve isimlere bakılmayarak onların gerçek ve ortak amaçlarını aramak lazımdır. (Çevrimiçi) www.huseyinust.com/printthread.php?tid=17677, 18.12.2010
²⁷ Vedat Ender Tuna, Fatih Burak Gümüş, “Özel Maliyet Bedelinin Amortismanı”, T.y., S.y. (Çevrimiçi) web.sakarya.edu.tr/~kaymakci/makale/ozelmaliyetbedeli.pdf, 18.12.2010 (A.y.e. : Gürol Ürel “Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması”, Sayfa , 640)

ve bu iki işlem yapılmış olsa dahi durumun satış olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır (*).²⁸

Örnek: Bir tekstil işletmesi elinde bulundurduğu kumaş kesme makinesini 06.09.2010 tarihinde satmıştır. Satış bedeli 33.000,00 TL. olan makinenin işletme kayıtlarındaki ATİK değeri 39.000,00 TL.'dir. Satış tarihi itibari ile söz konusu makine için ayrılan amortisman tutarı ise 9.000,00 TL.'dir.

-----06.09.2010-----Fiş No: 1819-----	
120 Yurtiçi Alıcılar	38.940,00
257 Birikmiş Amortismanlar	9.000,00
253 Tesis Makine Cihazlar	39.000,00
391 Hesaplanan KDV	5.940,00
679 Diğer Ol.Dışı Gelir ve Kârlar	3.000,00

Satış bedeli ile maliyet bedeli arasındaki fark dikkate alınırsa işletmenin bu satıştan 6.000,00 TL. zarar ettiği söylenebilir (33.000,00 – 39.000,00). Ancak örneğimizde, kanun maddesinde zikredilen, ayrılan amortisman tutarı maliyet bedelinden düşüldükten sonra kâr/zarar hesaplanır mealindeki hüküm nedeni ile önce maliyet bedelinden amortisman tutarı düşülmüş (39.000,000 – 9.000,000), kalan tutar olan 30.000,00 TL. ile satış bedeli olan 33.000,00 TL. arasındaki olumlu fark (3.000,00 TL.) satış geliri olarak kayıtlara alınmıştır.

2.8.2. Yenileme Fonu Uygulaması (Satılan Malların Yerine Yenisinin Alınması İşlemi ve Amortisman İlişkisi)

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

(*) **Trampa (Barter):** Para kullanmadan gerçekleştirilen mal ve hizmet mübadelesidir. Bireylerin ihtiyaçları olan malları ellerindeki mallarla değiştirmeleridir. Bunun olabilmesi için, değişimde bulunulacak malların birbirlerine eşitliğinin sağlanması ve değişimde bulunulacak kişilerin karşılaşmaları gerekmektedir. (Çevrimiçi) <http://muhasebeturk.org/ecopedia/405-t/3644-trampa-barter-nedir-ne-demek-anlami-tanimi.html>, 19.12.2010

²⁸ (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/index.php?id=1028 , 19.12.2010

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... 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 (VUK 328'nci Md.).

Yenileme Fonu ayırma işlemi aslında satış kârının vergi boyutu ile ilgilidir. Yani mükellef ATİK satışından elde ettiği kazancı gelir hesaplarına almaksızın üç yıla kadar öteleyebilir. Ancak bu süre içinde satılan kıymetin muadili bir alım yapmazsa ayrılan fonun her halükarda kâr yazılarak matraha ilavesi şarttır.

Yenileme fonu uygulaması VUK'nun "*Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı*" başlıklı 329'ncü maddesinde de yer almıştır. Söz konusu maddede, "*Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrıyan amortisman 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.*" denilmektedir.²⁹

Ancak burada zorunlu bir yenileme olması ya da işletme sahiplerince karar alma ve teşebbüse geçme sonucunda yenileme fonu uygulamasının ana sebebi alınan sigorta tazminatının zayı olan kıymetin değerinden fazla olması durumudur (VUK 329'ncü Md.). Yani bir satış kârı değil bir tazminat gelirinden bahsedilmektedir.

Aşağıda VUK 328'nci maddede yer alan sabit kıymet yenileme fonunun detaylarını anlatacağız. Çalışmamızın ana konusu olan amortismanlardan uzaklaşmamak için ve sabit kıymet yenileme fonu ile benzerlik arz ettiğini düşündüğümüzden VUK 329'ncü maddesinde yer alan sigorta tazminatlarında yenileme fonu uygulamasını irdeleyemeyeceğiz.

²⁹ Süleyman Demir, "Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı ile Fevkalade Amortisman İlişkisi ve Alınan Sigorta Tazminatlarında Kâr-Zarar Tespitine İlişkin Değerlendirme", **Vergi Dünyası**, Sayı: 351, Kasım 2010, Sayfa 61

2.8.2.1. Yenileme Fonu Ayırabilmenin Koşulları

2.8.2.1.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutma

Yenileme Fonu ayırabilmek için ilgili kanun maddelerinde (VUK 328-329) açık bir hüküm yoktur. Ancak ilgili maddelerde sözü edilen ‘*pasifte geçici bir hesapta tutma*’ ifadesinden Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin fon uygulamasından yararlanacağı anlaşılmaktadır.

Yenileme Fonu için kullanılacak olan hesabın, Öz Kaynak kalemleri içinden seçilmiş uygun bir hesap olarak uygulandığı bir teamüldür. Bu durumda işletme esasına göre defter tutanlar ile basit usul mükellefleri, çiftçiler ve serbest meslek erbabının yenileme fonu ayırabilmesi mümkün değildir.

2.8.2.1.2. Yenilemenin Zaruri Olması veya Bu Konuda Teşebbüse Geçilmiş Olması

Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesinin zaruri olması halinde işletme yöneticilerinin karar vermesi ve teşebbüse geçmiş olması şartı aranmaz. Çünkü ilgili maddede (VUK 328) yenilemenin zaruri olması veya işletme yöneticilerince karar verilmesi gerekliliği belirtilirken veya bağlacı kullanılmış olup, bu da yenilemenin zorunluluk arz etmediği durumlarda işletme yöneticilerince karar verilip teşebbüse geçilmesi halinde yenileme fonu ayrılabilceğini göstermektedir.

Ancak uygulamada mükelleflerin yenileme fonu uygulamasını geliştirmek için kullandıkları gözlenmektedir. Örneğin ödeyeceği vergiyi azaltmak için matrah ayarlaması yapan bir kişinin iktisadi kıymet satış gelirini ilgili Gelir Tablosu hesabına aktarmak yerine Fon hesabına alarak Bilanço ile sınırlandırdığı durumlarla karşılaşmaktadır. Yani kıymetin yenilenmesinin bir zorunluluk arz etmediği durumlarda bile yenileme fonu ayrıldığı, hatta bunun için yönetim kararı ve teşebbüs şartının bile yerine getirilmediği de görülmektedir.

2.8.2.1.3. Satın Alınacak Kıymetin Satılan Kıymetin Muadili (Aynı Özellikte) Olması

Sabit kıymetlerin satışından doğan kârın yenileme fonuna alınabilmesi, fonun aynı nev’iden bir iktisadi kıymetin alınmasına tahsis edilmesi halinde mümkündür.

Yenileme fonuna alınan kârla, satılan veya zayi olan kıymetin yenilenmesi amaçlanmıştır.³⁰ Mesleki uygulamamızda, bu koşulun yerine getirilip getirilmediği ile ilgili farklı durumlarla karşılaştığımız vakidir. Aşağıda verilen iki örnekle farklı uygulamaları özetlemiş olalım.

Örnek: Satılan iktisadi kıymet kamyonet ise ve bunun yerine binek otomobil alınmışsa burada yenileme değil, yeni bir iktisadi kıymetin satın alınması söz konusudur. Yeni iktisadi kıymetin tahsis edileceği hizmet aynı olmadığı için, eski iktisadi kıymetin satılması nedeni ile oluşan kârın yenileme fonuna alınması mümkün değildir.³¹

Örnek: Şirketin elinde bulundurduğu ve işi ile doğrudan ilgili olan kot yıkama makinesini -modası geçmiş olduğu gerekçesi ile- 20.000,00 TL. bedelle sattığını düşünelim. Amortisman ve maliyet bedelleri karşılıklı düşüldükten sonra satış kazancı 15.000,00 TL. olsun. Bu durumda yenilemenin zorunlu olduğunu söyleyebiliriz. O halde 2.8.1.2. maddesinde açıkladığımız üzere yönetim kurulu kararı ve teşebbüse geçmiş olma şartı aranmayacaktır. Şirket elde ettiği bu geliri 549 Özel Fonlar hesabına almış olsun. Satışın yapıldığı yılı takip eden ikinci yılda satış yapılan alıcı firmadan bir adet lüks araç satın alınmış olsun. Aracın bedeli 100.000,00 TL. ve ilk yıl amortismanı 20.000,00 TL. olarak düşünüldüğünde firmanın 549 Özel Fonlar hesabını kapatarak 257 Birikmiş Amortismanlar hesabını kullanması gerekecektir. Yani amortisman gideri yazılabilecek tutar 5.000,00 TL. olacaktır.

Takdir edilecektir ki yıkama makinesi ile taşıtların ifa edecekleri görev ve sağlayacakları yarar hiçbir şekilde benzer değildir. Bu durum hem kanuna aykırılık teşkil etmekte hem de 15.000,00 TL. satış geliri satışın yapıldığı yılda peçelenmiş olmaktadır. Bu uygulama -dönemsel vergi ayarlamaları açısından- piyasada kullanılabilen hilelerdendir.

³⁰ BIYIK ve KIRATLI, a.g.e., Sayfa: 356

³¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, Sayfa: 1125

2.8.2.1.4. Satılan ve Satın Alınan İktisadi Kıymetlerin Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Vasfını Haiz Olması

Yenileme fonu uygulaması için öncelikle ortada bir iktisadi kıymetin olması ve bu iktisadi kıymetin satılması durumunda elde edilen kârın yeni bir iktisadi kıymet alımı için kullanılması esastır. Amortismanına tabi olma şartlarını taşımayan kıymetlerin satışından doğan kazançlar için fon uygulaması yapmak mümkün değildir. Mesela çalışmamızın “2.3. *Arsa ve Arazide Amortisman*” bölümünde ayrıntılı olarak izah ettiğimiz üzere boş arsa ve boş araziler için amortisman uygulaması yapılamaz. O halde boş arsa ve boş arazilerin satışından elde edilen gelir yenileme fonu olarak ayrılamayacaktır.

2.8.2.2. Yenileme Fonunda Süre ve Tutar Tespiti ile Yeni Alınan İktisadi Kıymetlerin Amortismanı

Çalışmamızın 2.8.2. bölümünde açıkladığımız üzere; VUK’nun 328’nci ve 329’ncü maddelerinde “...satıştan tahassül eden kâr, 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.” denilmektedir.

Vergi mevzuatımızda genel olarak süreler belirtilirken başlangıç ve bitiş tarihleri açısından belirsizliklere sıkça rastlanmaktadır. Mesela burada kârın azami üç yıl fonda bekletilmesinden bahsedilmiş ancak sürenin yıl sonundan itibaren mi yoksa iktisadi kıymet satış kârının kayıtlara alındığı tarihte mi başlayacağı konusunda herhangi bir açıklık getirilmemiştir. Fakat uygulamada yıl kavramının –özel hesap dönemleri hariç- “1 Ocak / 31 Aralık” tarihlerini kapsayan “mali yıl” olarak algılandığı da bir gerçektir.

Örnek: 25.10.2006 tarihinde yenileme fonu ayırma işlemi yapılmış olsun. Burada üç yılın hesabı yapılırken 25.10.2006 – 25.10.2009 tarihleri arası esas alınmayacaktır. Çünkü 2006 yılı bir mali dönemdir. O halde 1’nci yıl 2006, 2’nci yıl 2007 ve 3’ncü yıl 2008 olacaktır. Yeni bir iktisadi kıymet alınmamış ve amortismanına tabi tutulmamışsa yani yenileme fonu ile karşılıklı eritilebilecek bir amortisman tutarı

yoksa fon hesabında bekleyen tutar 31.12.2008 tarihi itibari ile vergi matrahına eklenecektir.

Yenileme fonu tutarı en fazla satılan kıymetin satışından elde edilen kâr kadar olabilecektir. Önceki bölümlerde de bahsettiğimiz üzere, maliyet bedelinden daha önce ayrılan amortismanın düşülmesi ve kârın satış bedeli ile düşüm sonrası kalan değer arasındaki fark olarak tespit edilmesi gerekir.

Yenileme fonu tutarının tespitinde satış bedelinin yabancı para cinsinden tahsil edilmesi ve döviz bedelinin bankalarda tutulması durumunda, kur farkı ve elde edilen faiz geliri yenileme fonuna alınmaksızın ilgi yılın hasılatına dahil edilir ve vergilendirilir.³²

Satılan iktisadi kıymetin yerine yenisinin alınması durumunda yeni alınan iktisadi kıymet için hesaplanan amortisman tutarları evvelce ayrılmış olan yenileme fonundan karşılanır. Yani yenileme fonu tutarına isabet eden amortisman gider yazılamaz. Burada satış kârının amortisman gideri ile bir mahsubundan söz edebiliriz. Zaten VUK'nun 328'nci maddesinin son paragrafında '*...bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur*' denilmektedir. Maddeyi biraz açacak olursak yeni alınan kıymetin ATİK değeri ayrılan fondan daha fazlaysa kalan ATİK değeri amortisman uygulaması ile yok edilir. Bütün bu ifadelerden, yenileme fonunun yeni alınan iktisadi kıymetin bedeli ile tek seferde mahsup edilemeyeceği ancak yıla isabet eden amortisman gideri kadar azaltılabileceği anlaşılmaktadır.

2.8.2.3. Yenileme Fonu Uygulaması İçin Muhasebe Kayıtları

Çalışmamızın '*2.8.1. Amortisman Tabi Malların Satılması*' bölümünde yer verdiğimiz örneği hatırlayalım.

Örnek: Bir tekstil şirketi elinde bulundurduğu kumaş kesme makinesini 06.09.2010 tarihinde satmıştır. Satış bedeli 33.000,00 TL. olan makinenin işletme kayıtlarındaki ATİK değeri 39.000,00 TL.'dir. Satış tarihi itibari ile söz konusu makine için ayrılan amortisman tutarı ise 9.000,00 TL.'dir.

³² Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, Sayfa: 1126

Satış Kaydı:

-----06.09.2010-----Fiş No: 1819-----

120 Yurtiçi Alıcılar	38.940,00
257 Birikmiş Amortismanlar	9.000,00
253 Tesis Makine Cihazlar	39.000,00
391 Hesaplanan KDV	5.940,00
679 Diğer Ol.Dışı Gelir ve Kârlar	3.000,00

Yenileme Fonu Ayırma Kaydı: Yukarıda detaylı olarak izah ettiğimiz yenileme fonu ayırma şartlarının gerçekleştiğini düşünelim. Bu durumda elde edilen 3.000,00 TL. satış geliri pasif karakterli bir yenileme fonu hesabına aktarılabilir. Uygulamada genel olarak kullanılan fon hesabı 549-Özel Fonlar hesabıdır.

-----06.09.2010-----Fiş No: 1820-----

679 Diğer Ol.Dışı Gelir ve Kârlar	3.000,00
549 Özel Fonlar	3.000,00

Bu kayıt ile yenileme fonu için öngörülen azami üç yıllık sürenin 1'nci yılı 31.12.2010 tarihi itibari ile tamamlanmış olacaktır.

Yeni İktisadi Kıymet Alınması Kaydı: Aynı şirketin 03.01.2011 tarihinde, önceki yılda satılan makine ile aynı özellikleri taşıyan 42.000,00 TL. değerinde yeni bir makine aldığını düşünelim.

-----03.01.2011-----Fiş No: 16-----

253 Tesis Makine Cihazlar	42.000,00
191 Bu Dön.Ait İnd.KDV	7.560,00
320 Yurtiçi Satıcılar	49.560,00

Yeni İktisadi Kıymet İçin Amortisman Ayrılması Kaydı: 42.000,00 TL. değerindeki yeni makine için amortisman oranımız %25 olsun. Bu durumda ilk yıl amortisman tutarı 10.625,00 TL. olacaktır (42.000,00 * 0,25). Burada ayrılan amortisman 10.625,00 TL.'dir. Ancak önceki bölümlerde anlatıldığı üzere bunun

ancak –ilgili mevzuat gereği- 7.625,00 TL. kısmı (10.625,00 – 3.000,00) gider yazılabilecektir. Çünkü VUK 328’nci ve 329’ncü maddelere istinaden daha önce ayrılan 3.000,00 TL. yenileme fonu ayrılan amortisman ile mahsup edilecektir.

-----31.12.2011-----Fiş No: 3567-----

549 Özel Fonlar	3.000,00
730 Genel Üretim Giderleri	7.625,00
257 Birikmiş Amortismanlar	10.625,00

Böylece yenileme fonu kalmamıştır. Dolayısı ile yeni alınan sabit kıymet için sonraki yıllarda amortisman ayrılmaya devam edilebilecek ve hesaplanan amortisman giderinin tamamı –mahsup edilecek yenileme fonu kalmadığından- gider yazılmak sureti ile matrahtan düşülebilecektir.

Yenileme fonu tutarı hesaplanan amortisman giderinden fazla olsaydı yenileme fonu hesabı eritilinceye kadar amortisman gideri yazmak mümkün olmayacaktı.

Örnek: Yenileme fonu 12.000,00 TL., yıllık amortisman tutarı ise 8.000,000 TL. olsun.

-----31.12.2011-----Fiş No: 3353-----

549 Özel Fonlar	8.0000,00
257 Birikmiş Amortismanlar	8.000,00

Kalan 4.000,00 TL. yenileme fonu gelecek yıl (2012) ayrılacak amortisman tutarından mahsup edilecektir.

2.8.3. Amortisman Tabi İktisadi Kıymet Olma Özelliğini Yitiren İktisadi Kıymetlerde Amortisman Uygulaması (Hurdalarda Amortisman)

Ekonomik ve teknik ömrünü tamamlayarak makine, tesisat ve demirbaş olma özelliğini kaybeden hurda demirbaş, makine ve tesisatların Vergi Usul Kanununun 267’nci maddesine göre emsal bedelinin tespitinin yaptırılması gerekecektir. Takdir

komisyonunca tespit edilecek değerin aktifte izlenerek tamamen değersiz hale geldiğinin tespiti halinde ise aktiften çıkarılması uygun olacaktır.³³

Hemen belirtelim ki st paragrafta belirtilen Takdir Komisyonu işlemleri uygulamada çok uzun srelerde sonuçlanmaktadır. Hatta komisyonun cevap verme süreleri mali dönemleri dahi aşmaktadır. Bu durumda mükellef kapanış işlemleri sırasında vergi hesapları yönünden nasıl davranacağını kestirememektedir.

Hurdaya ayırma işlemi yapılmış olan yani kullanımı mümkün olmayan kıymetler için amortisman ayrılmaz. Amortisman süresi dolmadan hurdaya çıksa dahi amortisman işlemi yapılmaz.

İşletmede kullanılmayan iktisadi kıymetlerin hurda olarak satılması durumunda önce ayrılan amortismanlar dikkate alınmalı, satıştan elde edilen kâr ya da zarar buna göre belirlenmelidir.³⁴

2.9. Amortisman Ayırma Zorunluluğu ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

Vergi mükelleflerinin her yıl amortisman ayırma zorunluluğu olup olmadığına dair mevzuatımızda doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak VUK 320'nci maddesinde; *‘‘Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.’’* hükmüne göre amortisman ayırmanın ihtiyari (*) olduğu anlaşılmaktadır.

Katma Değer Vergisi (KDV) hesaplanmaksızın veya düşük KDV'li girdiler nedeniyle yüksek KDV'den kaçınan bu sebeple kayıt dışı işlemlere yönelen işletmeler, bu nedenle oluşan zararlarını azaltmak ve son yıllarda mali idarenin daha da belirginleşen vergi mükelleflerinin zarar beyan etmemeleri ya da yeterince kar beyan etmeleri aksi halde incelemeye alınacakları yolundaki telkin ve uygulamalarda

³³ (evrimii) <http://smmyilmazkurklu.com/hurda1.html>, 20.12.2010

³⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, Sayfa: 1120

(*) **İhtiyari:** İsteğe göre, gerektiğinde anlamında kullanılır. Vergi mevzuatımızda genel olarak ‘‘seçimlik hak’’ anlamına gelir. (evrimii) www.sozluk.bilgiportal.com/nedir/ihtiyari, 20.12.2010

muhasebe ilkelerinin bir kenara bırakılarak süresinde amortisman ayrılmamasında etkin olmuştur.³⁵

Çalışmamızın “1.2.2.Amortisman Uygulamasının Amacı ve Uygulamayı Etkileyen Unsurlar” başlıklı bölümünde, amortisman işleminin yapılmaması halinde bilançonun doğru bilgi vermeyeceğini, aktif toplamının yüksek görüneceğini ve gerçekçi olmayan (fiktif) kâr doğacağını ya da zararın olması gerekenden daha az görüneceğini, bu durumun doğru raporlama ve gerçekçi hedefler belirleme açısından sakıncalı olacağına değinmiştik.

Amortisman ayırmak isteğe bağlı bir işlem olduğundan mükellefler açısından uygulama birliği sağlandığı söylenemez. Kimi mükellefler tüm ATİK’leri için amortisman gideri hesaplayıp gider yazarken, kimileri de amortisman uygulaması yapmamaktadır. Hatta bazı mükellefler demirbaş listelerinde yer alan ATİK’lerin bir kısmını amortisman tabi tutmakta diğer kısmını ise amortisman işlemlerine konu etmemektedir. Yani piyasadaki deyim ile bir “gelir-gider ayarlaması” yapılmaktadır.

Temel muhasebe ilkeleri bakımından doğru olanın her yıl amortisman uygulaması yapmak olduğu söylenebilir. Peki mükellefler olması gerekenden eksik ya da fazla amortisman ayırırlarsa bunların düzeltilmesi nasıl olmalıdır? Öncelikle belirtelim ki zamanında ayrılmayan amortisman giderinin sonraki yıllarda gider yazılması veya olduğundan fazla ayrılmış olan amortismanın gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

2.9.1. Olması Gerekenden Daha Az Amortisman Ayrılması

Örnek: Mükellef (A), 03.04.2010 tarihinde satın aldığı 2.400,00 TL. tutarındaki dizüstü bilgisayarına %25 oranı üzerinden amortisman ayırabilecektir. Ancak firmanın muhasebe görevlisi, kullanılan muhasebe yazılımına dizüstü bilgisayarın

³⁵ Mustafa Kemal Ekici, “Süresinde Ayrılmayan Amortismanlar Enflasyon Düzeltmesi Nedeniyle Tamamlanabilir mi?”, (Çevrimiçi) www.mustafagulsen.com/forum/forum_posts.asp?TID=102, 20.12.2010

amortisman oranını sehven %15 olarak tanımlamıştır. Bu durumda mükellef A, 2010 yılında bu bilgisayara ilişkin %10 eksik amortisman ayırmış olacaktır.

Ayrılması Gereken Amortisman: $2.400,00 * 0,25 = 600,00$ TL.

-----**31.12.2010**-----

770 Genel Yönetim Giderleri 600,00
257 Birikmiş Amortismanlar 600,00

-----**Ayrılan Amortisman:** $2.400,00 * 0,15 = 360,00$ TL.

-----**31.12.2010**-----**Fiş No: 3348**-----

770 Genel Yönetim Giderleri 360,00
257 Birikmiş Amortismanlar 360,00

-----**Düzeltilme Kaydı:** $600 - 360 = 240$ TL.

-----**31.03.2011**-----**Fiş No: 408**-----

681 Önceki Dönem Gider ve Zararları 240,00
257 Birikmiş Amortismanlar 240,00

Düzeltilme kaydında yer alan eksik ayrılmış 240,00 TL. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak kabul edilecektir. Yani Ticari Kârın hesabında ‘gider’ olarak dikkate alınacak ancak yıllık beyannamenin üstünde ‘Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler’ kısmına eklenerek matraha ilave edilecektir. Böylece gider olmaktan çıkarılacaktır. Bu işlem, amortisman süresinin son yılında da yapılabilir. Ancak son yılda, kalan değer içinde ne kadar tutarın normal dönem amortismanı olduğu ne kadar tutarın önceki yıllarda ayrılmayan amortisman olduğu belirlenirken güçlük çekilecektir. Mesleki kanaatimiz, eksik ayrılan amortismanın tespit edildiği yılda kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenmesi böylece bilançoda yer alan Birikmiş Amortismanlar hesabının olması gereken rakama getirilmiş olmasının uygun olacağıdır.

2.9.2. Olması Gerekenden Daha Fazla Amortisman Ayrılması

Aynı örneğimizi ters çevirelim ve bu kez olduğundan fazla ayrılmış olan amortismanlarda düzeltmenin nasıl olacağını gösterelim.

Örnek: Mükellef (A), 03.04.2010 tarihinde satın aldığı 2.400,00 TL. tutarındaki dizüstü bilgisayarına %25 oranı üzerinden amortisman ayırabilecektir. Ancak firmanın muhasebe görevlisi, kullanılan muhasebe yazılımına dizüstü bilgisayarın amortisman oranını sehven %30 olarak tanımlamıştır. Bu durumda mükellef A, 2010 yılında bu bilgisayara ilişkin %5 fazla amortisman ayırmış olacaktır.

Ayrılması Gereken Amortisman: $2.400,00 * 0,25 = 600,00$ TL.

-----**31.12.2010**-----

770 Genel Yönetim Giderleri 600,00
257 Birikmiş Amortismanlar 600,00

Ayrılan Amortisman: $2.400,00 * 0,30 = 720,00$ TL.

-----**31.12.2010**-----**Fiş No: 3348**-----

770 Genel Yönetim Giderleri 720,00
257 Birikmiş Amortismanlar 720,00

Düzeltilme Kaydı: $600 - 720 = -120$ TL.

-----**31.03.2011**-----**Fiş No: 408**-----

257 Birikmiş Amortismanlar 120,00
671 Önceki Dönem Gelir ve Kârları 120,00

Düzeltilme kaydında yer alan fazla ayrılmış 120,00 TL. tespit edildiği yılda gelir hesabına alınmış böylece önceki yılda 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına fazla yazılan gider geri alınmıştır. Ancak ‘‘dönemsellik’’ ilkesi gereği önceki yılda fazla yazılan giderin aslında ilgili olduğu yılın kurumlar ya da gelir vergisi beyannamelerine düzeltme vermek sureti ile düzeltilmesi daha doğru olacaktır.

Çünkü vergi önceki yılın vergisidir ve zamanında eksik tahakkuk ettirilmiştir. Yine mesleki tecrübemizden yola çıkarak, uygulamacıların önceki yılın beyannamelerine düzeltme vermekten imtina ettiklerini, düzeltmeyi fazlalığın tespit edildiği yılda kayıt yolu ile yaptıklarını söyleyebiliriz.

Burada 257 Birikmiş Amortismanlar hesabının da düzeltildiğini görüyoruz. Fazla ayrılan amortisman nedeni ile, bu hesap, bilançoda 120,00 TL. fazla bakiye verir durumdayken, düzeltme işlemi sonucunda yevmiye kaydının borç tarafına yazılarak olması gereken rakama çekilmiştir.

Bu bölümde, amortisman ve itfa kavramları hakkında VUK'ta düzenlenmiş hemen her konuya değinmeye çalıştık. Özetle, bir varlığın amortismanına tabi olması için öncelikle "edinilmiş" olmasının şart olduğunu ve amortismanına tabi olması için kullanımının öncelikli şart olarak aranmadığını, işletmenin iktisadi kıymetin üzerinde "tasarruf edebilir" olmasının yeterli olduğunu anlamış bulunuyoruz.

Yine bu bölümde; faydalı ömür, had uygulaması, amortisman yöntemleri, yenileme fonu, amortisman giderlerinin muhasebeleştirilmesi, arsa ve arazide amortisman uygulamaları gibi pek çok konu örnekler yardımı ile anlatılmaya çalışılmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE AMORTİSMAN

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) çerçevesinde amortisman konusunu işlerken temel referansımız 16 no'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) olacaktır. Özü itibari ile ‘‘Maddi Duran Varlıkları’’ içeren ve amortisman konusunu da tanımlayan bu standart 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulamaya girmiştir.¹ Ayrıca yine bu bölümde TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı² ile amortisman konusunu da ilişkilendireceğiz.

3.1. TMS 16 Kapsamı ve Maddi Duran Varlıklar

Bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu Standart hükümleri uygulanır. Aşağıdaki varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 16 standardı hükümleri geçerli değildir. Söz konusu varlıklar için ilgili oldukları standartlar uygulanacaktır.

1-Satış Amaçlı Elde tutulan Maddi Duran Varlıklar (MDV) : TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına tabidir.

2-Tarım Faaliyetleri İle İlişkilendirilen Canlı Varlıklar: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına tabidir.

3-Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi veya Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar: TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardına tabidir.

4-Yatırım amaçlı gayrimenkul için maliyet modeli kullanan bir işletme, ‘‘TMS 40

¹ 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² 17/03/2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” standardında yer alan maliyet modelini uygulamak zorundadır.

5- Bir işletmenin kiralanan maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanımların transferi “TMS 17 Kiralama İşlemleri” standardı kapsamında değerlendirilir.

Yukarıdaki maddelerde sayılan varlıkların geliştirilmesi ya da korunması amacı ile kullanılan maddi duran varlıklar TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına tabi olacaktır. Kiralamaya konu olan varlıklara ilişkin, amortisman dahil, uygulanacak diğer muhasebe işlemleri de yine TMS 16’ya göre düzenlenmiştir.

Standardın amacı; finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Yani standart öncelikle bir varlığın muhasebeleştirilme esaslarını, bunların defter değerlerinin tespitini ve amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarının belirlenmesini amaçlar. Bu çerçevede hem maddi duran varlık kavramını hem de amortisman kavramını daha iyi anlayabilmek için öncelikle standartta yer alan bir takım tanımları açıklayalım (TMS 16 Paragraf 6) :

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

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:

(a) Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan; ve

(b) Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen,

fiziki kalemlerdir.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile 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:

(a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya

(b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

*Tanımlarda da yer aldığı üzere amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.*³ *Amortisman duran varlıklarda kullanılma ve teknolojik gelişmeler sonucunda eskime, yıpranma ve demode olma şeklinde beliren değer azalışlarıdır.*⁴

Standartta maddi duran varlıklar (MDV); *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 kalemler* olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan bir yıl içinde tüketilebilen kalemlerim maddi duran varlık sayılmayacağı anlaşılmaktadır. Tanım ayrıca, UFRS açısından başka bir ip ucu daha vermektedir. Bir varlığın duran varlık sayılması diğer bir ifade ile amortismanına tabi olabilmesi için ‘*satış amaçlı*’ değil ‘*ticari veya idari amaçlı*’ olarak iktisap edilmiş olmasıdır.

3.1.1. Maddi Duran Varlıklarda Muhasebeleştirme

TMS 16’ya göre bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16 Paragraf 7). Demek ki bir varlığın değeri ya da maliyetini oluşturan unsurların bir ‘*varlık*’ olarak mali tablolara yansıtılmasının ön şartları ‘*değerin doğru tespiti*’ ve işletmeye sağlaması ‘*beklenen iktisadi yarar*’ olacaktır.

Standartta göre yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri *maddi duran varlık* olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, *maddi duran varlık* olarak dikkate alınırlar (TMS 16 Paragraf 8). Maddi Duran Varlıkların hangi tür varlıklardan oluştuğu ya da nasıl ölçümlenebileceği hususu Türk Vergi Mevzuatında yer aldığı kadar kesin değildir.

³ Bülent Üstünel v.d., **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS)**, TMSK Yayınları, Ankara, 2007, Sayfa 513

⁴ DOKUR, KAYGUSUZ, a.g.e, Sayfa: 104

Bu husus TMS 16'nın 9. Paragrafında yer alan; *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.* hükmü ile de açıkça ifade edilmiştir.

Bu hüküm içinden “önemlilik ve/veya iktisadi/teknik bütünlük” başlıklarını çıkartabiliriz. Bir sarf malzemesi tek başına duran varlık olarak önem arz etmezken bir sabit kıymetin parçası olması ya da duran varlığın maliyetine ilave edilmesi durumunda, duran varlık kavramı açısından bütüncül düşünmek gerektiğini ifade edebiliriz.

Standardın 9'ncü paragrafına göre, bir yıl veya normal faaliyet döneminde paraya çevrilmesi beklenmeyen, bir yıl içinde faydası tüketilmesi öngörülmeyen ve bir faaliyet döneminden daha uzun süre hizmetinden yararlanılacak varlıkların duran varlıklar grubunda yer almasında işletmeye özgü koşullarda önem arz etmektedir.⁵ Yani bir varlığın ‘*önemliliğinin*’ işletmenin iştilal konusu ile doğrudan ilgili olup olmamasına ve beklenen faydasına göre belirlenmesi ve bu tespitin her işletme için ayrı ayrı yapılması uygun olacaktır.

Örnek: Bir işletme özel tüplerle donatılmış kamyonları ile doğalgaz dağıtım işi yapmaktadır. Borusuz doğalgaz olarak adlandırılan bu sistemde kamyonların üzerlerine -imalat aşamasında veya sonradan- eklenen tüp veya benzeri donanımların bir sarf malzemesi olarak değerlendirilip doğrudan gider yazılması uygun olmayacaktır. Zira bahsi geçen donanım olmadan doğalgaz dağıtım işinin yapılması mümkün değildir. Burada; hem önemli yedek parça olma, hem birden fazla dönemde kullanma beklentisi, hem de bir maddi duran varlık kalemi ile ilişkili olma şartları gerçekleşmiş olmaktadır.

⁵ Handan Bulca, “Amortismanların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Raporlanması ve Türk Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi**, Afyonkarahisar 2009, Sayfa 90 (Çevrimiçi) <http://tez2.yok.gov.tr/>, 16.02.2011

VUK'nun 313. Maddesinde maddi duran varlıkların neler olduğu sayılmış ve başlangıçta sayılan bu kıymetlerin amortismanına tabi olmaları için gereken koşulların neler olduğu takip eden maddelerde açıklanmıştır. Ancak TMS 16 standardı bu konuya ancak yeniden değerlendirme modeli bölümünde yer vermiştir. Standardın 37. Maddesinde, yeniden değerlemenin söz konusu olması durumunda o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfının da yeniden değerlemeye tabi tutulacağından hareketle aşağıdaki varlık sınıfları örnek olarak verilmiştir.⁶

- i. Arazi;
- ii. Arazi ve binalar;
- iii. Makinalar;
- iv. Gemiler;
- v. Uçaklar;
- vi. Motorlu taşıtlar;
- vii. Mobilya ve demirbaşlar; ve
- viii. Ofis gereçleri.

Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluşturduğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir (TMS 16 Made 10). Buradan anlaşılacağı üzere, aktifleştirme işlemi satın alma ya da imal etme şeklinde olabilecektir.

Bir başka hususta maliyet kavramının sadece ilk kayıt ile sınırlı olmadığıdır. MDV'da muhasebeleştirme '*yürüyen bir süreçtir*' ve sonradan ortaya çıkabilecek doğrudan ya da dolaylı bir takım harcamalar da maliyet ile ilişkilendirilebilir. Standart bu durumu "Başlangıç maliyetleri ve Sonraki maliyetler" olarak tanımlamıştır. Örneğin, sonradan ortaya çıkabilecek işçilik, küçük parça maliyetleri ve sarf malzemeleri gibi günlük bakım maliyetleri aktifleştirilmez. Bu türden harcamalar doğrudan gider olarak gelir tablosuna yansıtılır. Standartta bu türden harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin 'tamir ve bakım'ı olarak tanımlanmıştır (TMS 16 Paragraf 12).

Sonradan ortaya çıkabilecek maliyetlere ilişkin standartta bazı örnekler verilmiştir. Örneğin, bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması

⁶ MARŞAP, a.g.m., Sayfa: 136

gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir. Yenilenen parçaların defter değeri, bu standardın -67 ve 72 no'lu paragrafları arasında açıklanan- finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakmaya ilişkin hükümleri kapsamında finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılır (TMS 16 Paragraf 13).

Örnek: Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir (TMS 16 Paragraf 14).

Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri finansal durum tablosundan (*bilançodan*) çıkartılır.⁷

Muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür. Peki maliyet kavramı neleri kapsar ya da neler maliyet bedeline dahil edilmez? Konumuz ‘*amortisman*’ olduğu için çok ayrıntıya girmemekle birlikte standartta sayılan tanımlardan örnekler vererek maliyetin unsurlarını sıralamış olalım.

Standarta göre bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir (TMS 16 Paragraf 16):

1-İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,

2-Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,

3-Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da

⁷ Süleyman Yükçü, Yılmaz İçerli, ‘‘TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri’’, Sayfa:3 (Çevrimiçi) www.tmsk.org.tr, 15.02.2011

stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Doğrudan maliyetin bir unsuru sayılmamakla birlikte ilgili varlıkla direkt ilişkilendirilebilecek maliyet kalemleri ise aşağıdadır (TMS 16 Paragraf 17):

1-Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında belirtildiği şekilde)

2-Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,

3-İlk teslimata ilişkin maliyetler,

4-Kurulum ve montaj maliyetleri,

5-Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi),

6-Mesleki ücretler.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örneklerine aşağıda yer verilmiştir (TMS 16 Paragraf 19):

1-Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;

2-Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil);

3-Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil); ve

4-Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

3.1.2. Maddi Duran Varlıklarda Maliyetin Ölçülmesi ve Gerçeğe Uygun Değer

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16 Paragraf 23).

Bu tanımlama bir MDV'nin aktifteki ilk değerinin peşin alım bedeli olduğunu göstermektedir. Peşin alım bedelinden ise standartta yer verilen Gerçeğe Uygun Değer kavramını anlamak gerekir. Bu ifade takas işleminin tanımlandığı 24'ncü paragrafta zikredilmiştir. Peki Gerçeğe Uygun Değer (GUD) ne anlama gelmektedir? Çalışmamızın 3.1. bölümünde tanımını yaptığımız üzere **Gerçeğe uygun değer**; Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken *makul* tutardır.

Gerçeğe Uygun Değer TMS 16 Standardı dışında pek çok standartta (TMS; 2,17,18,19,20,21,32,38,39; TFRS 1,2,3,4,5) açıklanmaktadır.⁸ Gerçeğe uygun değer; varlık ve yükümlülüklerin gerçek değerlerini ölçmesi, muhasebe uygulamalarında şeffaflık sağlayarak mali tabloların işletmelerin faaliyetleri ve mali durumu hakkında doğru, güvenilir ve tam bilgi sağlaması nedeniyle tercih edilmektedir.⁹

Eğer maddi varlıklar taksitle satın alınmışlar ise, fiyatın içinde gömülü olan finansman maliyeti ayrıştırılır ve finansman giderleri içine alınır. Yani elde etme maliyetleri içinde finansman gideri yer almaz (IAS 16.23).¹⁰

Maliyetin ölçülmesinde yapay maliyet artırıcı (vade farkı, kredi faiz v.b.) kalemlerin maddi duran varlığın bedeline eklenmesi sorunu vardır.

⁸ BULCA, a.g.m., Sayfa 85

⁹ BULCA, a.g.m., Sayfa 86 (A.y.e. : Aylin Poroy Arsoy, "Bağlı Ortaklıkların Bilançolarının Maddi Değerle Değerlenmesi ve Şerefiyenin Hesaplanması", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 2003, Sayı: 10, Sayfa: 131-148)

¹⁰ Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, 3.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, Sayfa 206

Örneğin, pres makinesinin peşin değeri 10.000,00 TL'dir. Üç yıl vadeli olarak alınan makine için 13.000,00 TL ödenecektir. 10.000,00 TL makine maliyeti, 3.000,00 TL ise finansman gideri olarak dikkate alınmalıdır.¹¹

Örnekte yer alan 3.000,00 TL finansman yükünün gider yazılmaksızın aktifleştirilmesi mümkün müdür? Bu sorunun cevabı TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında açıklanmıştır.

İşletmeler tarafından bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilebilmesi için aşağıdaki unsurları taşıması gerekir.

- 1- Borçlanma maliyetleri özellikli varlıklar ile ilgili olmalı,
- 2- Borçlanma maliyetleri güvenilir bir biçimde ölçülebilmeli,
- 3- Borçlanma maliyeti ile ilgili özellikli varlığın işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlaması ihtimali bulunmalı (TMS 23 Paragraf 8 ve Paragraf 9).¹²

Burada "özellikli varlık" kavramını da kısaca tanımlayalım. *Özellikli varlık;* Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır (TMS 23 Paragraf 5).

MDV'in "takas", bir ölçüde karşılıklı değişim yolu ile elde edilmesi durumunda maliyetin tespiti de önem arz etmektedir. TMS 16 standardının 24 ve 25'nci paragraflarında takas işlemleri etraflıca açıklanmıştır.

Bir duran varlığın başka bir duran varlıkla takas edilmesi durumunda, elden çıkarılan varlığın net defter değeri yeni varlığın elde etme maliyeti olarak kabul edilmektedir. Fakat öncelikle takas işleminin ticari içerikten yoksun olması gerekmektedir. Takas işleminde; elde edilen varlık bilançoda, takas edilen maddi duran varlığın aktif değerinden birikmiş amortismanı düşülerek ulaşılan net defter

¹¹ YÜKÇÜ, a.g.m., Sayfa 3

¹² TOROSLU, a.g.m., Sayfa 110

değeri ile yer almaktadır. Bu durumda yeni maddi duran varlığına ilişkin amortisman tabii tutar eski maddi duran varlığın net defter değeri olmaktadır.¹³

3.1.3. Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Modelleri (Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm)

Bir işletme muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.¹⁴ Demirbaş ve/veya teçhizatın bir aktif sınıfı olarak değerlendirilip topluca aynı yöntem tabii tutulması gerekir.

Örnek: Satın alınan bir kamyon için yeniden değerlendirme yapılması düşünülürse, sadece o kamyon değil tüm taşıt araçları grubu yeniden değerlemeye tabii tutulmalıdır.¹⁵

3.1.3.1. Maliyet Modeli

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.¹⁶ *Birikmiş değer düşüklüğü zararı*, maddi duran varlığın zaman içindeki maliyet bedeline göre ortaya çıkan değer azalmasını ifade etmektedir.¹⁷

Temel yaklaşım olarak bilinen bu model uyarınca, bir maddi duran varlık kalemi aktifleştirildikten sonra finansal tablolarda kayıtlı değerinden birikmiş amortisman ve (varsa) birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonra kalan değeri ile gösterilmelidir. Bu modelde değer artışları dikkate alınmamaktadır.

Ancak bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğü gerçekleştikten sonra bir değer artışı meydana geliyorsa, TMS 36, paragraf 117 uyarınca ilgili maddi duran varlığın değeri, ilk kayıtlı değerine ulaşıncaya kadar değer artışları –değer düşüklüğü

¹³ BULCA, a.g.m., Sayfa 95

¹⁴ Hüseyin Fırat, V.Karani Palak, "TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme", **Mali Çözüm**, Sayı: 87, Mayıs-Haziran 2008, Sayfa : 84

¹⁵ YÜKÇÜ, a.g.m., Sayfa: 4

¹⁶ ÜSTÜNEL v.d., a.g.e., Sayfa: 520

¹⁷ ÇELİK, a.g.m., Sayfa: 80

zararının iptal edilmesi şeklinde- kayda alınabilecek fakat ilk kayıtlı değeri geçemeyecektir. ¹⁸

Örnek ¹⁹: YZ AŞ. 01 Haziran 2005 tarihinde 60.000 TL.'ye işletmede kullanmak üzere vinç satın almıştır. İşletme vinç için 5 yıllık faydalı ömür belirlemiş ve normal amortisman yöntemini uygulamayı tercih etmiştir. Üçüncü yıl sonunda varlığın 2.900 TL değer düşüklüğüne uğradığı belirlenmiştir. Buna göre 31.12.2007 itibariyle;

Tablo V : TMS 36'ya Göre Hesaplanan Değer Düşüklükleri

Yıllar	Dönem Amort. Gid.	Bir.Amort.Tutarı
2005 / 7 ay	12.000x7/12 = 7.000	7.000
2006	12.000	19.000
2007	12.000	31.000

Varlığın defter değeri 29.000 TL.'dir (60.000 – 31.000). Değer düşüklüğü 2.900 TL. olarak tespit edildiğine göre değer kaybı %10'dur (2.900 / 29.000 = 0,10). TMS 36'ya göre defter değeri 26.100 TL olacaktır (29.000 – 2.900 = 26.100).

Maliyet Değeri : 60.000 %10 6.000

B.Amortisman : 31.000 %10 3.100

Defter Değeri : 29.000 %10 2.900

Görüldüğü üzere, hem varlığın değeri hem de amortisman tutarı varlığın değer kaybı oranında azaltılmıştır. Aradaki farkta gider olarak muhasebeleştirilecektir. ²⁰

Muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibidir:

-----31.12.2007-----
257 Birikmiş Amortismanlar 3.100
689 Değer Düşüklüğü Zararı 2.900
253 Tesis Makine Cihazlar 6.000

¹⁸ Cennet Gürbüz, "Maddi Duran Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Değerlemesi ve Bilanço Karına Etkisine Yönelik Bir Uygulama, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, Isparta 2009, Sayfa: 36 (A.y.e. Uğur Kaya, Engin Dinç, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", **Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 16, Sayı:2, 2007 Sayfa: 346) (Çevrimiçi) <http://tez2.yok.gov.tr/>, 21.02.2011

¹⁹ FIRAT, a.g.m., Sayfa: 84-85

²⁰ (Çevrimiçi) <http://www.ozdogrular.com/content/view/15028/>, 03.04.2011

Örnekten de anlaşılacağı üzere bu model aslında bir ‘netleştirme’ yöntemidir. Yani MDV’nin maliyet bedelinden amortisman tutarı ve tespit edilebilen değer düşüklüğü tutarı indirilmekte ve mali tablolarda aktif kalemlerin içinde kalan değer ile gösterilmektedir.

3.1.3.2. Yeniden Değerleme Modeli

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. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (*bilanço*) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır (TMS 16 Paragraf 31).

Standartta göre yeniden değerlemenin en önemli kriteri varlığın *defter değeri* ile *gerçeğe uygun değeri* arasındaki farkın önemli hale gelmiş olmasıdır. Ancak standartta, önemli hale gelmiş olması için aradaki farkın görece ne kadar olması gerektiği konusunda açık bir ölçü ya da oranlama konulmamıştır. Yani yeniden değerlendirme işleminin hangi periyotlarda yapılacağı konusunda zorlayıcı bir hüküm yoktur. Fakat standardın 34’ncü paragrafında yer alan aşağıdaki hüküm yeniden değerlendirme modelinin hangi sıklıkla uygulanması gerektiği hususunda bir yol göstermiş olmaktadır:

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. 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.

Burada bize göre bir çelişki vardır. TMS 16'nın 29'ncü paragrafında *''Bir işletme muhasebe politikası olarak Paragraf 30'daki maliyet modelini ya da Paragraf 31'deki yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.''* denilmektedir. 34'ncü paragrafın son bölümünde ise *'' Gerçeğe uygun değerlerinde (GUD) 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.''* hükmü vardır. 29'ncü paragrafta bir varlık sınıfının tamamının aynı modele göre değerlendirilmesi gerektiği, oysa 34'ncü paragrafa sadece GUD'leri önemli ölçüde değişen kalemler için yeniden değerlendirme modeli uygulanabilir denilmektedir. İki madde karşılaştırıldığında çelişkili bir uygulama çıkmaması için *''bir varlık sınıfının tamamının yeniden değerlendirme ya da maliyet modeline tabi tutulması gerekmez, sadece değerlendirme gerektiren şartları taşıyan -örneğin GUD'i önemli ölçüde değişen- kalemleri değerlemeye tabi tutmak gerekir''* hükmünü çıkarmak lazım. Diğer bir anlatımla bir varlık sınıfından herhangi bir kalemi yeniden değerlendirme modeli ile değerlemişseniz aynı varlık sınıfından başka bir kalemi maliyet modeli ile değerleyemezsiniz. Özetle, bir varlık sınıfından herhangi bir kalemi değerlendirildiğinde aynı nitelikteki diğer varlıkların da değerlendirilmesi gibi bir zorunluluk yoktur. Fakat bu kez standardın 36'ncı paragrafı bu kesinliği tersine döndürmektedir:

''Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir.''

Bu hüküm nedeni ile 36'ncı ve 34'ncü maddeler de birbiri ile çelişmektedir. Kanaatimizce tartışma *''varlık sınıfı''* ve *''kalem''* tanımlarının standartta tereddüde mahal vermeyecek şekilde ayrıştırılmamış olmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü 36'ncı paragraf hükmü, GUD'i önemli ölçüde değişmiş bir maddi varlık kalemini yeniden değerlemeye tabi tuttuğunuzda o varlığın ait olduğu varlık sınıfının tamamını -GUD'leri önemli ölçüde değişsin veya değişmesin- yeniden değerlemeye tabi tutmayı zorunlu kılmaktadır. Bu zorunluluk 38'nci paragraf ile de pekiştirilmiş olmaktadır:

“Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bir varlık sınıfı, kısa bir sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla, dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.”

3.1.3.2.1. Yeniden Değerleme Modelini Uygulama Esasları

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değeri artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değeri artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değeri azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir (TMS 16 Paragraf 39).

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır (TMS 16 Paragraf 40).

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değeri artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değeri artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değeri artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değeri artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz (TMS 16 Paragraf 41).

Burada orijinal maliyeti elde etme maliyeti olarak düşünmek gerekir.²¹ Yani ilk maliyet kaydı ile (defter değeri) yeniden değerlendirme sonucu oluşan maliyet değeri (yeniden değerlendirilmiş değer) ayrı ayrı amortismanına tabi tutularak amortismanlar arası fark tespit edilmeli ve sadece hesaplanan bu fark dönem kâr/zararı hesapları ile ilişkilendirilmelidir.

Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerinin etkileri “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır (TMS 16 Paragraf 42).

42’nci paragraf aslında Türk Vergi Mevzuatı ve UFRS açısından temel bir farklılığı ortaya koymaktadır. Bilindiği üzere vergi mevzuatımıza göre Gelir Tablosunda yer alan vergi öncesi kâr ya da zarar “Ticari kâr-zarar” olarak adlandırılmakta, yıllık beyannameler üzerinde ticari kâr/zarara eklenen ya da çıkarılan bir takım indirim ya da ilaveler sonucunda oluşan kâr / zarara da “Mali kâr” denilmektedir.

Standartta yer alan değerlendirme ölçü ve yöntemleri ile vergi kanunlarında yer alan değerlendirme ölçü ve yöntemleri arasındaki farklılıklar iki ayrı raporlamayı karşımıza çıkarmaktadır. Standartta öngörülen değerlendirme ölçülerine göre ortaya çıkan ticari kâr ile vergi kanunlarındaki değerlendirme ölçülerine göre hesaplanan mali kâr arasındaki farklılıklar sürekli veya geçici farklar olarak ifade edilmektedir ve ortaya çıkan ertelenen vergi varlığı (alacağı) ve ertelenen vergi yükümlülüğü (borcu) “TMS-12 Gelir Vergileri” Standardına uygun şekilde muhasebeleştirilmektedir²².

Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Modellerini amortisman konusu ile ilişkilendirilebilecek ölçüde anlatmaya çalıştık. Aşağıda vereceğimiz yeniden değerlendirme modeline ilişkin uygulama örneği ile bu bölümü tamamlayalım.

Örnek: (Yeniden Değerleme Modeli²³)

a-) Yeniden Değerleme: Maliyet bedeli 2.000 TL, 4. yıl sonunda birikmiş amortismanı 800 TL olan MDV yeniden değerlemeye tabi tutulacaktır.

²¹ ÖRTEN v.d., a.g.e., Sayfa: 209

²² BULCA, a.g.m., Sayfa: 99 (A.y.e: Nalan Akdoğan, ‘‘UMS – 12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi’’, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı: 17, 2006 ve ÖRTEN, BAYIRLI, a.g.m., Sayfa: 15-21)

²³ YÜKÇÜ, a.g.m., Sayfa: 4-5-6

Maddi duran varlığın değeri –gerçeğe uygun değere uyumlaştırmak için- %30 oranında artırılacaktır.

$$2.000 \text{ TL} \times 0,30 = 600 \text{ TL}$$

$$800 \text{ TL} \times 0,30 = 240 \text{ TL}$$

Yeniden Değ. Değ. Artışı 360 TL

-----/-----

25.. Maddi Duran Varlıklar 600

257 Birikmiş Amortismanlar 240

522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları 360

-----/-----

TMS 16'nın yukarıda açıklanan 39'ncü paragrafı gereğince herhangi bir maddi duran varlık nedeniyle önce bir değer düşüklüğü gideri kaydedilmiş ise, daha sonra aynı maddi duran varlıkta değer artışı olmuş ise hemen bilançoya özkaynaklara kaydetmek yerine öncelikle değer düşüklüğü kadar olan kısmını bu kez gelir kaydettikten sonra gider kaydedilen tutardan artan kısım varsa, bunu özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı olarak kaydedilmelidir. Buna ilişkin şöyle bir örnek verilebilir.

b-) Geçmiş dönem değer düşüklüğünün yeniden değerlendirmeyle gelir kaydedilmesi: Söz konusu maddi duran varlığın 3. yıl sonunda değer düşüklüğüne uğradığı düşüncesi ile 200 TL'lik değer düşüklüğü gideri kaydedildiği anlaşılmıştır. (a) şıkkındaki yeniden değerlendirme kaydının bu bilgilerin ışığında tekrar yapılması istenmektedir.

Yeniden Değerleme Değer Artışı 360 TL

Geçmiş Dönem Değer Düş. Zararı 200 TL

Öz kaynaklarda ki Artış 160 TL

-----/-----

25.. Maddi Duran Varlıklar 600

257 Birikmiş Amortismanlar 240

679 Maddi Duran Varlık Değer Artış Geliri 200

522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları 160

-----/-----

Yukarıdaki kayıtlarda yer alan 200 TL'lik maddi duran varlık değer artışı gelirin gelir tablosuna, 160 TL'lik yeniden değerlendirme değer artışının bilançoya öz kaynaklar arasına gideceği önemlidir.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, sözkonusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme değer artışı oluşturulmuşsa, bu azalış önceki yeniden değerlendirme farkını tersine çevirdiği ölçüde özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı hesabından düşülür. Bu konuya ilişkin şöyle bir örnek verilebilir.

c-) Değer düşüklüğü yeniden değerlendirme değer artışının kapatılarak gider kaydedilmesi: Maddi duran varlığın dördüncü yıl sonundaki görünümü şöyledir;

	Maddi Duran Varlık	Birikmiş Amortismanlar	Net Değer
Maliyet Bedeli	2.000 TL	800 TL	1.200 TL
Yeniden Değerleme Artışı	600 TL	240 TL	(360) TL
	2.600 TL	1.040 TL	840 TL

Maddi duran varlığın değerinin beşinci yıl sonunda düştüğü belirlenmiştir. Değer düşüklüğü sonunda yapılan hesaplamada maddi duran varlığın değerinin 1.500 TL, birikmiş amortismanının 600 TL'ye düştüğü saptanmıştır.

Buna göre maddi duran varlık maliyet bedelinde (2.600 TL – 1.500 TL) 1.100 TL azalma, birikmiş amortismanda ise (1.040 TL – 600 TL) 440 TL azalma yaşandığı anlaşılmıştır.

Bu veriler ile değer düşüklüğü şöyle muhasebeleştirilmelidir.

-----/-----		
257 Birikmiş Amortismanlar	440	
522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları	360	
689 Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Gideri	300	
		1.100
	25.. Maddi Duran Varlıklar	
-----/-----		

Görüldüğü gibi değer düşüklüğünün 360 TL'si yeniden değerlendirme değer artışından karşılanmış, 300 TL'lik kalan kısım ise maddi duran varlık değer düşüklüğü gideri olarak kaydedilmiştir.

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık bilanço dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz.

3.2. Amortismanlar

3.2.1. Maddi Duran Varlıklar Amortismanı Hakkında Genel Açıklamalar

Bu bölümde TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının 43'ncü ve 62'nci maddeleri arasında yer alan "*maddi duran varlıklarda amortisman*" konusunu işleyeceğiz.

Standartta göre, bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortisman tabi tutulur (TMS 16 Paragraf 43). Buna göre, önce varlığın amortisman tabi tutarını ve ne şekilde amortisman ayrılacağı gibi hususlar netleştirilmelidir.

Standartın geneline hakim olan "*önemlilik*" kavramının burada da vurgulandığını görüyoruz. Standart, 44'ncü paragrafta, "*Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortisman tabi tutar.*" hükmünü getirmiş ve bunu şöyle örneklemiştir:

Örnek: Bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Benzer bir şekilde,

bir işletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık edinmişse, söz konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan ya da olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir tutarların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir.

Örnekten de anlaşılacağı üzere, işletmelerin sahip oldukları varlıkları muhasebeleştirirken ‘‘önemlilik tespiti’’ yapmaları yerinde olacaktır. Çünkü her parçanın yararlı ömrü ve/veya işletmeye sağladığı yarar farklı olabilecektir. Başlangıçta bütüncül bir yaklaşımla maddi varlığın tamamını tek kalem olarak muhasebeleştirilen bir işletmenin amortisman ayırma işlemleri sırasında ayrıştırma yaparken zorluk yaşayacağı ya da hata payının yüksek olacağını düşünerek, ilk muhasebeleştirme esnasında ‘‘önemli parçaları’’ ayrı ayrı muhasebelestirmesi uygun olacaktır.

Bir maddi duran varlığın farklı kalemlerinin aynı faydalı ömüre sahip olması durumunda amortisman yöntemleri de aynı olmak şartı ile gruplandırma yapılabilir. Standart gruplandırma hususunu 45’nci paragrafta, ‘‘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.’’ şeklinde hükme bağlamıştır. Standardın 45’nci maddesinde geçen ‘‘yararlı ömür’’ kavramını biraz daha açmakta fayda görüyoruz:

*Faydalı ömür bir aktif varlığın beklenen verimli hayat süresidir (expected productive life). Faydalı ömür zaman olarak tesis edilebileceği gibi aktivite ölçüsü (makine saat) olarak ya da üretim niktarı olarak da tesis edilebilir. Bunu saptarken yönetimin, o aktif kıymetten beklenen kullanılabilir zaman süresini, aktif kıymetin tamir ve bakım politikalarını ve teknolojik değişme karşısında değerini koruyabilmesini (obsolescence) tespit etmesi gerekir. Faydalı ömrün tespitinde şirketin benzer aktif varlıklarla olan geçmiş tecrübelerinden yararlanılabilir.*²⁴

²⁴Cenap İlder, Murat Erdoğan, ‘‘Enflasyon Muhasebesinde Amortisman Konusu’’, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:23, Temmuz 2004, Sayfa: 114-115 (A.y.e.: Paul D. Kimmel, Jerry J.Weygand, Donald E.Kieso, Financial Accounting, Sayfa: 405)

TMS 16 standardında amortisman tabi tutarın tespiti ve amortisman dönemin belirlenmesi öncesinde yapılan diğer bazı açıklamalar ise şöyledir:

1-İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortisman tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortisman tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir (TMS 16 Paragraf 46).

Açıklamada *“önemli olmayan parçalar”* ifadesi kullanılmaktadır. Ancak *“önemsiz ya da önemli parça”* olup olmadığının da yine işletmeye bırakıldığı anlaşılmaktadır. Türk vergi mevzuatından ayrılan temel nokta budur. Türk vergi mevzuatı normal amortisman koşullarında işletmeye *“tercih”* hakkı vermez. Oysa UFRS bu konuda esneklik getirmiş ve işletmenin sağladığı ya da sağlamayı beklediği faydaya göre amortisman yöntem ve süresini şekillendirmeye olanak vermiştir.

2-Bir İşletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortisman tabi tutabilir (TMS 16 Paragraf 47).

3-Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir(TMS 16 Paragraf 48).

Bu açıklama ile de aynen VUK’da olduğu gibi *“dönemsellik”* kavramı vurgulanmıştır. Zaten 49’ncü paragrafta da *“Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir.”* denilmiştir. Fakat bu durumun bazı istinaları vardır. Örneğin bir varlık grubunda yer alan herhangi bir maddi duran varlığın diğer bir varlık grubunda yer alan varlık kaleminin bünyesine girmesi durumunda, maddi duran varlığın amortisman gideri dahil olunan varlık grubunun maliyetine dahil edilir. Standart bunu açıklarken üretim tesisi örneğini vermiştir:

“...Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir

(bkz. TMS 2). Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı uyarınca muhasebeleştirilerek bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir. ‘‘

Son olarak, bir varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için tıpkı VUK’nda olduğu gibi UFRS açısından da bir takım temel şartlar aranmaktadır. Bu şartlar özü itibari ile faaliyette kullanma, birden fazla döneme sari olması ve kayıtlarda yer alması şeklinde sayılabilir.

‘‘...bir maddi duran varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için; işletme faaliyetlerinde kullanılması ve bir muhasebe döneminden daha fazla kullanılmasının öngörülüyor olması gerekmektedir. Ayrıca, maddi duran varlığın işletme kayıtlarına alınmış olması gereği de aranmaktadır. Bu şart standardın 44.maddesindeki, ‘‘Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını amortismanına tabi tutar’’ şeklindeki ifadesi ile ortaya konmuştur.’’²⁵

3.2.2. Amortismanına Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de vurgulandığı üzere, bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır (TMS 16 Paragraf 50). Buradan amortisman yönteminin ve yararlı ömür uygulamasının dönemler arası ‘‘tutarlılığının’’ gözetilmesi gerektiğini anlayabiliriz. Zaten ‘‘tutarlılık’’ kavramının temel bir muhasebe ilkesi olduğunu biliyoruz. İşletmenin bir dönemde normal usulde, müteakip dönemde azalan bakiyeler usulü ile amortisman uygulaması yapması ya da bir dönem farklı bir oranda (%) , müteakip dönemde başka bir oranla (%) amortisman hesaplaması yapılması tutarlılık ilkesine aykırılık teşkil edecektir ve varsa böyle bir değişiklik mutlaka mali tablolarında gerekçeleri ile birlikte yer almalıdır. Özetle işletmelerin gelişigüzel amortisman uygulaması yapmak yerine mutlaka bir sistem dahilinde uygulama yapmaları gerekir.

Tutarlılık kavramını UFRS farklı bir açıdan değerlendirmektedir. Standarda göre, ‘‘bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda

²⁵ MARŞAP, a.g.m., Sayfa: 136

gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar” Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak’’ muhasebeleştirilir (TMS 16 Paragraf 51). Yani her hesap dönemi sonunda fayda ve kalıntı değer kontrolü yapılacak, fayda sağlanması beklenen sürede değişiklik olursa önceki hesap dönemlerinde uygulanan parametreler buna göre farklılaştırılabilecektir. Fakat bu farklılaştırmada da yine sistematik gözetilecek ve TMS 8 uyarınca işlem yapılacaktır.

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardının ‘‘Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler’’ başlıklı bölümünde (32’nci ve 38’nci paragraflar arası),

‘‘ Birçok finansal tablo kalemleri, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülemez, ancak tahmin edilebilirler. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır.

Örneğin;

(a)Şüpheli alacaklar,

(b)Kullanımdan kalkmış stoklar,

(c)Finansal varlıkların veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri,

(d)Amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen yararlanma şekilleri,

(e)Garanti yükümlülükleri hakkında tahminler yapmak gerekebilir.’’

denilerek amortisman konusu da tahminlerdeki değişiklikler bölümüne dahil edilmiştir.

Temel prensip amortismanına tabi tutarın varlığın elde etme maliyeti olduğudur. Ancak standarda göre, maliyet bedelinden –standardın 6’ncı paragrafında tanımlanmış olan- kalıntı değerinin düşülmesi gerekir. Söz konusu paragrafta, 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 tutar “bir varlığın kalıntı değeri” olarak tanımlanmıştır. Bazı otoriteler kalıntı değeri artık değer²⁶ ve hurda değeri²⁷ olarak tanımlamışlardır.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir (TMS 16 Paragraf 53).

Hurda değer önemli bir tutar ise, iktisap tarihinde hurda değer tahmin edilir ve her bilanço tarihinde gözden geçirilir.²⁸

Standarttaki açıklamalardan yola çıkarsak amortismanına tabi değer (ATD) ile hurda değer arasında ters orantı olduğunu söyleyebiliriz (ATD \uparrow \pm Hurda Değer \downarrow).

Peki bu işlem sonucunda ortaya çıkacak değişimler amortismanlar üzerinde nasıl bir etki bırakacaktır? Meseleye dönemsel olarak bakmak gerekir. Şöyle ki;

“...amortismanına tabi değerde meydana gelen değişimler nedeni ile önceki dönemlerde ayrılmış olan amortismanlar üzerinde her hangi bir düzeltme yoluna gidilmez. Bu değişiklikler TMS-8 Standardına uygun bir şekilde dikkate alınır (TMS 16 md. 51). Değişiklik etkisi, içinde bulunulan döneme ve sonraki dönemlere yansıtılır.

Örnek: 100.000 TL maliyet değeri ve 20.000 TL kalıntı değeri olan bir varlığın amortismanına tabi tutarı 80.000 TL olacaktır. Yararlı ömrün 5 yıl olduğunu varsaydığımızda da yıllık 16.000 TL amortisman ayrılacaktır. 4. yılın sonunda amortisman ayrılmadan önce varlığın defter değeri 52.000 TL, kalan amortismanına tabi tutarı da 32.000 TL (52.000-20.000) olacaktır. Yeni kalıntı değerinin 10.000 TL olarak tahmin edildiğini varsaydığımızda 4. yıl için ayrılacak amortisman 21.000 TL olacaktır.

²⁶ DOKUR, KAYGUSUZ, a.g.e., Sayfa: 121

²⁷ ÖRTEN v.d., a.g.e., Sayfa: 209

²⁸ Murat Erdoğan, ‘Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Olan Maddi Varlıkların Bileşenlerinin Amortismanı’, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:29, Ocak 2006, Sayfa: 122

Son yılda kalıntı değer tahmininde bir değişme olmadığında o yıl içinde 21.000 TL amortisman ayrılacaktır.’’²⁹

Örnekten anlaşılacağı üzere dördüncü yılda, defter değerinden -revize edilen- tahmini kalıntı değeri (10.000 TL) düştükten sonra kalan 42.000 TL iki eşit parça halinde son 2 (iki) yılda yok edilmektedir. Değişikliğin etkisi TMS 8 Standardının 38’nci paragrafına uygun olarak içinde bulunulan cari dönemde ve sonraki yılda dikkate alınmış olmaktadır. Söz konusu paragraf hükmü şöyledir:

‘‘Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisinin ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılması, tahminde değişiklik yapıldığı tarihten sonraki işlemlere, olaylara ve koşullara uygulandığı anlamına gelir. Muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik sadece cari dönemi etkileyebileceği gibi, hem cari hem de gelecek dönemleri etkileyebilir. Örneğin; şüpheli alacaklar tutarının tahmininde bir değişiklik, sadece cari dönemi etkiler ve bu nedenle o dönem içinde finansal tablolara yansıtılır. Oysa, amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da ekonomik kullanma şekillerine yönelik tahminlerin tahminindeki bir değişiklik hem cari dönemin amortisman giderlerini hem de varlığın geri kalan faydalı ömrü içinde her dönemin amortisman giderini etkiler. Her iki durumda da cari döneme ilişkin değişikliğin etkisi gelir tablosuna yansıtılır. Gelecek dönemler üzerinde bir etki varsa etki ilgili gelecek dönemlerde finansal tablolara yansıtılır.’’³⁰

Peki kalıntı değer revize edilmesi bir muhasebe politikası değişikliği midir, yoksa tahmin değişikliği mi sayılmalıdır? Meseleye TMS 16’nın 56’ncı paragraf hükmüne göre bakacak olursak;

‘‘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. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

²⁹ MARŞAP, a.g.m., Sayfa: 139

³⁰ ÜSTÜNEL v.d., a.g.e, Sayfa: 390-391

(a) Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.

(b) Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.

(c) Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.

(d) İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Maddelerden anlaşılacağı üzere değişikliklerin varlıktan “beklenen fayda” çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Yani burada amortisman yöntemi değiştirme, amortisman ayırma ya da ayırmama gibi ihtiyari bir değişiklikten ziyade faydalı ömür belirleme kriterleri göz önünde tutulmaktadır. O halde muhasebe tahminleri yolu ile kalıntı değer revizyonu bir politika değişikliği değil bir tahmin değişikliği olarak değerlendirilmelidir.

Amortisman hesaplanmasında paranın zaman değerinin de dikkate alınması gereklidir.³¹ *Paranın Zaman Değeri*, paranın bekleme fiyatı veya faizidir. Enflasyon nedeniyle paranın değer kaybetmesi ile paranın zaman değeri arasında fark vardır. Paranın zaman değeri, paranın kullanım zamanındaki tercih nedeniyle oluşan bir değerdir. Faiz, paranın zaman değeridir.³² Enflasyon sıfır dahi olsa paranın zaman değeri vardır. Bugünkü 1 TL yarınki 1 TL’den daha değerlidir. Çünkü bir gün içerisinde para Bankaya yatırılarak faiz elde edilebilir. Ayrıca paramızı değerlendirme olanağı olmasa bile ve yine enflasyon sıfır olsa bile bugünkü 1 TL yarınki 1 TL’den daha değerlidir. Yatırımların gerektirdiği para çıkışları ile para girişleri farklı dönemlerde gerçekleşir. Para giriş ve çıkışlarının zaman içindeki dağılımı da değişik olabilir. Paranın zaman değerini dikkate almadan para giriş ve

³¹ ÖRTEN v.d., a.g.e, Sayfa: 209

³² Mehmet Erkan, “Finansal Yönetim”, Slayt: 3-4 (Çevrimiçi)
<http://www2.aku.edu.tr/~mehmeterkan/sayfalar/fyzam.ppt>, 14.01.2011

(*) Burada yazarın “kamyunun ATD’ni bulunuz” demek istediğini düşünüyoruz.

çıkışlarını karşılaştırmak anlamsız sonuçlar verecektir. O halde bir yatırımın para giriş ve çıkışlarının birbirleriyle karşılaştırılabilmesi için bunların zaman faktörünü göz önünde tutarak aynı zaman düzeyine indirgenmeleri gerekir.³³

Maddi duran Varlıklar Amortismanı hesabında paranın zaman değerine göre bir örnek yapalım.

Örnek³⁴: Bir işletme, 100.000 TL bedelle 2008 tarihinde bir kamyon satın almıştır. Kamyonun faydalı ömrü, 3 yıldır. Kamyonun faydalı ömrü sonundaki değerinin 20.000 TL olması beklenmektedir. Gelecek üç yılda beklenen enflasyon oranı %10'dur. Buna göre işletmenin (*) amortismanına tabi değerini bulunuz.

Çözüm: Kalıntı değer bugünkü değeri: $20.000 / (1+0,10)^3 = 15.026$
Kalıntı Değer: $100.000 - 15.026 = 84.974$ TL

Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılır.

Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz (TMS 16 Paragraf 52) . Bu ifadeler, kalıntı değer defter değerini yani kayıtlı değeri yok etmediği sürece amortisman bedellerinin mali tablolara yansıtılması gerektiği anlamına gelmektedir. Faaliyet esnasında ya da bekleme sürecinde gereken tamirat-tadilat işleri amortisman işlemlerine engel teşkil etmez.

Kalıntı değer defter değerini yok etmesi ne anlama gelir? Tahmini hurda bedeli defter değerini aşabilir mi? Bu sorunun cevabını 54'ncü paragrafta buluyoruz:

''Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifıra eşit olur.''

Paragraftan kalıntı değer defter değerini aşabileceğini net olarak anlayabiliyoruz. Bu durumda amortisman hesaplanmayacağı sonucuna varabiliriz.

³³ A.Mithat Cesur, ''Proje Değerlendirme Yöntemleri ve Kullanılan Enstrümanlar'', Ekim 2006, (Çevrimiçi) www.emo.org.tr/ekler/baf163c24ed14b5_ek.doc?tipi=2&turu, 14.01.2011

³⁴ ÖRTEN v.d., a.g.e., Sayfa: 210

“...Diğer bir ifade ile varlığın defter değeri kalıntı değerinin altında kalırsa, o varlıkla ilgili dönem amortisman tutarı hesaplanamayacaktır şeklinde bir yorumda bulunabiliriz. Ancak uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsiz görülmektedir.”³⁵

Örnek³⁶: Makinenin maliyeti 60.000 TL ve amortismanı 54.000 TL ise ve makinenin kalıntı değeri 8.000 TL tahmin ediliyorsa amortisman ayırma işlemi durdurulmalıdır. Standardın bu düzenlemesi VUK’a uymamaktadır. Çünkü bir yıl ayrılmayan amortisman tutarı daha sonraki yıllarda ayrılması kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilir.

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihi veya varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz.

Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir (TMS 16 Paragraf 55).

Çalışmamızın 3.1.bölümünde açıkladığımız üzere satış amaçlı elde tutulan varlıklar amortismanına tabi tutulmaz ve TMS 16’ya tabi değildir. 3.3.2. bölümünde örneklediğimiz bilanço dışı bırakma işlemi de amortisman ayırmayı durduran sebeplerdendir. 55’nci paragrafta göre satış veya bilanço dışına çıkarma işlemlerinden hangisi önce gerçekleşirse gerçekleşsin o tarihte derhal amortisman işlemi durdurulur. Varlığın atıl beklemesi ya da faaliyet göstermemesi amortisman ayırmaya engel teşkil etmez. Üretim esasına göre amortisman ayırma durumu bunun istisnasıdır ki bu hususu “*amortisman yöntemleri bölümünde*” izah edeceğiz.

³⁵ MARŞAP, a.g.m., Sayfa: 139

³⁶ GÜRBÜZ, a.g.m., Sayfa: 49

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir (TMS 16 Paragraf 57).

Hizmet süresi amortismanına tabi varlığın kullanıma hazır olduğu tarihte başlar... Bir işletme için amortismanına tabi varlığın hizmet süresi, fiziki ömründen daha kısa olabilir. Fiziki yıpranma ve aşınmaya ek olarak varlığı kullanıldığı vardiya sayısı, işletmenin tamir ve bakım programı gibi kullanılma biçiminden doğan unsurlar yanında, diğer unsurlar da dikkate alınır. Bu unsurlar, teknolojik değişimler veya üretim yöntemlerindeki gelişmelerden kaynaklanan eskime, ürettiği mal ve hizmetlere ilişkin Pazar talebindeki değişimlerden kaynaklanan eskime ve kiralanan varlığın kira süresinin dolması gibi yasal sınırlamaları kapsar.³⁷

3.2.3. Arsa ve Binalarda Amortisman Konusu

Standardın 58'nci paragrafı, arsa ve binalarda amortisman konusuna değinmektedir. Standart, arsa ve binaların birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlık sayılacağını ve ayrı olarak muhasebeleştirileceğini düzenlemiştir. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez .

Standartta yer alan arsalarla amortisman uygulanmaması VUK açısından da aynıdır. Ancak Türk vergi mevzuatı arsanın üzerinde bina olması durumunda amortisman uygulaması bakımından ATD'nin topluca dikkate alınacağını düzenlemiştir. Oysa standart ayrı ayrı muhasebeleştirmekten bahsetmektedir.

³⁷ DOKUR, KAYGUSUZ, a.g.e, Sayfa: 121-122

Ayrıca vergi mevzuatımızda arsa üzerinde vuku bulan bina yıkımı, enkaz kaldırma gibi işlemlerin de maliyete dahil edilmesi yönünde baskın bir uygulama vardır. Standardın 59'ncü paragrafı da bu uygulamaya benzer bir hüküm içermektedir:

Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın sözkonusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır.

3.2.4. Amortisman Ayırma Yöntemleri

İşletmeler ATİK'in faydalı ömrünü ve amortisman ayırma yöntemini belirleme konusunda serbesttirler. Neticede ortada amortisman uygulanacak bir varlık vardır ve bunun bir sistem dahilinde yok edilmesi gerekmektedir.

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Bir varlığa uygulanan amortisman yönteminde sürekli kontrol esastır ve standarda göre, uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir.

Standardın 62'nci paragrafı uygulanacak amortisman yöntemlerini saymıştır:

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. 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.

3.2.4.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde amortisman gideri, yararlı ömür boyunca -varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı sürece- değişmez. UFRS ölçülerine göre bir varlığın ilk yıl amortismanı alım tarihinden ilgili yılın sonuna kadar hesaplanır. Hatırlanacağı üzere çalışmamızın VUK bölümünde bu uygulamanın sadece binek otomobiller için geçerli olduğunu izah etmiştik. Dolayısı ile ilk yıl "kıst amortisman" söz konusu olacaktır. İlk yılda ayrılamayan kısım ise VUK uygulamasından farklı olarak, son yılda değil, son yılı takip eden yıl da ayrılmaktadır. Yine vergi mevzuatımıza göre amortisman süresi sonunda maliyet değeri (mukayyet değer) tamamen sıfır olmakta (iz değeri uygulaması da olabilir) ancak UFRS düzenlemelerine göre tahmini hurda değeri kayıtlarda kalmakta ve gider yazılmak sureti ile gelir tablosuna aktarılamamaktadır.

Örnek: Doğrusal yöntemde ara yıllarda kalıntı değerinin değişmediği varsayılmıştır.

Doğalgaz dağıtım işi ile iştigal eden bir işletme 23.08.2007 tarihinde 100.000,00 TL bedelle iştigal konusuna uygun olarak özel donatılmış kamyon almıştır. Basit anlaşılabilirliği açısından faydalı ömrü 5 yıl olsun. Araç, özel donanımlı olduğundan yararlı ömrü sonunda başka bir işletme tarafından kullanılma ölçüsü düşük olacağı varsayımı ile elden çıkarma değeri 5.000,00 TL olarak tahmin edilmiştir.

Tablo VI : TMS 16'ya Göre Doğrusal Amortisman Yöntemi

Yıl	Amortisman Tutarı
2007	7.916,67 TL
2008	19.000,00 TL
2009	19.000,00 TL
2010	19.000,00 TL
2011	19.000,00 TL
2012	11.083,33 TL
Toplam	95.000,00 TL

İktisap yılı (2007): Öncelikle varlığın amortismanına tabi değeri bulunmuştur:

Maliyet Bedeli-Hurda Değer: 100.000,00 TL – 5.000,00 TL = 95.000,00

Varlığın 1 (bir) yıllık amortismanı hesaplanmıştır:

$$\text{ATD*Yararlı Ömür oranı} = 95.000,00 \text{ TL} * \%20 = 19.000,00 \text{ TL}$$

Alım ayı dahil olmak üzere kalan 5 (beş) ay için kıst amortisman uygulanmıştır:

$$19.000,00 \text{ TL} / 12 = 1.583,33 \text{ (Aylık tutar)} \quad 5 * 1.583,33 = 7.916,67 \text{ TL (Beş aylık tutar)}$$

Ara yıllar (2008, 2009, 2010, 2011): Yıllık normal amortisman uygulanmıştır:

$$\text{ATD*Yararlı Ömür oranı} = 95.000,00 \text{ TL} * \%20 = 19.000,00 \text{ TL}$$

Son yıl (2012): Yararlı ömrün tamamlandığı tarih 23.08.2012'dir. O halde yıl sonuna kalan 5 (beş) aylık süre için amortisman ayrılmayacak bu tarihten önceki aylar için amortisman ayrılacaktır:

$$19.000,00 \text{ TL} / 12 = 1.583,33 \text{ TL} * 7 \text{ ay} = 11.083,31 \text{ TL.}$$

Bütün yılların amortisman tutarlarını topladığımızda amortismana tabi değere ulaşmak durumundayız. Yararlı ömür bitiminde ATD ile ayrılan amortisman toplamının eşit olması gerekmektedir.

$$7.916,67 \text{ TL} + 76.000,00 + 11.083,31 = 95.000,00 \text{ TL}$$

3.2.4.2. Azalan Bakiyeler (Hızlandırılmış Amortisman) Yöntemi

Bu yöntemde faydalı ömre göre tespit edilmiş amortisman oranının daha da arttırılarak uygulanması söz konusudur. Ancak VUK'ta olduğu gibi 2 (iki) kat olarak uygulanacağına dair standartta kesin bir hüküm yoktur. Standartta göre azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır.

Kalıntı değer olması durumunda amortismana tabi değer bulunurken, kalıntı değer indirilmez. ATD, maliyet değeri olarak dikkate alınır. En son yıl kalan net değer kalıntı değere eşit kabul edilir veya en son yıl amortismanı ayrılırken kalıntı değere eşitlenecek şekilde amortisman gideri kayda alınır.³⁸

³⁸ ÖRTEN v.d., a.g.e., Sayfa: 212

Örnek³⁹: Yıllık amortisman payı = 2 x normal amortisman oranı x dönem başındaki defter değeri

İşletme 1 Mayıs 2003'te 30.000 TL'ye bir makine satın almıştır. Makinenin ekonomik ömrü 5 yıl ve ekonomik ömrü sonundaki hurda değeri de 4.000 TL olarak tahmin edilmiştir. Söz konusu makine ile ilgili olarak işletmenin azalan bakiyeler amortisman yöntemlerini nasıl uygulaması gerektiği aşağıdaki gibidir.

Tablo VII : TMS 16'ya Göre Azalan Bakiyeler Yöntemi

2003	30.000 x %40	12.000	12.000 x 8 ay /12 ay	8000
2004	18000 x %40	7200	12000 x 4 ay /12 ay 7200 x 8 ay /12 ay	8800
2005	10800 x %40	4320	7.200 x 4 ay /12 ay 4.320 x 8 ay /12 ay	5280
2006	6.480 x %40	2480 (*)	4.320 x 4 ay / 12 ay 2.480 x 8 ay / 12 ay	3093
2007	4000		2.840 x 4 ay / 12 ay	827
Toplam				26.000

(*) *Faydalı ömür sonunda kalan hurda değerinin 4.000 TL olabilmesi için amortisman tabi tutar 6.480 TL. – 4.000 TL. = 2.480 TL olmalıdır.*

Örnekten anlaşılacağı üzere ilk dört yılın amortisman toplamı 25.173,00 TL'dir (8000 + 8800 + 5280 + 3093 = 25.173,00 TL). Son yılda ise amortisman tabi değer olan 26.000,00 TL'ye ulaşmak için (30.000 TL – 4.000 TL = 26.000,00 TL) sadece 827,00 TL (26.000,00 – 25.173,00 = 827,00 TL) amortisman ayrılmıştır.

Azalan bakiyeler usulü uygulandığı için oran $1/5 = 0,20$ yerine %40 ($0,20 \times 2$) olarak uygulanmıştır. Dikkat edilecek olursa her yılın amortisman tabi tutarının belirlenmesi sırasında önceki yılın defter değerinden yine önceki yılın yıllık amortisman tutarı düşülmektedir. Örneğin 2005 yılının ATD'ini bulmak için 2004 yılının defter değeri olan 18.000,00 TL'den yine 2004 yılının 1 (bir) yıllık amortisman tutarını düşüyoruz: $18.000,00 - 7.200 = 10.800,00$ TL

³⁹ Barış Sipahi, Cemal İbiş v.d., **TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü, Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, 2. Baskı, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009, Sayfa: 162

TMS 16'nın bir gereği olan kıst amortisman uygulaması burada da uygulanmış ve iktisadi kıymetin alındığı ilk yıl 12 (oniki) ay yerine 8 (sekiz) ay üzerinden amortisman hesaplanmıştır.

3.2.4.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. Bu yöntemde, yararlı ömür bitinceye kadar her yıl maddi duran varlığın -adet, parça, kg gibi bir ölçü birimi ile ölçülebilen- üretim miktarı tahmin edilmelidir. Amortisman oranını ATD'nin faydalı ömür boyunca yapılacak olan tahmini üretim miktarına oranlanması ile bulunur. Bulunan oran ile cari yıla isabet eden üretim miktarı çarpılır ve sonuca gidilir.

Örnek: XYZ Mermer A.ř. 2010 yılında mermer blok kesme makinesi almıştır. Alış bedeli 75.000,00 TL'dir. Faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlenmiş, hurda değer ise 14.000,00 TL olarak tahmin edilmiştir. Firmanın 5 yıl süresince tahmini üretim miktarı ise 244.000 m² olup yıllara göre dağılımı aşağıdaki gibidir:

2010:90.000 m² **2011:**70.000 m² **2012:**40.000 m² **2013:**24.000 m² **2014:**20.000 m²

Amortisman Tabi Değer (ATD): 75.000,00 – 14.000,00 = 61.000,00 TL

Amortisman Oranı: 61.000,00 / 244.000 m² = % 25

2010 yılı amortisman tutarı: 90.000* %25 = 22.500,00

2011 yılı amortisman tutarı: 70.000* %25 = 17.500,00

2012 yılı amortisman tutarı: 40.000* %25 = 10.000,00

2013 yılı amortisman tutarı: 24.000* %25 = 6.000,00

2014 yılı amortisman tutarı: 20.000* %25 = 5.000,00

Toplam Amortisman Tutarı: 61.000,00 TL

5 yıl sonunda bulunan toplam amortisman tutarı, varlığın amortisman tabi değerine eşittir. 14.000,00 TL kalıntı değer toplam amortisman tutarı ile birleştirildiğinde varlığın defter değerine (75.000,00 TL) ulaşılmaktadır.

Varlığın atıl beklemesinin ya da faaliyet göstermemesinin amortisman ayırmaya engel teşkil etmediğini amortisman ayırmayı durduran sebeplerden sayılmayacağını önceki bölümlerde izah etmiştik. Ancak üretim esasına göre amortisman ayıran bir işletme, herhangi bir ATİK'i üretim sürecine sokmazsa doğal olarak amortisman oranını hesaplayamayacaktır. Çünkü ortada oranlama yapılabilecek üretim miktarı bulunmamaktadır. Bu durumda amortisman gideri hesaplanmayacak, yani sıfır olacaktır. Bu durumu "*amortisman ayırma işleminin durması*" olarak değerlendirebilecek uzmanlar olabilecektir. Ancak bize göre bu bir durdurma işlemi değildir. Sadece o döneme özgü bir durumdur ve amortisman hesaplama işlemleri yapılmıştır. Ancak oranlama yapılabilecek üretim miktarı olmadığından yine sayısal bir değer olan "*sıfır*" bulunmuştur. Müteakip dönemlerde amortisman işlemi sürecektir.

3.3. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Bilanço Dışı Bırakma

Bu bölümde, TMS 16 kapsamında değerlendirildiği için konumuzla ilişkili olan, varlıklarda değer düşüklüğü ve varlıkların çeşitli şekillerde elden çıkarılması hususlarında standardın dışına çıkmadan özet bilgiler vereceğiz.

3.3.1. Değer Düşüklüğü

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini, ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler (TMS 16 Paragraf 63).

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.⁴⁰

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 (TMS 36 Paragraf 1).

TMS 36'nın 6'ncı paragrafı, bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını "*değer düşüklüğü zararı*" olarak tanımlamış ve "*geri kazanılabilir tutarı*", bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır şeklinde açıklamıştır.

Peki değer düşüklüğü tespiti nasıl yapılacaktır? Yani varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirirken, neler dikkate alınmalıdır? TMS 36'da bazı dikkat çekici hususlar değer düşüklüğünün "*işaretleri*" olarak sayılmıştır (Paragraf 12).

İşletme dışı bilgi kaynakları:

-Dönem içinde varlığın piyasa fiyatı, zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımdan kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmıştır.

-İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler dönem içerisinde gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.

-Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup; söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltması muhtemeldir.

⁴⁰ BULCA, a.g.m., Sayfa: 108 (A.y.e.: KAYA, DİNÇ, a.g.m., Sayfa 350)

-İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.

İşletme içi bilgi kaynakları

-Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunmaktadır.

-İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir; varlık kullanım dışıdır; varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması planları vardır; varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır; varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.

-İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur.

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 daha önce de belirtildiği üzere maliyet ve yeniden değerlendirme modellerinden birisi kullanılabilir.⁴¹

Çalışmamızın 3.1.3.2.1. bölümünde Yeniden Değerleme Modeli ile değer düşüklüğü arasındaki ilişkiye istinaden örnekler vermiştik. Değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesine ilişkin bir örnekle bu bölümü bitirelim.

Örnek⁴²: Değer düşüklüğünün bireysel olarak hesaplandığı varlıklar için defter değerine azalış direkt olarak kaydedilmektedir. Buna karşılık nakit girişi sağlayan birimler olarak gruplandırılan varlıklar için, hangi varlığın değer düşüklüğü zararına maruz kaldığını belirlemek mümkün olmayacaktır.

⁴¹ BULCA, a.g.m., Sayfa : 109 (A.y.e.: KAYA, DİNÇ, a.g.m., Sayfa 351)

⁴² Özgür Çatıkkaş, Y.Ercan Çalış, "Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa Göre Değer Düşüklüğü Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", **E-Yaklaşım**, Sayı: 55, Şubat 2008, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp, 12.02.2011 (A.y.e.: J Bary Epstein ve Ali Abbas Mirza , Interpretation and Application of International Accounting Standards, John and Willey Sons, 2005, s.315.)

Standart ayrıca değer düşüklüğünün varlık hesabına mı yoksa birikmiş amortismanlar hesabına mı kaydedileceğine ilişkin bilgi de vermemektedir.

İşletmenin 31.12.2005 tarihli bilançosunda 40.000,00 TL net defter değeri olan bir makine bulunmaktadır. Varlığın orijinal maliyeti 50.000,00 TL'dir. Faydalı ömrü 10 yıl ve alıncı 2 yıl olmuştur. Makinenin 2005 yılında geri kazanılabilir değeri 32.000,00 YTL olarak belirlenmiştir. Bu durumda $40.000,00 - 32.000,00 = 8.000,00$ TL'lik değer düşüklüğünün kayıt altına alınması gerekmektedir.

-----/-----
654 Karşılık Giderler 8.000,00

MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı 8.000,00

-----/-----
veya

-----/-----
659 Diğer Olağan Gid.ve Zararlar 8.000,00

253 Tesis Makine Cihazlar 8.000,00

-----/-----

31 Aralık 2006 tarihinde düzeltme yapılmadan önceki varlığın net defter değeri 32.000,00 TL'dir. 2006 yılı için amortisman tutarı; 32.000 (defter değeri) / 8 (kalan faydalı ömür) = $4.000,00$ TL'dir.

-----/-----
730 Genel Üretim Giderleri 4.000,00

257 Birikmiş Amortismanlar 4.000,00

-----/-----

Buna göre varlığın net defter değeri: $32.000 - 4.000 = 28.000,00$ TL olacaktır.

Son olarak şunu belirtelim ki; 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 kâr/zararın tespitinde dikkate alınır (TMS 16 Paragraf 65-66)

3.3.2. Finansal Tablo (Bilanço) Dışı Bırakma:

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri, elden çıkarıldığında veya 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 farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe) gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz (TMS 16 Paragraf 67-68).

İşletmenin net satışlarını doğrudan etkileyecek olması nedeni ile kazançlar hasılat olarak sınıflandırılmaz. Yani satış geliri olarak değil, diğer faaliyet geliri olarak gelir tablosuna aktarılır.⁴³ Bilanço dışı bırakmaya ilişkin şöyle örnek verilebilir.

Örnek⁴⁴ : İşletmenin elinde bulunan bir maddi duran varlığa ilişkin hesapların görünümü şöyledir:

	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
Maddi Duran Varlık	2.500 TL	-
Birikmiş Amortisman	-	1.800 TL
Yeniden Değerleme Değer Artışı	-	400 TL

**Maddi Duran Varlık 200 TL + KDV'ye satılarak bilanço dışı bırakılmıştır.*

Kar veya zararın hesaplanması:

Maddi Duran Varlık	2.500 TL
Birikmiş Amortisman	1.800 TL
Yen. Değ. Değ. Artış Fonu	400 TL
Maddi Duran Varlık Net Değeri	300 TL
Satış Bedeli	200 TL
Geçmiş Yıl Zararı	500 TL

⁴³ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 13.Baskı, İstanbul, İSMMMÖ Yayınları, 2007, Sayfa: 325

⁴⁴ YÜKÇÜ, a.g.m., Sayfa: 8-9-10

Yeniden değerlendirme değer artışının kapatılması:

-----/-----
522 Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu 400
671 Geçmiş Dönem Gelirleri 400
-----/-----

Zarar kaydı:

-----/-----
257 Birikmiş Amortisman 1.800
100 Kasa 236
681 Geçmiş Dönem Giderleri 500
25. Maddi Duran Varlıklar 2.500
391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi 36
-----/-----

Yukarıda iki fiş biçiminde düzenlenen kayıt tek fiş biçiminde de düzenlenebilir. Ancak standardın metninden iki ayrı kayıt olarak yapılması, yeniden değerlendirme değer artış fonunun öncelikle geçmiş dönem gelirleri hesabıyla kapatılması daha doğru olacaktır. Bu yaklaşımda, aynı anda hem geçmiş dönem gelirleri hesabına hem de geçmiş dönem giderleri hesabına kayıt yapılmış olması dikkat çekicidir.

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.

Yukarıdaki kayıta maddi duran varlık satışının 200 TL + KDV' ye peşin değil de 250+KDV' ye vadeli olarak yapıldığı varsayılır ise, 50 TL' lik vade farkı faiz geliri olarak muhasebeleştirilmelidir. Şöyle ki;

-----/-----	
257 Birikmiş Amortisman	1.800
100 Kasa	295
681 Geçmiş Dönem Gid.	500
25.. Maddi Duran Varlık	2.500
391 Hesaplanan KDV	45
641 Faiz Geliri	50
-----/-----	

3.4. TMS 38 Kapsamı ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS 38 standardı, aşağıdakiler hariç tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 38 Paragraf 2):

-Başka bir Standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar (Diğer bir Standardın belli türde bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin muhasebeleştirme yöntemini tanımlamış olması durumunda, işletme, bu Standart yerine söz konusu Standardı uygular (TMS 38 Paragraf 3);

Örnekler:

*Olağan iş sürecinde işletme tarafından satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar (bakınız: TMS 2 Stoklar ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri).

*Ertelenmiş vergi varlıkları (bakınız: TMS 12 Gelir Vergileri).

*Bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye (bakınız: TFRS 3 İşletme Birleşmeleri).

*TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı kapsamındaki kiralamarlar.

*Çalışanlara sağlanan faydalardan doğan varlıklar (bakınız: TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar).

-TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardında tanımlanan finansal varlıklar;

-Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü (bakınız: TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi);

-Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar.

Maddi olmayan duran varlıklar, bir harcama şeklinde ortaya çıkan ve fiziki yapıya sahip olmayan duran varlıklardır. Bunlar da maddi duran varlıklar gibi bir yıldan daha uzun süre kullanılan, aşınma yıpranma ve değer kaybına uğrayan değerlerdir. Maddi olmayan duran varlıklar; Haklar, Şerefiye, Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri, Özel Maliyetler, Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Birikmiş Amortismanlar (-) ve Verilen Avanslar kalemlerinden oluşmaktadır. ⁴⁵

Maddi olmayan duran varlık sınıfı, benzer nitelikte olan ve işletmenin benzer faaliyetlerinde kullanılan bir varlık grubudur (TMS 38 Paragraf 119). Aşağıdakiler farklı sınıflara örnektir:

-Markalar;

-Ticari başlıklar ve yayın hakları;

-Bilgisayar yazılımlar;

-Lisans ve imtiyazlar;

-Telif hakları, patent ve diğer endüstriyel sahiplik hakları, hizmet ve işletme hakları;

-Reçeteler, formüller, modeller, tasarımlar ve prototipler; ve

-Geliştirilme aşamasında olan maddi olmayan duran varlıklar.

Yukarıda belirtilen sınıflar, finansal tablo kullanıcılarının daha iyi bilgilenmelerine sebep olması durumunda, daha küçük (büyük) sınıflara ayrılır (sınıflarda toplanır).

Bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın

⁴⁵ Dağhan Alpman, ‘‘Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği’’, t.y., Sayfa: 23 (Çevrimiçi)
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS%20Genel%20Bak%C4%B1%C5%9F.pdf>,
15.02.2011

hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında yüklenilen borçları içeren maddi olmayan duran varlıklara; Bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları gibi örnekler verebiliriz (TMS 38 Paragraf 9).

Maddi olmayan duran varlıklar için bir genelleştirme yapacak olursak, şekil ve biçim açısından ölçülemeyen, yani duyuşsal olarak yaklaşılamayan varlıklardır diyebiliriz. Standardın 8'nci paragrafında, maddi olmayan duran varlık (MODV), fiziksel niteliğı olmayan, tanımlanabilir, parasal olmayan varlık olarak tanımlanmıştır. Çalışmamızın önceki bölümlerinde maddi duran varlıkları işlerken varlık kavramı üzerinde durmuştuk. TMS 16 standardına göre varlık, 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 kalemler olarak tanımlanmışken, TMS 38 standardı varlıkları;

-Geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen,
-İşletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenen bir kaynak olarak tanımlanmıştır (TMS 38 Paragraf 8).

Bu Standardın kapsamı içindeki bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına uymaz ise, onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar, aktife alınmaksızın oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir.

Bütün bu unsurları bir araya getirdiğimizde bir maddi olmayan duran varlığın tanımlanabilir olması, kontrol edilebilir olması ve ekonomik fayda beklentisine uygun olması gerektiğini anlıyoruz.

Tanımlanabilir olma: Bir varlığın tanımlanabilir olması için Şerefiyeden ayırt edilebilmesi gerekmektedir.

Şerefiye ise standardın 11'nci paragrafında şöyle tanımlanmıştır: *“Bir işletme birleşmesinde muhasebeleştirilen şerefiye, bir işletme birleşmesinde elde edilen,*

bireysel olarak tespit edilmeyen veya ayrı olarak muhasebeleştirilmeyen diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararları ifade eden bir varlıktır.’’

Bir varlığın, şerefiyenin bir parçası mı olması gerektiği yoksa ayrıca muhasebeleştirilmesi mi gerektiği hususu belirlenebilirlik kriterleri ile açıklanmaktadır (TMS 38 Paragraf 12).

Eğer bir varlık;

-Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir ise;

-İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanıyor ise;

belirlenebilir ve bağımsız olarak muhasebeleştirilebilecektir. Burada dikkat çeken husus şudur ki; bir varlık kalemi, herhangi bir varlık grubunun parçası olsa ve ayrılabilir olmasa dahi bir takım yasal düzenlemeler söz konusu varlık kalemine *tanımlanabilirlik* sağlayabilmektedir.

Kontrol edilebilme: İşletme bir varlığın üzerinde *tasarruf* hakkına sahip olmalıdır. Bu, işin tabiatından, ortam ve koşulların getirdiği avantajlardan sağlanabilir ya da kanun ve benzeri yasal düzenlemeler ile mahkeme kararları sonucunda da mümkün olabilir.

Standart kontrol mekanizmasını daha çok ekonomik yararları kontrol edebilme olarak tanımlar (TMS 38 Paragraf 13):

‘‘İşletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücü olması durumunda, bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü var demektir.’’

Örnekler:

1-Piyasa bilgisi ve teknik bilgi, gelecekte ekonomik yararlar sağlayabilir. Örneğin bilginin, telif hakkı, sınırlayıcı bir ticari anlaşma (izin verildiği yerlerde) ya da çalışanların gizliliği korumaya ilişkin yasal sorumlulukları gibi bazı yasal haklarla korunuyor olması durumunda, işletme söz konusu yararları kontrol altında tutar.

2- Bir işletme vasıflı çalışanlardan oluşan bir ekibe sahip olabilir ve eğitim yoluyla, gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak ek vasıfları tespit edebilir. Ayrıca işletme, çalışanlarından, yeteneklerini işletme yararına kullanmaya devam etmelerini de bekleyebilir. Ancak burada vasıflı işçinin kullanımının ve gelecekteki ekonomik yararın elde edilmesinin yasal güvenceye kavuşturulması önem arz etmektedir.

3- Bir işletme, müşteri portföyüne veya pazar payına sahip olabilir ve müşterileri ile ilişki ve sadakat kurma çabaları nedeniyle, müşterilerin işletme ile ticari ilişkiye devam etmelerini bekleyebilir.

Gelecekteki ekonomik yararlar : Maddi olmayan varlıktan sağlanacak gelecekteki ekonomik faydalar; ürünlerin veya hizmetlerin satışından elde edilecek geliri, maliyet tasarrufunu veya varlığını işletme tarafından kullanımından kaynaklanan diğer faydaları kapsar. Örnek; üretim sürecinde fikri mülkiyetin kullanımı, gelecekteki gelirleri arttırmaktan ziyade gelecekteki üretim maliyetlerini azaltabilir.⁴⁶

3.4.1. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Muhasebeleştirme ve Ölçüm

Standarda göre bir maddi olmayan duran varlık sadece, varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, muhasebeleştirilir (TMS 38 Paragraf 21).

Temel kural MODV'nin ilk iktisabında varlığın satın alma bedeli ya da mesleki terimle "*elde etme maliyeti*" ile aktifleştirilmesidir. Burada elde etme maliyetine nelerin dahil olacağı önemlidir. Maddi olmayan duran varlıkların ilk

⁴⁶ DOKUR, KAYGUSUZ, a.g.e, Sayfa: 139

muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçüleceğini (TMS 38 Paragraf 24) hüküm altına alan standart 27'nci paragrafında bu konuya açıklık getirmiştir:

Örnek: Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler:

-İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı; ve

-Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.

-Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan ("TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardında tanımlandığı gibi) çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri;

-Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretler;

-Varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetler.

Örnek: Bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olmayan harcamalara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir (TMS 38 Paragraf 29):

-Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtımına ilişkin maliyetler (reklam ve promosyon maliyetleri dahil);

-Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapma maliyetleri (personel eğitim masrafları dahil); ve

-Yönetim maliyetleri ve diğer genel giderler.

Stoklar ve maddi duran varlıklarda da belirtildiği gibi, finansman giderleri, maddi olmayan duran varlıkların maliyeti ile ilişkilendirilmez. Vade farkı, kur, faiz gibi kalemler, ilgili gider hesaplarında muhasebeleştirilir.⁴⁷ Standardın 32'nci paragrafında finansman giderlerinin muhasebeleştirilmesi şöyle açıklanmıştır.

Maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda, maliyeti peşin fiyatına eşdeğerdir. "TMS 23

⁴⁷ ALPMAN, a.g.m., Sayfa: 25

Borçlanma Maliyetleri" Standardı uyarınca aktifleştirilmedikçe, bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Maddi olmayan duran varlığın yönetim tarafından amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesinden sonra maliyetlerin aktifleştirilmesine son verilir. Dolayısı ile maddi olmayan varlığın kullanımı sırasında veya daha verimli hale getirmek için katlanılan maliyetler (varlıkların standart performanslarının iyileştirilmesinden farklı olarak), bu varlıkların maliyetine dahil edilmez.⁴⁸

Örnek: Aşağıda yer alan maliyetler maddi olmayan duran varlığın defter değerine dahil edilmez (TMS 38 Paragraf 30):

-Yönetimce amaçlanan şekilde işlev görebilecek nitelikteki bir varlığın henüz kullanıma sokulması aşamasına ilişkin maliyetler; ve

-İlgili varlığın ürününe yönelik talepler oluşurken meydana gelenler gibi, başlangıç faaliyete başlama zararları.

Bir MODV'nin geliştirilmesi yönünde yapılan ancak varlığın, yönetimin amacı doğrultusunda etkinleştirilebilmesi için gerekli olmayan bir takım harcamalar aktifleştirilmez ve doğrudan gider yazılır.

"TFRS 3 İşletme Birleşmeleri" Standardına göre, *bir maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda*, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Bir maddi olmayan duran varlığın *gerçeğe uygun değeri*, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili piyasa beklentilerini yansıtabilir. Başka bir deyişle, işletme fayda akışının zamanlamasında ve tutarında belirsizlik olsa bile ekonomik fayda akışının olmasını beklemektedir (TMS 38 Paragraf 33).

İşletme birleşmesinden önce varlığın devralınan tarafından muhasebeleştirilmiş olup olmamasına bakılmaksızın, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda devralınan, birleşme tarihinde, devralınanın maddi

⁴⁸ DOKUR, KAYGUSUZ, a.g.e., Sayfa: 140

olmayan duran varlığını şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirileceği 34'ncü paragrafta izah edilmiştir. Bu durumda, proje maddi olmayan duran varlık tanımına uyuyorsa, devralan devralınanın devam eden araştırma ve geliştirme projesini şerefiyeden ayrı olarak, bir varlık halinde değerlendirecek ve muhasebeleştirecektir.

Şerefiye kavramı 3 no'lu Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nin ekler bölümünde (EK A) şöyle tanımlanmaktadır:

*“Tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda.”*⁴⁹

Bir başka ifadeyle şerefiye, işletmelerin devralınması sırasında işletme için ödenen bedelle devralınan varlıkların piyasa rayiç tutarı arasındaki pozitif farktır. İşletmenin varlıklarına ait rayiç değerinin hesaplanmasındaki esas amaç, varlıkların defter değerlerinin, iktisap edildiği tarihteki maliyet bedelini (tarihi değerini) göstermesinden dolayı alıcı ve satıcı için anlamını yitirmiş olmasıdır.⁵⁰

Bir işletme birleşmesinde elde edilen bir varlık ayrılabilirse veya sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanıyorsa, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde ölçmek için yeterli bilgi mevcut sayılmaktadır (TMS 38 Paragraf 35).

Edinen işletme, birbirlerini tamamlayıcı nitelikteki maddi olmayan duran varlık grubunu, ilgili varlıkların benzer yararlı ömre sahip olmaları durumunda, tek bir varlık olarak muhasebeleştirebilir. Örneğin, ‘marka’ ve ‘marka ismi’ terimleri, genellikle, ticari ve diğer markalar ile eş anlamlı olarak kullanılır. Ancak bu terimler, ticari markalar (veya hizmet markaları) ve ilişkili buldukları ticaret unvanı, formüller, tarifler ve teknolojik deneyimler gibi tamamlayıcı bir varlık grubu için kullanılan genel pazarlama terimleridir. Öte yandan Aktif bir piyasadaki kayıtlı piyasa fiyatları, bir maddi olmayan duran varlık için en güvenilir gerçeğe uygun

⁴⁹ (Çevrimiçi) www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145&Itemid=69, 19.01.2011

⁵⁰ BULCA, a.g.m., Sayfa: 124 (A.y.e.: Mahmut Yardımcıoğlu, “Gayri Maddi Duran Varlıkların Mevzuatımız ve Uluslararası Standartlar Yönünden Durumu:Şerefiye Örneği”, **Mali Çözüm**, Sayı:81, 2007)

değer tahminini sağlar Uygun piyasa fiyatı, genellikle, güncel fiyat teklifidir. Güncel fiyat tekliflerinin mevcut olmaması durumunda, işlem tarihi ile varlığın gerçeğe uygun değerinin tahmin edildiği tarih arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması koşuluyla, gerçeğe uygun değeri tahmin etmek için en son muvaazasız olarak yapılan benzeri işlemin fiyatı esas alınabilir (37 ve 39'ncü paragraflar).

Bir varlık maddi duran varlık ya da maddi olmayan duran varlık olsun, her zaman nakit ödeme yapılarak ya da finansman kaynağı kullanılarak elde edilmemektedir. Kimi zaman takas kimi zaman ise kamu otoritesinin sağladığı faydalardan yararlanılarak ta varlık elde edilebilmektedir. Mesela *devletin işletmeye sağladığı teşvik* ya da sübvansiyonlar TMS 38'in 44'ncü paragrafına göre; havaalanı iniş hakları, radyo veya televizyon istasyonu işletme lisansları, ithalat lisansları veya kotalar ya da diğer sınırlı kaynaklara erişim hakları gibi maddi olmayan duran varlıkların devredilmesi ya da dağıtılması sureti ile olabilir.

Standartların içinde bir konu anlatılırken başka bir standarda göre muhasebeleştirilmesi gerektiği şeklinde ifadelerle karşılaşmak olasıdır. Bu durum aslında vergi mevzuatımızda da vardır ve kanunlar arası ya da aynı kanunun farklı maddeleri arası atıflar yapılabilmektedir. Yukarıda bahsi geçen devlet teşviklerini de bu husus çerçevesinde ele aldığımızda, TMS 38 Standardının 44'ncü paragrafında zikredilmekte ancak ilk muhasebeleştirme işleminin "TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardı uyarınca yapılacağı belirtilmektedir. Buna göre bir işletme,

başlangıçta, hem maddi olmayan duran varlığı hem de ilgili teşviği gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçebilir. İşletmenin, ilgili varlığı gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçmemiş olması durumunda, başlangıçta anılan varlık, amaçlanan kullanımına hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderler nominal tutarına ilave edilmek suretiyle muhasebeleştirilir. TMS 20 bu uygulamaya da izin vermektedir.

Varlıkların takası yolu ile de MODV elde edilebilmektedir. Buna göre, bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlık, parasal olmayan varlık ya da varlıklar,

veya parasal ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında elde edilmiş olabilir.

Bu kapsamdaki bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Ancak bunun için;

-Takas işleminin ticari işlem niteliğinden yoksun olmaması, ve

-Elde edilen varlığın veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesinin mümkün olması gerekmektedir.

45'nci paragrafta göre, takas işleminden sonra işletme, vazgeçmiş olduğu varlığı bilançosundan çıkaramıyor olsa bile elde edilen varlık gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Elde edilen varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülmemiş olması durumunda, maliyeti, bırakılan varlığın defter değeridir. Bırakılan varlıktan kastedilen vazgeçilen ya da elden çıkarılan varlıklardır.

Bir takas işleminin ticari işlem niteliğini haiz olup olmadığını belirlemek için standart 46'ncı paragrafta bir takım ölçüler koymuştur. Buna göre, elde edilen varlığın nakit akışlarının yapısı (örneğin risk, zamanlama ve tutar) transfer edilen varlığın nakit akışlarının yapısından farklıysa veya işletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin bir kısmının işletmeye özgü değeri takas sonucunda değişiyorsa veya bu iki kriter arasındaki fark, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerlerine göre nispeten önemliyse takas işlemi ticari niteliği haizdir denilebilir.

Yukarıda şerefiye konusunu işlemiştik. Ancak daha çok işletme birleşmeleri ya da satın alma sonucu doğan şerefiye bedelleri üzerinde durduk. Standart ayrıca, *işletme içi yaratılan şerefiyelerden* de bahsetmektedir.

38 numaralı TMS'nin 48-50'nci paragrafları, işletme bünyesinde oluşturulan şerefiyenin güvenilir bir biçimde tespit edilebilen ve işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir varlık olmaması nedeni ile bir varlık olarak mali tablolara alınmayacağını açıkça belirtmiştir.⁵¹

⁵¹ DOKUR, KAYGUSUZ, Sayfa: 142

3.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların İşletme İçinde Oluşması ve Maliyetlerinin Tespiti

Bir işletmenin, maddi olmayan duran varlığın bizzat bünyesinde oluşması durumunda, varlığın muhasebeleştirilmesine karar vermesi için öncelikle varlığın hangi safhada olduğunu tespit etmesi gerekir. Standart iki safhadan bahseder (54-56'ncı paragraflar). Aslında bahsedilen safhalar tüm dünyada kabul gören ya tanımı yapılmış olan Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Faaliyetleridir. Vergi mevzuatımızda daha çok vergi bakımından sağladığı avantajlar ve/veya Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırmalar Kurumu (TÜBİTAK) gibi kurum ve kuruluşların teşvikleri ile gündeme gelen AR-Ge faaliyetleri UFRS açısından ise ayrı ayrı ele alınmış ve muhasebeleştirme açısından farklı değerlendirilmiştir.

1-Araştırma Safhası: Araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir. Çünkü İşletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Yani varlık henüz oluşmamıştır.

Örnekler: Araştırma faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır:

- Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler;
- Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması;
- Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması; ve
- Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

2.Geliştirme Safhası: TMS 38'in 57-64'ncü paragrafları arasında detaylandırılan bu safha, elbette ki araştırma safhasından çok daha ileri bir safhadır.

O halde işletmenin bünyesinde oluşan bir MODV’i bu safhada değerlendirmesi için aşağıdaki koşullar birlikte aranır.

-Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.

-İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.

-Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.

-Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.

-Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.

-Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Yukarıdaki koşulların tamamının sağlanması durumunda geliştirme safhasına ilişkin harcamalar muhasebeleştirilir. Araştırma safhasının aksine, TMS 38 Standardı geliştirme safhasının muhasebeleştirilmesinde giderleştirmekten bahsetmemektedir. Buradan, şartları sağlayan işletme içi MODV’nin giderleştirilmek yerine aktifleştirilmek sureti ile kayıtlara alınabileceği sonucunu çıkarabiliriz.

Örnekler: Geliştirme faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır:

-Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi,

-Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı,

-Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması,

-Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi.

İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın gelecekteki muhtemel ekonomik yararları nasıl sağlayacağını göstermek için, ilgili varlıktan gelecekte elde edilecek ekonomik yararları "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardında yer alan ilkeleri kullanarak değerlendirir (TMS 38 Paragraf 60).

İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemlerle ilgili harcamalar, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilemez. Bu nedenle, anılan kalemler maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez. Örneğin;

Geliştirme aşamasında yapılan harcamalar patentin maliyetidir. O halde patent alınacak duruma gelinceye kadar yapılacak harcamalar maliyete verilmez. Öte yandan bir marka oluşturmak çok uzun bir süreç gerektirebilir. Bu süreçte direkt bir harcama yapılmamakta, başarı oranı, malın niteliği, beğeni gibi hususlar marka değeri oluşturmaktadır. Reklam harcamalarının etkisi olsa da markalaşmaya katkısı ölçülememektedir. Dolayısı ile marka oluşturma sürecinde yapılan harcamalar aktifleştirilmez giderleştirilir. Önceden giderleştirilen harcamalar sonradan düzeltme yolu ile aktifleştirilemez.⁵²

İşletme içinde oluşturulan MODV'nin maliyetinin tespiti esnasında yapılan tüm harcamaların maliyet sayılabilmesi için gereklilik ve doğrudan ilişki aranır. Standart 66'ncı paragrafta bunu örneklendirmiştir:

-Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,

-Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler (TMS 19 Standardında belirtildiği biçimde),

-Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler,

⁵² ÖRTEN v.d., a.g.e., Sayfa: 593

-Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları,

Faizlerin işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesi ise TMS 23 Standardı kapsamında değerlendirilir.

MODV ile doğrudan ilişkilendirilemeyecek olan, diğer bir ifade ile maliyetin parçası sayılamayacak unsurlara ise şu örnekler verilebilir (TMS 38 Paragraf 67):

-Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgili olmayan satış ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler,

-Varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet zararları,

-Varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları.

3.4.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkları Muhasebeleştirilme Modelleri ve Yararlı Ömür

Önce muhasebeleştirilme şartlarını taşıyan, daha sonra aktife alınma koşullarını sağlayan MODV'ler için aktifleştirme işleminden sonra değerlendirme işlemleri için TMS 38 Standardı 2 (iki) yöntem önermiştir. Bu yöntemler Maddi Duran Varlıklarda yer alan değerlendirme yöntemleri ile büyük ölçüde aynıdır. Ancak MODV'nin muhasebeleştirilmesinde diğer varlıkların muhasebeleştirilmesine göre farklılıklar söz konusudur.

Örnek⁵³:

-Aktife alınıp alınmama konusunda,

-İlk alım esnasında vade farklarının kaydedilmesi hususunda,

-Sonraki dönemlerde maliyet bedeli ile değerlemenin yanında yeniden değerlendirme yapılarak değerlendirme yapılabileceği konusunda,

⁵³ ÖRTEN v.d., a.g.e., Sayfa: 599-600

-Amortisman (itfa payı) oranları konusunda,

-Değer azalışlarının tespiti ve defter değerinin maliyet ve yenileme değerinden küçük olanı ile değerlendirilmesi konusunda, önemli farklar bulunmaktadır.

Önceki bölümde izah edildiği üzere; araştırma giderleri, kuruluş giderleri, yeniden örgütlenme giderleri, eğitim giderleri, reklam-promosyon giderleri aktifleştirilememekte; şerefiye, marka, patent ve benzeri haklarda belirli koşullarda sınırlı olarak aktifleştirilebilmektedir.

Aktifleştirme sonrası maliyet modellerini kısaca izah ettikten sonra, çalışmamızın asıl konusu olan amortisman (itfa) uygulamalarını maddi olmayan duran varlıklar yönünden inceleyeceğiz.

3.4.3.1. Maliyet Yöntemi (Temel Yöntem)

Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonra kalan değer üzerinden gösterilir (TMS 38 Paragraf 74).

3.4.3.2. Yeniden Değerleme Yöntemi (Alternatif Yöntem)

Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. Yeniden değerlendirme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır (TMS 38 Paragraf 75).

Gerçeğe uygun değer tespiti için gerekli olan koşulların varlığı özellikle MODV için oldukça zordur. Bu durum standart tarafından da kabul edilmiştir. Zira gerçeğe uygun değer için aktif bir piyasanın varlığı pek mümkün olmamaktadır. TMS 38 Standardının 78'nci paragrafı bu durumu şöyle izah etmiştir:

“Örneğin, bazı ülke mevzuatlarında, serbestçe elden ele dolaşabilen taksi ruhsatları, balık avlama ruhsatları ya da üretim kotaları için aktif bir piyasa mevcut olabilir. Ancak, markalar, ticari başlıklar, müzik ve film yayınlama hakları, patentler ve ticari

markalar açısından, söz konusu varlıklar benzersiz olduğundan aktif bir piyasa mevcut olamaz. Aynı zamanda, maddi olmayan duran varlıklar alınıp satılabilmelerine rağmen, sözleşmeler bireysel alıcı ve satıcılar arasında müzakere edilir ve bu tür işlemler nispeten seyreklerdir. Anılan nedenlerden ötürü, bir varlık için ödenen fiyat bir diğerinin gerçeğe uygun değeri açısından yeterli kanıt sağlamayabilir. Üstelik, fiyatlar çoğu kez kamuoyuna da açık değildir.’’

Peki aktif bir pazar olmadığı durumlarda ne yapılması gerekir? Aktif bir pazarın referans olarak alınamaması yeniden değerlemeyi engelleyecektir. Fakat standart bu durumu 81’nci paragrafına aldığı aşağıdaki hükümlerle aşmaya çalışmıştır:

‘‘Yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan bir maddi olmayan duran varlığın, aktif bir piyasanın olmaması sebebiyle yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmaması durumunda, maliyetinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülerek izlenir.’’

TMS 38 Standardının 75 ve 87’nci paragrafları arasında düzenlenen MODV için yeniden değerlendirme modelinde dikkat çekilmesi gereken bazı hususlar aşağıya çıkarılmıştır.

-Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıfındaki diğer tüm varlıklar da, aktif bir piyasanın bulunmaması durumu söz konusu olmadığı sürece, yine aynı yöntemle göre muhasebeleştirilir (TMS 38 Paragraf 72).

-Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden önemli ölçüde farklı olması durumunda, yeniden değerlemeye devam edilmesi gerekir. Bazı maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde önemli ve değişken hareketler yaşanması, yıllık olarak yeniden değerlendirme yapılmasını gerektirir. Yeniden değerlendirme işlemlerinin sıkça yapılması, sadece gerçeğe uygun değerlerinde önemsiz hareketler yaşayan maddi olmayan duran varlıklar için gerekli değildir (TMS 38 Paragraf 79).

-Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda varlığın değerinde meydana gelebilecek artışlar Öz Kaynak hesaplarının altında toplanır. Ancak, anılan yeniden değerlendirme

artışının, varsa daha önce aynı varlık için kâr veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme azalışını ortadan kaldıran kısmı, kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 38 Paragraf 85). Yeniden değerlendirme fazlası karşılığında bilançoda MODV değeri yükselirse amortismanlarda buna göre düzeltilir.⁵⁴

-Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalan tutar, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Ancak, anılan varlık için yeniden değerlendirme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu sürece, söz konusu azalış yeniden değerlendirme fazlası adı altında doğrudan özkaynağa borç kaydedilir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen azalış, yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynaktaki artış olarak kaydedilen tutarı azaltır (TMS 38 Paragraf 86).

-Özkaynakta yer alan birikmiş yeniden değerlendirme fonu, elde edildiğinde, doğrudan, dağıtılmamış kârlara nakledilebilir. Değerleme fazlasının tamamı, ilgili varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda elde edilebilir. Ancak, değerlendirme fazlasının bir kısmı, ilgili varlık işletme tarafından kullanıldıkça elde edilebilir, böyle bir durumda, elde edilen değerlendirme fazlası tutarı, söz konusu varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri esas alınarak hesaplanan itfa payları ile tarihi maliyetinin esas alınmış olması durumunda muhasebeleştirilmesi gereken itfa payları arasındaki farktır. Yeniden değerlendirme fazlasından dağıtılmamış kârlara yapılan transfer, kar veya zarar (Gelir Tablosu) aracılığıyla yapılmaz (TMS 38 Paragraf 87).

Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemlerden biri olan yeniden değerlendirme modelinin anlatımını bir örnekle tamamlayalım.

Örnek : C işletmesi, satın alma maliyeti 30.000 TL, birikmiş itfa payı 18.000 TL olan bir maddi olmayan duran varlığa sahiptir.⁵⁵

⁵⁴ ÖRTEN v.d., a.g.e., Sayfa: 600

⁵⁵ ÇELİK, a.g.m., Sayfa: 107 (A.y.e.: Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül, Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, 1.Baskı, Beta Basım Yayın, İstanbul, 2006, Sayfa: 350)

Yeniden değerlendirme yöntemi maddi olmayan duran varlıkların maliyet tutarı dışında bir tutardan muhasebeleştirilmesine izin vermez.⁵⁶ O halde ilk iktisap kaydımızı satın alma maliyetine göre yapmamız gerekir:

-----/-----

26... Maddi Olmayan Duran Varlıklar	30.000
320 Satıcılar	30.000

-----/-----

Alım tarihinden itibaren, ayrılmış olan amortismanlar için ilgili oldukları yıllarda gider hesaplarının çalıştırılması gerekir.

-----/-----

7... Amortisman Giderleri	18.000
268 Birikmiş Amortismanlar	18.000

-----/-----

31.12.2005 tarihinde söz konusu maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun (makul) değeri 16.000 TL olarak saptanmıştır.

Gerçeğe Uygun Değer: 16.000 TL

Kayıtlı Değer = 30.000 – 18.000 = 12.000 TL

Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması durumunda, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş itfa payları ilgili varlığın brüt defter değerindeki değişimle orantılı olarak tekrar belirlenir ve böylece yeniden değerlendirme işlemi sonrası ilgili varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşitlenir.

Yeniden Değerleme Oranı = Gerçeğe Uygun Değer (Makul Değer) / Kayıtlı Değer =
16.000 / 12.000 = **1.333...**

Yeniden Değerlenmiş Satın Alma Maliyeti = 30.000 x 1.333 = ~ 40.000 TL

⁵⁶ (Çevrimiçi)

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS%2038%20MADD%C4%B0%20OLMAYAN%20DURAN%20VARLIKLAR%20UYGULAMA%20%C3%96RNE%C4%B0%202.pdf>

Yeniden Değerlenmiş İtfa Payı Muhasebeleştirilmesi = $18.000 \times 1.333 = \sim 24.000$ TL

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış doğrudan, yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynağa alacak kaydedilir:

-----/-----	
26... Maddi Olmayan Duran Varlıklar	10.000
529 Diğer Sermaye Yedekleri (MODV Yen.Değ.Art.)	4.000
268 Birikmiş Amortismanlar	6.000
-----/-----	

Örnekte görüldüğü üzere 12.000 TL. olan defter değeri Yeniden Değerleme İşlemi sonucunda 16.000 TL. olmuştur. $[(30.000 + 10.000) - (18.000 + 6.000)]$.

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalan tutar kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, anılan varlık için yeniden değerlendirme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu sürece, söz konusu azalış yeniden değerlendirme fazlası adı altında doğrudan özkaynağa borç kaydedilir.

Buna göre, yeniden değerlendirme sonucu bulmuş olduğumuz 4.000 TL. değer artışı sonraki yıllarda yapılacak yeniden değerlendirme işlemleri neticesinde varlığın değerinde bir azalış olursa özkaynaktan çıkartılacak ve varlığın değerinden de düşülecektir:

-----/-----	
529 Diğer Sermaye Yedekleri (MODV Yen.Değ.Art.)	4.000
26... Maddi Olmayan Duran Varlıklar	4.000
-----/-----	

3.4.3.3. Yararlı Ömür

Maddi olmayan duran varlıkların ömrü sınırlı ve sınırsız olmak üzere ikiye ayrılır. Sınırsız ömür pek olası olmamakla birlikte, fiziki olarak ölçülemeyen MODV için bu kavramı kullanmak yerinde olacaktır. Sınırlı olarak kabul edilen MODV amortisman (itfa) işlemine tabi tutulur. Ancak sınırsız yararlı ömre sahip olduğu düşünülen varlıklar için ise böyle bir hesaplama gerek bulunmamaktadır.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde yararlı ömür kavramını pek çok kez ele aldık. Buna göre yararlı ömür; Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade etmektedir. Peki bir varlığın yararlı ömrünün sınırlı ya da sınırsız olduğuna nasıl karar verilecektir?

TMS 38 karara etki edebilecek bir takım unsurlar örneklendirilmiştir (TMS 38 Paragraf 90):

- Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılmayacağı,
- Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi,
- Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri,
- Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler,
- Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler,
- Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti,
- Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralama bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar,
- Varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı.

Yararlı ömrü belirsiz olarak nitelendirilen maddi olmayan duran varlıkların genel özellikleri şöyle ifade edilebilir⁵⁷:

- Ne kadar nakit akışı sağlayacağına dair bir sınır yoktur,
- İtfa edilmezler,

⁵⁷ BULCA, a.g.m., Sayfa: 138

-Her raporlama döneminde yararlı ömrünü tekrar değerlendirmek gerekmektedir.

Yararlı ömrü belirli olan maddi olmayan duran varlıklar ise aşağıdaki özelliklere sahip olmaktadır:

-Sözleşme süresi veya yasal hakların geçerlilik süresi bellidir,

-Varlığın kullanılacağı süreye göre itfa edilebilirler.

İtfa işlemine tabi olmayan sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların her dönem sonunda gözden geçirilmeleri neticesinde ömrünün sınırlı olduğuna karar verilebilir. Bu durumda yararlı ömrün sınırsızdan sınırlıya değişimi, TMS 8 Standardı çerçevesinde muhasebe tahminlerinde meydana gelen bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TMS 38 Paragraf 109).

Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar, değer düşüklüğüne uğramış olabileceklerine ilişkin bir belirti olduğunda, değer düşüklüğü açısından değerlendirilirler. Sınırsız faydalı ömre sahip veya henüz kullanılmayan maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı yıllık olarak ve değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair bir belirti olduğunda test edilir.⁵⁸

"Belirsiz" terimi "sonsuz" anlamına gelmez (TMS 38 Paragraf 91). Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü çok uzun, hatta sınırsız olabilir. Belirsizlik, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün tahmininde ihtiyatlılık ilkesinin uygulanmasını gerektirir; ancak gerçekçi olmayacak kadar kısa bir ömrün seçilmesini gerektirmez (TMS 38 Paragraf 93).

3.5. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa (Amortisman)

Maddi olmayan duran varlıklarda itfa müessesesi doğal olarak yararlı ömrü '*belirli*' olan kıymetlere uygulanır. İtfa, maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder (TMS 38 Paragraf 8). Çalışmamızın başından beri anlatmaya çalıştığımız amortisman kavramı ile itfa kavramının aslında aynı anlama geldiğini ayırt edici tek unsurun

⁵⁸ Pricewaterhouse Coopers, 'Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kılavuzu-2009', Sayfa: 36, (Çevrimiçi) www.pwc.com/tr_TR/tr/audit/assets/UFRS_2009_lr.pdf, , 14.02.2011

amortismanların maddi duran varlıklar için, itfa işleminin ise maddi olmayan duran varlıklar için kullanılması olduğunu ifade edebiliriz.

İşletme, sahip olduğu ve faydalı ömrünü sınırlı olarak belirlediği maddi olmayan duran varlıkları için itfa etmeye ancak varlığın kullanıma hazır olması ile başlayabilir. Bu ifade ile, işletme yönetiminin amaçlarına uygun faaliyetler için hazır olmayan MODV'lerin itfa işlemine tabi tutulmayacağını anlamış bulunuyoruz. Burada dikkat edilmesi gereken ayrıntı şudur ki; bir MODV için itfa işlemi yapılabilmesi için "kullanılması" şart değildir, "kullanılabilir olması" yeterlidir.

3.5.1. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa Süresi

Kullanıma hazır hale gelen ve yararlı ömrü sınırlı olarak belirlenen MODV'ler için itfa işlemi başladıktan sonra, yararlı ömür boyunca bir sistem dahilinde yıpranma payı (itfa) ayrılır. Muhtelif bölümlerde izah etmeye çalıştığımız gibi yararlı ömür her yıl gözden geçirilebilir ve gerektiğinde revize edilebilir. Netice itibari ile itfa süresi faydalı ömür ile sınırlı olacaktır. Fakat bir varlık faydalı ömrü dolmadan çeşitli şekillerde elden çıkartılırsa itfa işlemi de o tarih itibari ile sonlandırılmalıdır. Standart elden çıkarmayı aşağıdaki gibi tarif etmiştir:

*"İtfa işlemi, ilgili varlığın TFRS 5 Standardına göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığı (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edildiği) tarih ile elden çıkarıldığı tarihten erken olanı itibariyle durdurulur.(TMS 38 Paragraf 97)"*⁵⁹

Yani bir maddi olmayan duran varlığın bilanço üzerinde duran varlıklar sınıfından satış amaçlı elde tutulan varlıklar sınıfına (piyasadaki deyim ile ticari stoklara) çekilmesi ya da satılması itfa işlemini durdurur. Standartta geçen "erken olanı itibariyle durdurulur" ifadesi konunun muaccel olduğunu gösterir. Diğer bir ifade ile bu işlemlerden hangisi önce gerçekleşirse itfa işlemi ona göre "derhal" durdurulur.

İtfa tutarları her dönem gelir tablosu ile ilişkilendirilerek kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Fakat gerek TMS 38 gerekse diğer standartlar ayrılan itfa paylarının başka bir varlığın defter değerine dahil edilmesine izin verebilir. Örneğin

⁵⁹ (Çevrimiçi) www.verginet.net/dtt/1/TMS38MaddiOlmayanDuranVarliklar_6630.aspx , 23.01.2011

TMS 2 Stoklar Standardına göre, üretim sürecinde kullanılan maddi olmayan duran varlıkların itfa payları, stokların defter değerine eklenir. Yani, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar bazen diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerlerine eklenir (TMS 38 Paragraf 99).

3.5.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa Yöntemleri

İtfa kavramını tanımlarken *sistematiklikten* söz etmiştik. İtfa işleminin belirli kurallar dahilinde yapılması gereken bir hesaplamalar bütünü olduğunu anlatmaya çalıştık. TMS 38 bu ‘*kuralları*’ üç yöntem ile ortaya koymuştur. 98’nci paragraf itfa yöntemlerini ismen açıklamıştır:

‘‘Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır.’’

Açıklanan bu yöntemleri TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardını anlatırken ele almıştık. Fakat TMS 38’de bir farklılık söz konusudur. Bahsedilen üç yöntemden hangisinin seçileceği varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik fayda ya da beklenen ekonomik ömür çerçevesinde seçilir. Yani yöntemler ‘*üretim temeline dayanan itfa*’ ve ‘*ekonomik ömür temeline dayanan itfa*’ olarak sınıflandırılır.

Şunu da belirtelim ki işletme, bu üç yöntemden birini kullanmak zorunda değildir. Standardın belirlediği hükümlerin dışına çıkmamak şartı ile serbestçe başka bir yöntem belirleyebilir. TMS 38 Standardının 98’nci paragrafı, ‘*Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir.*’ ifadesi ile buna izin vermektedir.

3.5.2.1. Üretim Temeline Dayanan İtfa Yöntemi (Birim Esaslı Amortisman)

Üretim ve satış kotaları, isim hakkı, miktar üzerinden ödenen patent ve lisans ücretlerinde olduğu gibi önceden öngörülen toplam üretim veya satış miktarlarının dönem içinde gerçekleşen kısmına göre amortisman giderinin dönemlik tutarı bir oran şeklinde hesaplanabiliyorsa üretim esaslı amortisman yöntemi kullanılmaktadır. Bu, sözleşme hükümlerine göre kanıtlanabildiği ölçüde vergi yasalarına da uygun bir amortisman yöntemidir.⁶⁰ İsim hakkı, miktara bağlı oranlama ve patent gibi durumların haricinde Vergi Usul Kanununda olduğu gibi normal ve azalan bakiyeler yöntemi kullanılır.⁶¹

Çalışmamızın 3.2.4.3. bölümünde üretim miktarı yöntemini izah etmiş ve örneklendirmiştik. Buna göre itfa oranı, itfa işlemine tabi değer in faydalı ömür boyunca yapılacak olan tahmini üretim miktarına oranlanması ile bulunur. Bulunan oran ile cari yıla isabet eden üretim miktarı çarpılır ve sonuca gidilir.

Eğer, varlığın yararının tükenmesi ile ilgili bir model belirlenebiliyorsa amortisman da bu model izlenmelidir.

Örnek: Bir üründen sınırlı bir miktarda üretim yapmak için bir lisans anlaşması yapılmış ise, lisans maliyeti söz konusu ürünün üretim modeline uygun olarak amorti edilmelidir. Böyle bir model belirlenemiyorsa, zaman esaslı amortisman yöntemi kullanılmalıdır.⁶²

3.5.2.2. Zamana Dayanan İtfa Yöntemi (Ekonomik Ömür Esaslı Amortisman)

Maddi olmayan duran varlığın ekonomik ömrünün önceden tahmin edilebilmesi durumunda faydalı ömür temelinde sistematik itfa işlemi uygulanır. Zamana dayanan

⁶⁰ ÖRTEN v.d., a.g.e., Sayfa: 600-601

⁶¹ Hasan Zeki Süzen, "VUK – UFRS Karşılaştırması", **İZYMMO Aylık Bülteni**, Sayı: 93, Kasım – Aralık 2009, (Çevrimiçi) www.izmirymmo.org.tr/UserContent/Bultenler/Icerik/2009/BultenKasimAralik93-2009.pdf, 22.02.2011

⁶² BULCA, a.g.m., Sayfa: 143 (A.y.e: Fikret Otlu, Yusuf Cahit Çukacı, "Şirket Birleşmelerinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar", Şerefiyenin Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Ocak 2007)

itfa yöntemi, 3.5.2. bölümünde saydığımız üç yöntemden ikisi olan *Normal Amortisman Uygulaması* ve *Azalan Bakiyeler Usulü ile Amortisman Uygulaması* olarak ayrıştırılabilir. Gerek VUK bölümünde gerekse TMS 16 Maddi Duran Varlıklar bölümünde ayrıntılı örneklerle izah etmeye çalıştığımız *-doğrusal amortisman ve hızlandırılmış amortisman olarak ta adlandırılan-* bu iki yöntem maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün baştan tahmin edilebilmesi durumunda kullanılabilir.

Kullanılacak yöntem belirlenirken, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekilleri etkindir ve kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır (TMS 38 Paragraf 98).

Maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömrü baştan tahmin edilemiyorsa her yılın sonunda yeniden değerlendirilerek varlığın daha ne kadar bir süreyle işletmede kullanılacağı tahmini gerekmektedir. Kalan süre duran varlığın net defter değerine bölünerek amortisman miktarı hesaplanacaktır.⁶³

3.5.3. İtfa Süresi ve İtfa Yöntemine İlişkin Diğer Hususlar

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı 104-106 numaralı paragraflarında MODV itfasında süre ve yönteme ilişkin bazı açıklamalar yapmıştır:

-Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa süresi ve itfa yöntemi, en azından her yıllık hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilir. Varlığın beklenen yararlı ömrünün önceki tahminlerden farklılık göstermesi durumunda, itfa süresi buna göre değiştirilir. Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda, itfa yöntemi söz konusu değişikliği yansıtmak için değiştirilir. Bu tür değişiklikler, TMS 8'e göre, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler adı altında muhasebeleştirilir.

-Bir maddi olmayan duran varlığın ömrü boyunca, kendisine ilişkin yararlı ömür tahmininin uygun olmadığı ortaya çıkabilir. Örneğin, değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi, itfa süresinin değiştirilmesi gerektiğini gösterebilir.

⁶³ ÖRTEN v.d., a.g.e., Sayfa: 602

-Zaman içinde, işletmenin bir maddi olmayan duran varlıktan ileride elde etmeyi beklediği ekonomik yararların şekli değişebilir. Örneğin, azalan bakiyeler itfa yönteminin, doğrusal itfa yönteminden daha uygun olduğu anlaşılabilir. Diğer bir örnekte ise, lisansta sunulan hakların kullanımı iş planının diğer kısımlarındaki karara bağlanmamış aksiyonlar nedeniyle ertelenir. Bu durumda, varlıktan beklenen ekonomik yararlar daha sonraki dönemlere kadar alınmayabilir.

Standardın 117'nci paragrafında ise itfa süresinin durdurulmasına ilişkin aşağıdaki hüküm vardır:

“Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın daha fazla kullanılmayacak olması durumunda, söz konusu varlık tamamen itfa edilmedikçe veya TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmadıkça (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edilmedikçe), ilgili varlığın itfa edilmesi işlemi durdurulmaz.”

3.5.4. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Kalıntı Değer Uygulaması

Bir varlığın itfa edilebilir tutarı, hurda (kalıntı) değeri düşüldükten sonra belirlenmektedir.⁶⁴ Bu hüküm standardın 101'nci paragrafında açıkça yer almıştır. Eğer kalıntı değer sıfırdan farklı ise, işletme maddi olmayan duran varlığını yararlı ekonomik ömrü bitmeden elden çıkarmayı beklemektedir. Demek ki standart kalıntı değeri bir ön kabul olarak ‘sıfır’ kabul etmektedir. Peki kalıntı değer sıfırdan farklı olabilir mi? Standardın 100'ncü paragrafına göre, sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça sıfır kabul edilir:

-Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir veya

-Varlığın aktif bir piyasası mevcuttur (Kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilir ve böyle bir piyasanın varlığın yararlı ömrünün sonunda mevcut olması muhtemeldir).

⁶⁴ BULCA, a.g.m., Sayfa: 140 (A.y.e: Başak Ataman Akgül, ‘Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ile Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması’, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 25, 2005)

Bir varlığın kalıntı değerinin tahmini; elden çıkarılması durumunda, yararlı ömrünün sonuna gelmiş ve aynı koşullar altında kullanılmış benzer bir varlığın satışı için tahmin tarihinde geçerli fiyatları kullanarak hesaplanan geri kazanılabilir tutarını esas alır (TMS 38 Paragraf 102). Bilindiği üzere geri kazanılabilir tutar, bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır. Kullanım değeri ise, bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir (TMS 36 Paragraf 6).

Kalıntı değer en azından her finansal yıl sonunda tekrar gözden geçirilir. Standardın 102'nci paragrafına göre, yıllık gözlemler sonucunda maddi olmayan duran varlığın hurda değerinde izlenen değişimler genel uygulama olarak bir tahmin değişikliği olarak kabul edilir ve TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı uyarınca muhasebeleştirilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, varlığın defter değerine eşit ya da daha yüksek bir tutara yükselebilir. Böyle bir durumda, varlığın kalıntı değeri sonradan defter değerinin altına düşmedikçe ve düşene kadar, varlığın itfa payı sıfırdır (TMS 38 Paragraf 103).

Her bilanço döneminde, ister maliyet bedeline, ister yeniden değerlendirilmiş değerine göre değerlemeye tabi tutulsun varlıklarda *değer azalma testine* tabi tutulması zorunludur. Varlığın hurda değeri, geri kalan kullanım süresinin gerçekliği (itfa oranı) gözden geçirilir. Eğer hurda değerinde veya makul değerinde azalmalar varsa bunlar için değer düzeltim karşılıkları ayrılır. Böylece varlığın kullanım şekli amortismanlara yansır.⁶⁵

3.5.5. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Kullanımdan ve Elden Çıkarılması (Bilanço Dışı Bırakma)

Çalışmamızın 3.5.1 bölümünde değindiğimiz "*elden çıkarma*" kavramını, standart 112-117 paragrafları arasında geniş bir şekilde işlemiştir. Özetle bir MODV, elden

⁶⁵ ÖRTEN v.d., a.g.e, Sayfa: 602

çıkarıldığında veya kullanımı ya da satışından, gelecekte ekonomik yarar elde edilmesinin beklenmemesi durumlarında bilanço dışı bırakılır.

Bir maddi olmayan duran varlık; satış, finansal kiralama ya da bağış yolu ile elden çıkarılabilir. Varlıkların elden çıkarılması sonucu doğabilecek kâr ya da zarar, varsa, varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilatlar ile defter değerleri arasındaki fark olarak hesaplanır. Bu fark, ilgili varlık finansal durum tablosu (*bilanço*) dışına alındığı zaman kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması sonucunda elde edilecek tutar, başlangıçta, gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlık için yapılacak tahsilatın ertelenmesi durumunda, alınan vade farkı tutarı, başlangıçta, peşin fiyat eşdeğerinden muhasebeleştirilir. Nominal tutar ile söz konusu peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e göre alacağın bileşik getirisini yansıtan faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (TMS 38 Paragraf 116).

3.5.6. İtfa İşlemine İlişkin Mali Tablo Eklerinde Yer Alması Gereken Açıklamalar

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının son hükümlerini içeren 118 ve 133'ncü paragrafları arasında mali tablolarda yer alması gereken açıklamaların (dipnotlar) neler olduğu sıralanmıştır. Konumuzla ilişkili olması bakımından bu açıklamalardan sadece itfa işlemi ile ilgili olanları aşağıya açıkartalım:

- Yararlı ömrün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğu; sınırlı ise yararlı ömür miktarı veya kullanılan itfa oranı,
- Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfa yöntemi,
- Dönem başı ve dönem sonu itibariyle brüt defter değeri ve birikmiş itfa payları (birikmiş değer düşüklüğü zararları ile toplanmış olarak),
- Maddi olmayan duran varlıkların itfa paylarının dahil edildiği kapsamlı gelir tablosu kalemi (kalemleri),
- Dönem içinde muhasebeleştirilen itfa payları,

-Sınırsız bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık açısından, varlığın defter değeri ve sınırsız yararlı ömür değerlendirmesini destekleyen nedenler,

-İşletmenin finansal tabloları için önemli olan herhangi bir maddi olmayan duran varlığın defter değeri ve kalan itfa dönemine ilişkin açıklama.

Böylece, hem Maddi Duran Varlıklar hem de Maddi Olmayan Duran Varlıklara ilişkin amortisman konusunu burada noktalamış oluyoruz.

3.6. Madenlerde Amortisman

Bu bölümde son olarak özel tükenmeye tabi varlıklar olarak değerlendirilen ve çalışmamızın (2.4.3.) Vergi Usul Kanunu bölümünde de değindiğimiz "*Madenlerde Amortisman*" konusunu işleyeceğiz. Bu konu TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Türkiye Finansal Raporlama Standardı'nda düzenlenmiştir.⁶⁶

Standardın kapsamı aşağıdaki gibidir:

-İşletmelerin katlandığı araştırma ve değerlendirme harcamalarına uygulanır.

-Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetinde bulunan işletmelerin diğer muhasebe uygulamalarını kapsamaz.

-Bir işletme tarafından katlanılan harcamalardan aşağıda belirtilenler bu TFRS kapsamında değildir:

-İşletmenin belirli bir alanda araştırma için yasal hakları elde etmeden önce yaptığı harcamalar gibi, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar,

-Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği (fizibilitesi) ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar.

⁶⁶ 31/01/2006 tarih ve 26066 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

TFRS 6 kapsamında baktığımızda örneğin arama izni ya da maden arama ruhsatı gibi kanuni belgeler alınmadan önce yapılan harcamaları ve üretim giderlerini kapsamadığını görüyoruz.

Diğer bir ifade ile, araştırma ve değerlendirme varlıklarının bazıları (haklar gibi) maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilirken, bazıları maddi duran varlık olarak değerlendirilmektedir (TFRS 6 Paragraf 15). Maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesi için kullanıldığında maddi olmayan duran varlığın bir parçası olurken, bir maddi duran varlığın maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesinde kullanılması maddi duran varlığı maddi olmayan duran varlığa dönüştürmemektedir (TFRS 6 Paragraf 16).⁶⁷

Standart ilk kayıt esnasında maliyet bedelinin esas alınacağını açıklar (TFRS 6 Paragraf 8). İlk kayıttan sonra ise ihtiyari olarak diğer varlıklarda olduğu gibi (MDV ve MODV) yeniden değerlendirme ya da maliyet modeli kullanılabilir (TFRS 6 Paragraf 12).

Maliyet bedeline nelerin gireceği hususunda net bir hüküm olmamakla beraber, 9'ncü paragrafta örneklere yer verilmiştir. Ancak listenin bunlarla sınırlı olmadığı da ayrıca belirtilmiştir. Buna göre; Araştırma haklarının elde edilmesi, topografik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar, arama sondajı, kazı, örnekleme ve bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğini değerlendirme ile ilgili faaliyetler ilk muhasebeleştirilmede kapsama alınabilecek harcamalar olarak verilmiştir.

TFRS 6 aktifleştirilen arama ve değerlendirme giderlerinin nasıl bir muhasebe prosedürüne tabi tutulacaklarını açıklamamakta bu aşamadan sonra arama ve değerlendirme giderlerinin kalıcı aktif hesaba alınıp amortismanına tabi tutulmaları ya da dönem gideri olarak kaydedilmeleri kararını daha önce uygulanan muhasebe politikalarıyla ters düşmemek kaydıyla işletmelere bırakmaktadır. Dolayısıyla

⁶⁷ BULCA, a.g.m., Sayfa: 153 (A.y.e.: Salim Şengel, Necdet Sağlam, **TFRS-6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi, UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, 1.Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, Sayfa: 1303)

standartta madenlerin işletmeye alınarak amortisman ayrılması konusu düzenlenmeyip, bu konu maddi olmayan duran varlıklar içinde ele alınmaktadır.⁶⁸

Türkiye Muhasebe Standartları açısından amortisman konusunu anlatırken doğal olarak ATİK değerlerinin tespiti önem arz etmektedir. Bu bölümde hem MDV hem de MODV açısından ATİK değerinin nasıl tespit edildiği, tespit edilen bu tutarların hangi esaslara göre amortismanına veya itfaya tabi olacağı modeller ve yöntemler çerçevesinde detaylandırılarak anlatılmıştır. Çalışmanın bütününde olduğu gibi bu bölümde de konuların anlaşılabilir olması bakımından örneklendirmeler yapılmıştır.

Vergi uygulamalarına göre dikkatimizi çeken en önemli hususları, kalıntı değer uygulaması, bilanço dışı bırakma ve değer düşüklüğü olarak açıklamak mümkündür.

⁶⁸ BULCA, a.g.m., Sayfa: 154 (A.y.e: Volkan Demir, Oğuzhan Bahadır, 'UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemede Defter Değeri Yaklaşımı'', **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı: 23, 2007, Sayfa 18)

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNU VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI AÇISINDAN AMORTİSMANLARIN MUKAYESESİ

Çalışmamızın ilk bölümünden itibaren önce vergi mevzuatımıza göre, daha sonra Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları açısından varlıkları hem maddi duran varlıklar hem de maddi olmayan duran varlıklar yönünden irdelemeye çalıştık. Bu şekilde amortisman tabi tutarı tespit ettikten sonra bu kez amortismanları benzer ve farklı yönleri ile ele aldık. Bu bölümde ise tükenme payı, itfa, yıpranma payı gibi yaklaşımlarla ifade edilmeye çalışılan amortisman konusunu, UFRS ve VUK açısından önceki bölümlerde anlatılanların kısa bir özeti şeklinde başlıklar halinde karşılaştırmaya çalışacağız.

4.1. Amortisman Tabi Tutarın Tespiti Açısından (ATİK Değeri) Karşılaştırma

4.1.1. Vergi Usul Kanunu:

Amortisman tabi değer esas itibari ile maliyet bedelidir. Kanun maliyet bedelini, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlamıştır (VUK 262'nci md). Buradaki "*müteferri bilumum giderler*" ifadesi dikkat çekicidir. Yani elde etme bedeline ek olarak nakliye, kur değişimleri gibi bir takım ek ödemelerinde varlığın ilk iktisabında maliyet bedeline dolayısı ile ATİK'e tabi olması öngörülmüştür. Ancak noter giderleri, emlak vergileri, motorlu taşıt vergileri gibi ilk alım esnasında ödenebilecek bir takım harcamaların maliyete ilavesi ya da gider yazılması işletmenin isteğine bırakılmıştır. ATİK değerinin tespitinde "*sınır*" uygulaması vardır. Mesela işletme 2011 yılında aldığı ve değeri 700,00 TL'nin ¹ altında olan sabit kıymetleri doğrudan gider yazabilecektir. Yani bu tutarın altında kalan demirbaşlar için ATİK değeri hesaplanmayacak veya amortisman işlemi yapılmayabilecektir.

¹ 402 Sıra no'lu VUK Genel tebliği, (Çevrimiçi) www.alomaliye.com/2011_pratik_bilgiler.htm#2, 25.01.2011

Bir varlığın kredi ya da finansal kiralama (leasing) yolu ile elde edilmesi halinde, aktife giriş yılı önem arz etmektedir. VUK 163 sıra no'lu VUK Genel Tebliği hükümlerine göre, varlığın aktife girdiği yıl için tahakkuk eden faizler (vade farkları) ya da kur farkları maliyetle ilişkilendirilecek, sonraki yıllar için hesaplanan aynı türden finansman yükleri ise ihtiyari olarak gider yazılacak ya da amortisman hesabına dahil edilmek üzere maliyete ilave edilebilecektir.

VUK ayrıca "*değer arttırıcı harcamalar*" kavramından söz etmektedir. Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenecektir.²

4.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları:

Varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilecektir. Ancak burada maliyet bedelinin tespitinde "*hurda değeri*" dikkate alınacaktır. Yani amortisman tabii değer, maliyet bedelinden varlığın kalıntı değerinin tenzili ile bulunur. Kalıntı değer ise varlığın tahmin edilen yararlı ömür sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

VUK'tan farklı olarak noter giderleri, emlak vergileri, motorlu taşıt vergileri gibi ilk alım esnasında ödenebilecek bir takım harcamaların maliyete ilavesi ihtiyari değil zorunludur.

Finansman giderleri ve vade farkları bakımından da standartlar farklılıklar öngörmektedir. Satın alınan varlık "*kullanılabilir durumda ise*" borçlanma maliyetlerinin gider yazılması ve ATİK değerine dahil edilmemesi temel ilkedir. (TMS 23 Standardı, Paragraf 1) Elde etme bedellerine finansmanla ilgili giderlerin dahil edilmeyeceğini çalışmamızın önceki bölümlerinde (TMS 16 – TMS 38) açıklamaya çalışmıştık. Ancak TMS 23 Standardı "*özelliikli varlık*" kavramını öne sürmüştür. Özelliikli varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Bunlara örnek

² VUK 272'nci Md., (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 25.01.2011

olarak; Stoklar, imalat tesisleri, enerji üretim tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller verilebilir (TMS 23 Paragraf 7). Aynı standart, özellikli varlığın aktifleştirilmesi sırasında (satın alma, imal ve inşa etme şeklinde olabilir), varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen faiz ya da vade farkları gibi borçlanma maliyetlerini güvenilir olarak ölçülebilmesi ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlamanın beklenmesi durumunda maliyete eklenebileceğini belirtmiştir (TMS 23 Paragraf 9).

UFRS, varlıkların aktifleştirilmesi yani amortismanına tabi tutulması için alt sınır olarak bir rakam öngörmez. Dolayısı ile maddi duran varlık özelliklerini taşıyan her harcama varlık olarak aktifleştirilir (TMS 16, Paragraf 15-16).

Bir iktisadi kıymetin sağlıklı bir şekilde fonksiyonunu yerine getirebilmesi için gerekli olan periyodik bakımlar, temizlik giderleri gibi harcamalar VUK'ta olduğu gibi standartlar açısından da gider yazılabilmektedir. Yine VUK'a paralel olarak bir varlığın ekonomik ömrünü arttıran ya da kullanım süresini uzatan büyük ölçekli harcamalar ya da yenileme maliyetleri de varlığın maliyeti ile ilişkilendirilecektir. Yenilenen parçalarda maliyet tespiti, eski parçanın kayıtlardan tamamen çıkartılması ve yenilenen parçanın maliyetinin esas alınması işlemine dayanır.

Amortismanına tabi tutarın VUK ve UFRS açısından karşılaştırılmasını bir örnekle somutlaştıralım.

Örnek: Bir işletme 01.08.2008 tarihinde 100.000 TL bedelle iplik örme makinesi almıştır. Kalıntı değeri 10.000 TL Faydalı ömrü ise 4 yıldır. Makine banka kredisi ile alınmış olup, 2008 yılına isabet eden faiz maliyeti 12.000 TL'dir. Makinenin kurulum ve montaj giderleri toplamı 5.600 TL olup, yetkili firma ile yıllık 10.000 TL karşılığında bakım anlaşması yapılmıştır.

VUK açısından; Satın alma bedeli olarak ödenen tutar, alım yılına isabet eden faiz tutarı ve makinenin kullanılabilmesi için gerekli olan montaj giderleri maliyet bedelinin toplamı olarak dikkate alınmıştır. Makinenin yıllık 10.00 TL normal bakım ve onarım giderlerinden alım yılına isabet eden tutar giderleştirilmiş ve ATİK

değerinin hesabında dikkate alınmamıştır. Dolayısı makinenin ilk alım yılında ATİK değeri 117.600 TL olarak hesaplanmıştır.

Tablo VIII : ATİK değerinin tespiti Açısından VUK ve UFRS Karşılaştırması

Açıklama	VUK	UFRS
Maliyet Bedeli	117.600 TL (100.000 + 12.000 + 5.600)	95.600 TL (100.000 – 10.000 + 5.600)
Giderler	4.167 TL (10.000 /12 * 5)	12.000 + 4.167 TL (10.000 /12 * 5)
Amortisman Gideri	29.400 TL (117.600*0,25)	9.958,33 TL (95.600 * 0,25 /12 *5)

UFRS açısından; Satın alma bedelinden -varlığın yararlı ömür sonundaki tahmini değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi sonucu hesaplandığı varsayılan- kalıntı değer çıkartılmış ve bulunan tutara kurulum giderleri eklenerek maliyet bedeli tespit edilmiştir. Burada “*kullanıma hazır*” bir varlık kabul edildiği için, diğer bir ifade ile kullanıma hazır hale gelmesi için uzunca bir süre geçmesi beklenen bir varlık olmadığı için satın alınan makine özellikli varlık olarak değerlendirilmemiştir. Dolayısı ile özellikli varlık ile doğrudan ilişkilendirilebilecek bir faiz maliyeti söz konusu olmamış ve 2008 yılı faiz gideri doğrudan giderleştirilmiştir. Makinenin ilk alım yılında ATİK değeri 95.600 TL olarak hesaplanmıştır.

4.2. Yararlı Ömür ve İtfa Süresi Bakımından Karşılaştırma

4.2.1. Vergi Usul Kanunu:

Maliyet bedeli üzerinden ilk muhasebeleştirme yapılır. Aktife alım kaydı yapıldıktan sonra amortisman süresi başlamış olur. Ancak, VUK 365 sıra no’lu genel tebliğine göre, iktisadi kıymetin envantere dahil olması ve kullanılmaya hazır halde bulunması şarttır. VUK’un 320.maddesinde “Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar.” denilmektedir. Aynı maddenin devamında ise “*her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.*” denilmektedir. Buradan hem amortisman ayırma

işleminin zorunlu olmadığını hem de amortisman süresinin uzatılmayacağını anlıyoruz.

Burada kamu adına vergi otoritesi olan Maliye Bakanlığı'nın (MB) yetkileri ile belirlenen süreler mevcuttur. 333, 339, 365, 389 ve 399 sıra no'lu VUK Genel Tebliği, MB'nin sektörel kodlarla tespit etmeye çalıştığı faydalı ömürler üzerinden hesaplanan amortisman oranlarını içermektedir. Dolayısı ile süre ve oran belirlemesi -sözleşmeye bağlı kiralamalarda özel maliyet harcamaları dışında- işletmenin isteğine bağlı değildir.

Muhasebeye "*dönemsellik*" ilkesi gereği her mali dönemin (01/01/..... – 31/12/.....) amortisman gideri hesaplanır ve üretim ya da idari gider olarak gelir tablosuna alınır. Amortisman ayırma işlemi yapılmayan dönemler için sonradan amortisman ayrılamaz. Yani MB'nin belirlediği yararlı ömür süresi bu nedenle uzatılamaz. Faydalı ömür sürelerinin değişmesi sadece MB'nin öngöreceği mücbir sebeplerin varlığı halinde "*fevkalade amortismanlarda*" söz konusu olabilir. Tebliğler ile belirlenen yararlı ömür aynı zamanda amortisman oranını da verir. Şöyle ki, bir (1) tam sayısı faydalı ömre bölünür ve oran bulunur. Örnek: $1 / 10 = 0,10$ gibi.

VUK çerçevesinde bir varlığın amortismanına tabi olması; Varlığın satışı, faydalı ömrünü tamamlamış olması, süresinden önce aşınmaya uğraması gibi nedenlerle son bulur.

4.2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları:

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Amortisman ayırma süresi dolmadan ya da kıymet atıl kaldığında veya kullanımdan kaldırıldığında amortisman işlemi durdurulmaz. Bu yönü ile VUK ile paralellik söz konusudur. Çünkü varlığın kullanılması amortisman ayırmak için gerekli şart olarak öne sürülmemiş "*kullanılabilir*" olması yeterli görülmüştür (TMS 16 Paragraf 55). Burada tek bir istisna vardır. O da kullanıma bağlı amortisman uygulaması (üretim esaslı amortisman) yapıldığı dönemlerde amortisman tutarı "*sıfır*" olabilir. Ancak bu durum amortisman ayırma işleminin durdurulduğu anlamına gelmez.

UFRS kapsamında amortisman hesaplamaları yapılırken işletmenin uygun göreceği bir yararlı ömür esas alınır. Süreler, dolayısı ile oranlar konusunda VUK'ta olduğu gibi yasal bir sınırlama yoktur (TMS 16 Paragraf 75). Yani amortismanına tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır .

Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır ise gider yazılmak yerine varlık maliyetine ilave edilerek defter değerinin tespitinde dikkate alınır. Her dönemin amortismanı kendi içinde giderleştirilecektir. Yani *“dönemsellik”* ilkesi burada da vardır. Ancak burada standart dönemselliğe VUK'na göre farklı açıdan bakar.

Gider dönemim gideridir ancak yararlı ömür değişikliği yapılabilir. Yani VUK'ta ki gibi faydalı ömür sabitlenmemiştir.

Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) TMS 8 Standardı uyrınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TMS 16 Paragraf 51). Yararlı ömrün değişmesi amortisman süresini de etkileyecek dolayısı ile ilk tahmin edilen yararlı ömürden daha uzun bir yararlı ömür ya da daha kısa bir ömür tahmin edilebilecektir. Bu durumda VUK'ta ki gibi sürenin asla uzatılamayacağı kuralı burada büyük ölçüde geçerli değildir. Netice itibari ile varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. Dolayısı ile bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir (TMS 16 Paragraf 57). Ayrıca faydalı ömür tahmininin değişmesi geçmiş dönemleri etkilemez. İçinde bulunulan dönemi ve gelecek dönemleri ilgilendiren bir durumdur. Bu kural, amortisman ayrılmayan dönemler için sonradan amortisman gideri hesaplanamaz şeklindeki VUK kuralı ile benzerdir.

Çalışmamızın 3.1.bölümünde açıkladığımız üzere satış amaçlı elde tutulan varlıklar amortismanına tabi tutulmaz ve TMS 16'ya tabi değildir. Bilanço dışı bırakma işlemi de amortisman ayırmayı durduran sebeplerdendir. Varlığın atıl beklemesi ya da faaliyet göstermemesi amortisman ayırmaya engel teşkil etmez. Üretim esasına göre amortisman ayırma durumu bunun istisnasıdır ki bu husus *“amortisman yöntemleri*

varlıkların izlendiği hesaptır.” denilmektedir.³ Burada satış olanaklarını yitirmeden bahsedemeyiz. İşletme zaten satmak üzere karar almıştır. Dolayısı ile bu hesabın yerine bize göre mevcut duran varlık hesabının altında bir kırılım hesabı açılarak takip edilmelidir. VUK’a göre satış kararı alınsa bile amortisman ayrılmaya devam edilecektir. Çünkü varlık hem stok (hammadde, yarı mamul v.s.) mahiyetinde değildir hem de kullanılabilir ve üzerinde tasarruf edilebilir durumdadır.

Görüldüğü üzere net defter değeri (24.375 TL) satış amaçlı duran varlıklara taşınmıştır. İşletme yıllık 8.125 TL olarak kalan üç yıl boyunca amortisman ayırmaya devam edebilecektir (2010, 2011, 2012). Ancak bu süre içinde varlığın satılması halinde amortisman ayırma işleminin satışın gerçekleştiği yılda durdurulacağı tabidir. VUK’a göre satış maliyetlerinin tutarı ve gerçeğe uygun değer kavramının amortisman hesaplamaları bakımından bir etkisi yoktur.

UFRS açısından amortisman hesaplamalarını yapalım:

Maliyet Bedeli: 65.000 TL Tam yıl amortismanı: $65.000 \times \%12,5 = 8.125$ TL

İktisap yılı amortisman tutarı : $2.031,25$ TL ($65.000 \times \%12,5 = 8.125$ TL /12 =677,08 x 3 = 2.031,25 TL)

Birikmiş amortisman hesabı: 2005 yılı: 2.031,25 TL

2006, 2007, 2008 yılı: 24.375 TL ($8.125 \times 3 = 8.125$) (*)

(*) Varlık artık satış amaçlı elde tutulan varlığa dönüştüğü için TFRS 5 uyarınca satışa karar verilen yıl olan 2009 yılında amortisman ayrılmayacaktır.

Birikmiş Amortisman Tutarı: 26.406, 25 TL ($2.031,25 + 24.375 = 24.406,25$ TL

UFRS açısından yevmiye kaydı (Satışa karar verilmiş hali ile) :

Net Değer : 40.593,75 TL ($65.000 - 24.406,25 = 40.593,75$) GUD: 32.000 TL

Hesaplanan değer düşüklüğü: 8.593,75 TL ($40.593,75 - 32.000 = 8.593,75$)

Bilanço değeri: 28.800 TL ($32.000 - 3.200 = 28.800 < 40.593,75$) (*)

(*) TFRS 5/1-a Paragrafına göre hesaplanmış olup şu şekilde formüle edilebilir:

³ (Çevrimiçi) <http://oguzyalciner.blogcu.com/tek-duzen-hesap-plani-2-duran-varliklar/6856850>, 27.01.2011

Defter Değeri < (GUD-Tahmini Satış Maliyetleri) veya Defter Değeri > (GUD-Tahmini Satış Maliyetleri)

Paragraf hükmü şöyledir: *“Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülür ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur.”*⁴

-----31.12.2009-----

294 Elden Çıkarılacak Stok. ve Mad.Dur. Var. (*)	28.800,00
257 Birikmiş Amortismanlar	24.406,25
689 Olağandışı Gider ve Zararlar	8.593,75
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler	3.200,00
253 Tesis Makine ve Cihazlar	65.000,00

(*) UFRS’ye göre varlığın satışına karar verilmiş ve kullanımı durdurulmuştur. Yani 2009 yılından itibaren (bu yıl dahil) amortisman hesaplanmayacaktır. O halde TFRS 5’e göre hesaplanan bilanço değerinin (28.800 TL), sabit duran varlık hesabı olan 253 Tes. Mak. Cih. Hesabından çıkartılıp satışa konu iktisadi kıymet hesabı olan 294 Eld. Çık. Stok ve MDV hesabına alınması doğru olacaktır. Tahmini satış maliyeti olan 3.200 TL’nin 760 Pazarlama Satış Dağıtım gideri olması gerektiğini ifade eden yorumlar vardır. Ancak henüz satış gerçekleşmemiştir. Satışın gerçekleştiği tarihe kadar geçici bir hesap kullanılması (örneğin 180 /280 Gelecek Aylara / Yıllara Ait Giderler) bize göre daha doğru olacaktır. Zira satış için katlanılacak maliyetler vergi mevzuatımız ve UFRS açısından kabul edilebilir bir giderdir.

Örnek incelendiğinde UFRS açısından Gerçeğe Uygun Değer tespiti yapıldığı oysa VUK açısından böyle bir şeyin söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır. Yani VUK’a göre varlığın mukayyet değeri ile amortisman tutarı arasındaki fark aynı zamanda bilanço değeridir. Bu durumda hesaplanan 8.593,75 TL değer düşüklüğü TMS 36 Paragraf 1’de yer alan; *“Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri*

⁴ (Çevrimiçi) www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145&Itemid=69, 27.01.2011

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 muhasebeleştirilmesini gerektirir.” hükmüne göre “*değer düşüklüğü zararı*” olarak muhasebeleştirilse de VUK açısından kabul edilmeyen bir giderdir.

Çünkü bilanço değeri maliyet ya da defter değerinden amortismanların tenzili sureti ile tespit edilmekte, piyasa fiyatı (GUD) dikkate alınmamaktadır. O halde 689 Olağandışı Gider ve Zararlar hesapta yer alan 8.593,75 TL kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG) hesabına virmanlanacak ya da ilgili yılın vergi beyannamesinde KKEG tutarına eklenecektir.

4.3. Amortisman Yöntemleri Bakımından Karşılaştırma

Önceki bölümlerde anlattığımız amortisman süresi, faydalı ömür ve amortisman yöntemi gibi kavramlar birbirilerinin tamamlayıcı parçalarıdır diyebiliriz. Mesela, faydalı ömür belirlendikten sonra süre ortaya çıkmaktadır. Bir varlığın UFRS’ye göre işletme tarafından ekonomik ömrü tespit edilmeden ya da VUK’a göre vergi otoritesi faydalı ömür belirlemesi yapmadan amortisman süresinin tespiti mümkün olmamaktadır. Belirlenen sürelerin ise hangi yöntemler uygulanarak tamamlanacağı ise ayrı bir sorudur. Aşağıda hem vergi mevzuatımız hem de standartlar açısından karşılaştırma yapılmıştır.

4.3.1. Vergi Usul Kanunu:

Çalışmamızın 2.4. bölümünde detayları ile anlattığımız yöntemler temelde, normal yöntem ve azalan bakiyeler yöntemidir. Maden ve Taş ocakları ile deprem, sel basması, teknolojik eskime v.s. gibi olağanüstü hallerde uygulanan spesifik yöntemlerde vardır. Özel hallerde uygulanan ve fevkalade (olağanüstü) amortisman olarak ta adlandırılan yöntemde kamu otoritesi olan kurumlar (Ör: Maliye Bakanlığı ve Sanayi Bakanlığı) tarafından genel uygulamanın dışında sadece işletmeye ve duruma özgü bir faydalı ömür ve itfa yöntemi belirlenir.

Doğrusal amortisman, eşit yüzdelerle itfa gibi isimlerle de tanımlanan normal amortisman yönteminde, belirlenen oran ve faydalı ömür doğrultusunda her yıl aynı

oran uygulamak şartı ile yıllık amortisman gideri tespit edilir. Önceki paragrafta bahsedilen olağanüstü amortisman ayırmayı gerektirecek şartlar oluşmadığı sürece bu yöntemden vazgeçilemez.

Hızlandırılmış amortisman olarak tabir edilen azalan bakiyeler usulü ile amortisman ise normal amortisman oranının iki katı olarak uygulanmasıdır. Yani bir varlığın ATİK değerinin faydalı ömür boyunca eşit yüzdelerle değil, her yıl aynı oranların net aktif değerlere uygulanması sureti ile bulunan tutarların giderleştirilmesidir. Net değer tespiti her yıl bir önceki yıl da ayrılan amortisman giderinin tenzili sureti ile bulunur. Hızlandırılmış amortisman uygulamasında en yüksek oran %50'dir. Mesela bilgisayar yazılımlarının yıllık normal amortisman oranı 333 sıra no'lu VUK Genel Tebliğine göre %33,33'tür. İşletme hızlandırılmış amortisman uygulaması yapmak istediğinde bu oranın iki katı olan %66,66 oranını değil en üst yasal sınır olan %50 oranını uygulayabilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nda yöntemler arası geçiş çalışmamızın 2.5. bölümünde ayrıntılı olarak anlatılmış ve örneklendirilmişti. Buna göre, işletme ilk yıl normal amortisman usulünü seçmiş ise sonraki yıllarda bu yöntemi değiştiremez. Ancak ilk yıl azalan bakiyeler usulü ile amortisman ayırmayı tercih etmiş ise sonraki yıllarda normal amortisman usulüne geçiş yapabilir. O halde VUK'a göre, yöntem seçimi başlangıçta serbestçe yapılabilir. Ancak sonraki yıllarda yöntemler arası geçiş yapmak kanunda belirtilen şartlarla kısıtlanmıştır.

4.3.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları:

Daha öncede belirttiğimiz gibi VUK'un aksine işletmeler amortisman yöntemlerini serbestçe belirleyebilirler. Hatta TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı bu durumu bir derece daha ileri taşımış ve MODV ile ilgili olarak standartta sayılan yöntemlerin kullanılmasının şart olmadığı, birçok itfa yönteminin kullanılacağı ifade edilmiştir (TMS 38 Paragraf 98). Fakat standartlara göre bu serbesti sınırlıdır. Zira, *“işletme varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan tüketim modelini seçer.”* denilmektedir. Yani varlıktan beklenen ekonomik yararın tükenmesi yıldan yıla aynı ise doğrusal amortisman yöntemi, farklılık gösteriyor ise -örneğin cari yılda beklenen ekonomik faydanın önceki yıla

göre düşüklük göstermesi durumunda- azalan bakiyeler usulünün seçilmesi gelecekteki ekonomik yararların tüketim biçimini en iyi yansıtan modeli seçmek açısından doğru olacaktır.

VUK'a göre bir diğer farklılık ise amortisman yöntemlerinin sonraki dönemlerde değiştirilebilmesidir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Standart, uygulanan amortisman yönteminin her hesap dönemi sonunda gözden geçirilmesinden bahsetmektedir. Tabi burada da dönemden döneme tutarlılık esasına uyulmak zorundadır. Standartta, seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır denilmektedir (TMS 16 Paragraf 62).

UFRS'ye göre amortisman yöntemleri, doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemleri olarak sayılmıştır. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.

Doğrusal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemleri hemen hemen VUK'ta ki yöntemlerle aynıdır. Sadece *'kalıntı değer'* uygulaması bakımından VUK'tan ayrılmaktadır. VUK'a göre kalıntı değer uygulaması yoktur. Dolayısı ile normal amortisman yönteminde her yıl uygulanan amortisman oranı ve amortisman gideri aynıdır. Ancak UFRS 'de ATİK değeri her yıl kalıntı değerinde meydana gelebilecek değişimler nedeni ile farklılaşabileceğinden, yıllık amortisman oranı aynı ancak ayrılan amortisman gideri önceki yıllardan farklı olabilmektedir.

Azalan bakiyeler usulünde ise temel farklılık üst sınır uygulamasıdır. VUK bir varlık için en fazla %50 amortisman ayrılabilir derken UFRS böyle bir sınırdan bahsetmemiştir.

Standartta, azalan bakiyeler yönteminin uygulama biçimi ile ilgili özel bir belirleme yapılmamıştır. Sadece dönemsel olarak amortisman giderinin azalacağından

bahsedilmiştir. Yani, uygulanacak oranın faydalı ömre göre bulunacak normal amortisman oranından ne kadar yüksek veya katının ne olacağına ilişkin bir belirleme söz konusu değildir.⁵

Üretim miktarı yöntemi ise başlı başına bir farklılıktır. Çünkü VUK'a göre böyle bir amortisman yöntemi bulunmamaktadır. Bu yöntemi 3.2.4.3. bölümünde anlatmıştık. Bu yöntemde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman hesaplanır. Bu yöntemde, yararlı ömür bitinceye kadar her yıl varlığın ölçülebilen üretim miktarı tahmin edilmelidir. Amortisman oranı ATD'nin faydalı ömür boyunca yapılacak olan tahmini üretim miktarına oranlanması ile bulunur. Bulunan oran ile cari yıla isabet eden üretim miktarı çarpılır ve sonuca gidilir.

Üretim miktarı yönteminde temel ölçü olarak üretim miktarından başka, varlığın kullanım ölçüsünün de alınabileceği görülmektedir. Yani, bir makine için üretilen mamul veya üretim-iş çıktı birimi ölçü alınabileceği gibi makine ya da işçi çalışma saatleri de ölçü olarak alınabilir...Varlığın yararlı ömrü kullanım veya üretim miktarına göre belirlenmiş ise, esas alınan ölçü birimi gerçekleşmesine göre amortisman ayırma modeli olan üretim miktarı yöntemi, en uygun tüketim modeli olarak seçilir.⁶

UFRS'de kullanılan amortisman yöntemleri ile VUK'ta kullanılan amortisman yöntemleri –üretim esaslı amortisman yöntemi hariç- benzer olduğundan farklılaşmaya ilişkin örnek verilmemiştir. Zaten çalışmamızın 2.4. ve 3.2.4. bölümlerinde yöntemler hem anlatılmış hem de örneklendirilmiştir.

VUK'da öngörülen '*fevkalade amortisman*' müessesesi UFRS'de tam karşılığını bulamamakla birlikte varlıklarda meydana gelebilecek değer düşüklükleri TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı kapsamında işlem görecektir. Yani VUK'ta, değerini yitiren ve olağanüstü olarak nitelendirilen değer düşüklükleri maddi duran varlıklar bölümünde kanunlaşmışken, UFRS'de, maddi duran varlıklar (TMS 16) ve maddi olmayan duran varlıklar (TMS 38) haricindeki başka bir standardın konusu olmuştur.

⁵ MARŞAP, a.g.m., Sayfa: 150

⁶ MARŞAP, a.g.m., Sayfa: 150-151

4.4. Kıst Amortisman Uygulaması Bakımından Karşılaştırma

4.4.1. Vergi Usul Kanunu:

Ülkemizde uygulanan amortisman sisteminde kısmi amortisman hesaplaması aktifte kaydedilmiş, yani envantere alınmış olan binek sınıfında sayılan otomobiller için geçerlidir. İlgili kanun hükmü şöyledir:

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir (VUK 320'nci maddesi).⁷

Çalışmamızın 2.4.5. bölümünde VUK açısından kıst amortisman uygulamasına ilişkin örnek verilmiş ve açıklamalar yapılmıştır. Tekrarı önlemek açısından bu bölümde detaya girilmeyecektir.

Anlaşıldığı üzere ATİK'in aktife alındığı tarihin içinde bulunduğu ay tam ay sayılmak sureti ile mali dönem sonuna doğru her aya isabet eden amortisman tutarı toplanır ve iktisap yılının amortismanı olarak kayıtlara gider olarak alınır. Satın alınan yılı takip eden yıllarda ise faydalı ömür süresi bitinceye kadar -kıst amortisman değil- tam yıl amortismanı gider yazılır. Alınan binek otomobillerin birinci yıl amortismanlarından kıst amortisman uygulaması nedeni ile eksik ayrılmış olan amortisman tutarı son yıl ayrılması gereken amortisman tutarına ilave edilir ve gelir tablosuna gider olarak yansıtılır. Böylece birinci yılda gider yazılamayan tutar son yılda vergi matrahından ya da ticari kazançtan düşülmüş olur.

Uygulamada binek otomobillerin satışında kıst amortismanın nasıl uygulanacağı sorunu vardır. Bu sorun sadece binek otomobillerde değil satışı yapılan sabit kıymetlerin tamamı için geçerlidir. Bazı uygulamacılar satışın yapıldığı yıl da hiç amortisman ayrılmaması gerektiğini, bazıları sadece geçici vergi dönemleri (üçer aylık dönemler) itibari ile amortisman ayrılabileceğini, kimileri ise satışın yapıldığı

⁷ (Çevrimiçi) <http://www.hukuki.net/kanun/213.14.text.asp#link325>, 30.01.2011

tarihe kadar varlığın işletmenin aktifinde olduğu ve satışa kadar üzerinde tasarruf hakkının devam ettiğinden hareketle satışın yapıldığı ay dahil amortisman hesaplaması yapılarak gider yazılabileceğini ifade etmektedirler.

VUK amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışında meseleye sadece kâr/zararın tespiti yönünden bakmış ve satış kaydı yapılırken ayrılan amortismanların maliyet bedelinden düşüleceğini belirtmiştir. Fakat satışın yapıldığı yıl da nasıl bir amortisman uygulaması yapılacağı açıkça belirtilmemiştir. Dolayısı ile iktisadi kıymetin satıldığı aydan önceki geçici vergi dönemine kadar amortisman ayrılabilmesi, bunun vergi matrahını aşındıran bir sonuç doğurmayacağı kanaatindeyiz.

4.4.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları:

Varlıkların amortisman hesaplarında kıst amortisman uygulaması sadece binek otomobillerde değil amortismanına tabi tüm iktisadi kıymetlerde geçerlidir. İlk yıl hesaplanan amortisman tutarı aynı yöntemlerin kullanılması durumunda hem VUK hem de UFRS açısından aynı olacaktır. Ancak itfa süresinin sonuna gelindiğinde durum farklılaşmaktadır. VUK, amortismanına tabi iktisadi kıymet değerini tamamen yok etmekte, süreyi aşındırmamaktadır. Oysa UFRS, süre hesabını mali dönem esasına göre değil, tam tarih esasına göre yapmaktadır.

VUK'daki uygulamada faaliyet ömrü yine yıl olarak ele alınmakta, standartlarda ise ay hesabı tam anlamıyla uygulanmaktadır. Şöyle ki; VUK'a göre ilk yılda hesaplanmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilirken, standarda göre ilk yıldan kalan aylara ait hesaplanmayan amortisman tutarı, son tam yıldan sonraki yılın ilgili ayları için kayda alınır. Kıst amortisman uygulamasındaki anlayış farklılıkları işletmelerin faaliyet sonuçlarını etkilemektedir.⁸ Kıst amortisman uygulaması bakımından VUK ve UFRS karşılaştırması yapılabilir.

Örnek: 15.06.2005 tarihinde 50.000 TL bedelle satın alınan bir varlık için normal amortisman uygulaması üzerinden beş yıllık yararlı ömür uygulanacaktır. Kalıntı değer ATİK değerini etkilemeyeceği (önemsiz) olacağı düşünülmektedir.

⁸ ELİTAŞ v.d., a.g.m., Sayfa: 22

Tablo IX : VUK ve UFRS açısından Kıst Amortisman Karşılaştırması

Yıllar	ATİK Değeri	VUK	UFRS	Fark
2005	50.000,00	10.000,00	5.833,33	4.166,67
2006	50.000,00	10.000,00	10.000,00	0,00
2007	50.000,00	10.000,00	10.000,00	0,00
2008	50.000,00	10.000,00	10.000,00	0,00
2009	50.000,00	10.000,00	10.000,00	0,00
2010	50.000,00	0,00	4.166,67	-4.166,67
Toplam		50.000,00	50.000,00	0,00

Görüldüğü üzere ilk yıl amortismanı VUK'a göre 10.000,00 TL, UFRS'ye göre ise 5.833,33 TL ($50.000 \times 0,20 / 12 \times 7$) olarak hesaplanmıştır. Ara dönemlerde tam yıl uygulaması yapıldığı için her iki uygulamada da hesaplanan tutarlar aynıdır (10.000,00 TL). Son yıla gelindiğinde ise VUK'a göre oranlar sabit ve tam yıl uygulaması olduğu için varlık artık itfa olmakta ve aktif değer tükenmektedir [$(50.000 - (10.000 \times 5) = 0$ TL]. UFRS ise mali dönem esasına uymadan ay hesabı yaptığı için aktif değer sonraki yıla (2010) devretmiş ve son yılda kalan ay süresi dikkate alınarak amortisman ayırma işlemi tamamlanmıştır. Sonuç itibari ile ilk yıl VUK'a göre amortisman gideri 4.166,67 TL daha fazla hesaplanmıştır.

VUK'a göre altıncı yılda amortisman ayrılamaz. Fakat ay hesabı yapan UFRS VUK'a göre altıncı yıl sayılan 2010 yılında da amortisman işlemi yapmış ve VUK'a göre 4.166,67 TL fazla amortisman gideri hesaplamıştır.

Aynı örneği binek otomobiller için ele alırsak tablo aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo X : Binek otomobillerde amortisman uygulaması

Yıllar	ATİK Değeri	VUK	UFRS	Fark
2005	50.000,00	5.833,33	5.833,33	0,00
2006	50.000,00	10.000,00	10.000,00	0,00
2007	50.000,00	10.000,00	10.000,00	0,00
2008	50.000,00	10.000,00	10.000,00	0,00
2009	50.000,00	14.166,67	10.000,00	4.166,67
2010	50.000,00	0,00	4.166,67	-4.166,67
Toplam		50.000,00	50.000,00	0,00

VUK sadece binek otomobiller için kıst amortisman uygulamasına izin verdiği için ilk yıl UFRS ile aynı tutarda amortisman ayrılmıştır.

Ara dönemlerde yine aynı tutarlar üzerinden amortisman ayrılmış, beşinci yıla gelindiğinde ise VUK'un, "... *amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.*" hükmü çerçevesinde ilk yıl ayrılmayan 4.166,67 TL beşinci yıl amortismanına ilave edilmiştir (10.000 + 4.166,67 = 14.166,67 TL). Dolayısı ile VUK'a göre ilave edilen tutar kadar, UFRS hesaplamalarına göre fazla amortisman gideri yazılmıştır. 2010 yılında ise durum önceki tablo ile aynıdır. UFRS'ye göre kalan sürenin amortismanı hesaplanmış, VUK'a göre önceki yılda amortisman işlemi tamamlanmış olduğu için amortisman gideri bulunmamaktadır.

4.5. Bina ve Arazide Amortisman Uygulaması Bakımından Karşılaştırma

4.5.1. Vergi Usul Kanunu:

Çalışmamızın 2.3. bölümünde arsa ve arazide ATİK değeri ve amortisman konusunu açıklamış ve örneklendirmiştik. VUK açısından boş arsa ve araziler amortismanına tabi tutulmazlar. Çünkü boş arsa ve araziler yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalmayan iktisadi kıymetlerden sayılmaktadır. Sadece tarım işletmelerinde vücuda getirilen tarım tesisleri ile işletme bünyesindeki yol ve harklar amortismanına tabi tutulur.

Gayrimenkullerde satın alma bedelinin ve başkaca bir takım giderlerin maliyet bedelini oluşturacağı VUK 270. Maddesinde yer almıştır. VUK 271. maddesinde ise İnşa edilen binalarda inşa ve imal giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği belirtilmiştir. Yani bir arsanın üzerine yapılan binanın inşa giderlerinin üzerine arsa bedelinin de eklenerek, maliyetin tespit edilmesi esastır.

O zaman net olarak şunu belirtmek gerekir ki; vergi mevzuatımızda bir binanın amortismanına tabi değeri tespit edilirken binanın üzerinde bulunduğu arsanın maliyeti de dahil edilir.

Yani arsanın maliyetinin ayrıştırılması ve sadece binanın maliyetinin amortismanına tabi tutulması cari bir uygulama değildir.

4.5.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları:

Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar (TMS 16 Paragraf 58). Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır. Bazı durumlara örnek olarak;

Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın sözkonusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulmasını verebiliriz. (TMS 16 Paragraf 59).

Görüldüğü gibi standart meseleye sınırlı ve sınırsız yararlı ömür açısından bakmaktadır. Bu kapsamda binalar sınırlı yararlı ömre sahip varlıklar olarak değerlendirilecek ve amortismanına tabi tutulacaktır.

Uygulama buraya kadar VUK ile aynıdır. Ancak standart amortismanına tabi değerlerin tespitinde VUK'tan ayrılmaktadır. TMS 16'ya göre, arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Yani VUK'ta olduğu gibi *“binalar üzerinde yer aldıkları arsalar ile birlikte amortismanına tabi tutulur”* kuralı burada geçerli değildir. Bu hüküm 58'nci paragrafta yer alan, *“...bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez”* hükmü ile net bir şekilde ortaya konulmuştur. Özetle; inşaatı tamamlanmış ve kullanıma hazır halde satın alınsa bile arsa ve bina bedelleri ayrı ayrı muhasebeleştirilecek ve sadece binalar amortismanına tabi tutulacaktır.

Örnek: İşletme, yönetim merkezi olarak kullanılacak bir bina inşa etmek için 5 Ocak 2008 tarihinde 1.000 m² arsa satın almıştır. Arsanın üzerinde metruk bir bina vardır. Arsanın tapuda tescil edilen bedeli 200.000,00 TL'dir ve işletme tarafından arsa sahibine banka üzerinden ödenmiştir. Arsa üzerinde inşaat çalışmaları 9 ay sürmüş ve idari bina kullanıma hazır hale getirilmiştir. Arsa üzerindeki metruk binanın yıkılması ve enkaz kaldırma işlemlerinin maliyeti 15.000,00 TL'dir. Kalıntı değerinin önemsiz olduğu kararlaştırılmıştır. Yapılmakta olan yatırımlar hesabında biriken bina

inşa maliyeti ise 150.000,00 TL'dir. Bina için yararlı ömür süresi 40 yıl olarak belirlenmiş olup, bu durumda amortisman oranı % 2,5 (1/40) olacaktır. Amortisman yöntemi azalan bakiyeler usulü olarak belirlenmiştir.

VUK Açısından ATİK değerinin tespiti:

ATİK = Arsa bedeli + Yıkıntı kaldırma masrafları + Bina inşa maliyeti

$$365.000,00 = 200.000,00 + 15.000,00 + 150.000,00$$

Arsa bedeli binanın maliyetine eklenmiş ve enkaz temizleme masrafları da amortisman tabi iktisadi kıymetin tespitinde dikkate alınmıştır.

UFRS Açısından ATİK değerinin tespiti:

ATİK = Yıkıntı kaldırma masrafları + Bina inşa maliyeti

$$165.000,00 = 15.000,00 + 150.000,00$$

Arsa bedeli binanın maliyetine ilave edilmemiştir. TMS 16 Paragraf 59 hükmüne göre arsanın üzerinde yer alan metruk binanın yıkımı ve enkazının temizlenmesi gibi maliyetler, arsanın üzerine amaca uygun bina yapılması için gerekli olan harcamalardır. Dolayısı ile standartta yer alan *"...bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortisman tabi tutulur."* ifadesi mucibince enkaz kaldırma maliyeti de ATİK değerine ilave edilmiştir.

VUK Açısından ilk yıl amortisman hesabı:

$$365.000 \times \%2,5 \times 2 = 18.250,00 \text{ TL}$$

-ABUA yöntemi uygulandığı için oran % 5 olarak alınmıştır. Yani normal oranının iki katı olarak uygulanmış ve tam yıl amortisman ayrılmıştır.

-VUK üst sınırı %50 olarak belirlemiştir.

UFRS Açısından ilk yıl amortisman hesabı:

$$165.000 \times \%2,5 \times 2 = 8.250,00 \text{ TL} / 12 \times 4 = 2.750,00 \text{ TL}$$

-Arsa alındıktan 9 ay sonra bina tamamlanmış ve kullanıma hazır hale gelmiştir. Bu dönem Eylül 2008 dönemidir. Dolayısı ile 4 aylık kıst amortisman uygulanmıştır.

-ABUA yöntemi uygulandığı için oran % 5 olarak alınmıştır. Ancak standart herhangi bir üst sınır öngörmemiştir. ABUA yönteminde sadece amortisman tabi değer yıldıan yıla azalacağı ifade edilmiştir.

-Soruda kalıntı değer önemsiz olduğu vurgulandığından amortisman hesabına esas değerde hurda değer dikkate alınmamıştır.

Örnekten açıkça anlaşılacağı üzere başlangıçta binanın ve arsanın birlikte mi yoksa ayrı ayrı mı muhasebeleştirileceği hususu amortisman gideri açısından sonuca da etki etmektedir. VUK açısından daha fazla bir ATİK değeri hesaplanmış dolayısı ile amortisman gideri de daha fazla hesaplanmıştır. UFRS’de bir an için kıst amortisman uygulaması olmadığını düşünürsek yıllık amortisman tutarı 8.250,00 TL hesaplanacaktır. Aynı şartlarda VUK açısından ise 18.250,00 TL amortisman gideri hesaplanmıştır. Yani 200.000,00 TL arsa bedeli gelir tablosuna 10.000,00 TL daha fazla gider etkisi yapacaktır.

4.6. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Farklılıkları

Maddi duran varlıklara benzer farklılıklar olmakla birlikte, çalışmamızın bir çok bölümünde değindiğimiz MODV özelliklerine burada da kısaca değinelim. Meseleye önce maliyet tespiti, bir diğer ifade ile ATİK değerinin oluşturulması, daha sonra da amortisman (itfa) koşullarındaki farklılıklar açısından bakmakta fayda görüyoruz. VUK ile UFRS arasındaki MODV’ye ilişkin temel farklılıkları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

4.6.1. Vergi Usul Kanunu:

ATİK değerinin belirlenmesinde aynen MDV koşulları geçerlidir. Yani ilk kayıt ‘*maliyet bedeli*’ üzerinden yapılır. Öte yandan faiz ya da finansman yükleri bakımından da durum aynıdır. Yani VUK 163 seri no’lu Genel Tebliği ile açıklanan hükümler çerçevesinde MODV’nin aktiflere alındığı yıla isabet eden finansman yükleri gider yazılmayacak amortisman tabi değer tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Finansman yüklerinden sonraki yıllara isabet eden tutarların ATİK değerini etkileyip etkilemeyeceği işletme tarafından kararlaştırılacaktır. Yani işletme isterse ikinci yıldan itibaren varlığa isabet eden finansman yüklerini maliyete ilave edebilecek ya da gider yazabilecektir.

Bilindiği üzere Tek Düzen Hesap Planının (TDHP) 26 kodu ile başlayan hesaplarında maddi olmayan duran varlıklar sayılmıştır. Bunlar sırası ile Haklar, Şerefiye, İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri, AR-GE giderleri, Özel Maliyetler, Diğer MODV, Birikmiş Amortismanlar ve Verilen Avanslar olarak sıralanmıştır. Burada Şerefiye ve AR-GE giderleri UFRS ve VUK arasındaki farklılıkları bakımından dikkati çekmektedir.

Peştemallık olarak ta tabir edilen şerefiyelerle ilgili değerlendirme hükmü VUK'nun 282'nci maddesinde ilk tesis ve taazzuv giderleri ile birlikte düzenlenmiştir. Ancak, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi imkanı sadece kurumlara tanındığı halde, peştemallıklarla ilgili değerlendirme hükmü kurumlarla birlikte gelir vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Öte yandan ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyari olduğu halde peştemallıkların aktifleştirilmesi zorunludur...TDHP'deki şerefiye hesabı, bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının (öz varlık) değeri arasındaki olumlu farkların izlenmesinde kullanılır...Yok edilmeleri amortisman yoluyla 5 yıl içinde eşit taksitlerle yapılır.⁹ Görüldüğü üzere VUK'a göre şerefiyeler hem aktifleştirilmekte hem de itfa işlemine tabi tutulmaktadır.

VUK, araştırma ve geliştirme faaliyetlerini ayırmamış birlikte değerlendirmiştir. Ayrıca bu harcamaların aktifleştirilmesi ya da gider yazılması ile ilgili amir bir hüküm de içermemektedir. Fakat 1 seri no'lu MSUGT'de 263 Ar-Ge Giderleri hesabının açıklamasında *“İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutlarının geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamaların izlendiği hesaptır. Bu tür giderler maliyet değerleri ile bu hesaba borç olarak kaydedilirken, giderler 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir.”*

⁹ Mehmet Erkan, “İlk Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri ile Şerefiyeler”, (Çevrimiçi) http://www.erkymm.com/yararli_makaleler/9.pdf, 01.02.2011

denilmektedir.¹⁰ Öte yandan vergi mevzuatımızda bu türden harcamaları muhtelif usullerle teşvik etmiş ve bir takım vergi avantajları sağlamıştır. Örneğin Kurumlar Vergisi indirimi bunlardan biridir.¹¹

263 Ar-Ge Giderleri hesabı bir duran varlık hesabı olduğuna göre ve hesap, işletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutlarının geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamaların izlendiği hesap olarak tanımlandığına göre, gelecekte bir fayda sağlanması beklenen teknik icatlara yönelik yapılan harcamaların maliyete alınmak sureti ile amortisman tabi tutulabileceğini ifade edebiliriz.

Amortisman esasları bakımından da değerlendirme yaptığımızda ATİK değerinin güncellenmesi, VUK'a göre sadece ve sadece ilgili varlığa yapılacak yeni harcamalar ve bu harcamaların varlığın değerini devamlı surette arttıracak şekilde olması halinde mümkündür. Yani UFRS'de olduğu gibi varlığın ilk iktisabından sonra değer arttırma (yeniden değerlendirme) uygulaması söz konusu değildir. ATİK değerinin tespiti, yani varlığın amortisman tabi olup olmaması ekonomik ömür temelinde değerlendirilmemiştir. UFRS'nin aksine faydalı ömür tahmin edilemese bile varlık aktifleştirilecek ve itfa işlemine tabi tutulabilecektir. Ayrıca ATİK değeri ile ilgili şunu da belirtelim ki, VUK'ta hurda değer (kalıntı değer) uygulamasına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Çalışmamızın birkaç yerinde hem UFRS hem de VUK açısından amortisman modellerini anlatmıştık. VUK 327'nci maddesi TDHP'de yer alan ve mahiyet itibari ile MODV sayılan kiralık mülklerde yapılan aktifleştirilebilecek harcamaların '*eşit yüzdelerle*' yok edileceğini hükme bağlamıştır. Özel Maliyetler hesabına ilişkin yapılan bu düzenlemeyi emsal kabul ederek diğer MODV'lerin de sadece doğrusal (normal) amortisman yolu ile itfa edilebileceğini öne sürebiliriz. Yani gerek azalan bakiyeler yolu ile amortisman gerekse üretim esaslı amortisman usulleri burada söz konusu olmayacaktır. Buradan, MODV'lerin VUK açısından '*kıst amortisman*' uygulamasına da dahil edilmediği sonucunu çıkarabiliriz. Zaten bu uygulama sadece

¹⁰ (Çevrimiçi) <http://www.muhasabedersleri.com/hesaplar/263-arastirma-gelistirme-giderleri.html>, 01.02.2011

¹¹ (Çevrimiçi) <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hulyatopcu/001/>, 01.02.2011

binek otomobillerin amortisman hesaplamalarında kullanılır. Sadece doğrusal amortisman uygulanabileceğine göre yöntemler arası geçişte söz konusu olmayacaktır. Çünkü VUK sadece ABUA yönteminden normal amortisman yöntemine geçişe izin vermektedir.

4.6.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları:

MODV'nin ilk kez aktife alınması sırasında değerlendirme ölçüsü "*maliyet*" bedelidir. Fakat bu bedel tespit edilirken satın alma bedelinden iskonto ve indirimler düşülür, varlık yurtdışından alınmışsa gümrük hattına ilişkin veya ithalata ilişkin vergiler ile malın kullanılabilir olabilmesi için katlanılan giderlerde maliyete eklenir. TMS 38'e göre MODV'nin elde edilmesi sırasında kullanılan borçlardan doğan finansman yükleri aktifleştirilmez ve finansman giderleri olarak gelir tablosuna aktarılır. Eğer maddi varlıklar taksitle satın alınmışlar ise, fiyatın içinde gömülü olan finansman maliyeti ayrıştırılır ve finansman giderleri içine alınır (TMS 16 Paragraf 23). Yani VUK'ta olduğu gibi ilk yıl faizlerinin maliyetle ilişkilendirilme zorunluluğu yoktur. UFRS'ye göre sonraki yıllara isabet eden faiz yükleri ise doğrudan gider yazılacaktır.

Şerefiye bedellerini VUK ile karşılaştığımızda ise bu giderlerin varlık olarak aktifleştirilemeyeceğini görmekteyiz. TMS 38'in 48-50'nci paragrafları, işletme bünyesinde oluşturulan şerefiyenin güvenilir bir biçimde tespit edilebilen ve işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir varlık olmaması nedeni ile bir varlık olarak mali tablolara alınmayacağını belirtmiştir. O halde bu türden şerefiye bedelleri amortismanla da tabi değildir. İşletmelerin birleşmesi yolu ile elde edilen şerefiye bedelleri ise varlık olarak kabul edilse bile itfaya tabi değildir, değer düşüklüğü testine tabi tutulurlar (TFRS 3 Paragraf 66 B69d)

Standart VUK'tan farklı olarak araştırma ve geliştirme giderlerini birbirinden ayırarak değerlendirmektedir. 3.4.2. bölümünde ayrıntıları ile izah ettiğimiz için burada detaya girmeyeceğiz. Özetle UFRS, araştırma safhasındaki giderleri amortismanla tabi değer olarak kabul etmeyip doğrudan giderleştirirken, daha ileri bir safha olan ve gelecekte ekonomik faydalar beklenen varlıkların geliştirilmesi için yapılan harcamaların ise aktifleştirilmesini öngörmektedir.

Amortisman esasları bakımından ATİK değerinin güncellenmesi VUK'ta ki gibi ek yatırımlarla değil, yeniden değerlendirme işlemi ile sağlanır. 3.4.3.2 bölümünde anlattığımız gibi yeniden değerlendirme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır (TMS 38 Paragraf 75). VUK'ta ise yeniden değerlendirme ile ilgili düzenleyici bir hüküm yoktur.

ATİK değerinin tespiti, yani varlığın amortismanına tabi olup olmaması faydalı ömrün tespit edilmesi ile doğrudan ilişkilidir. Varlığın *'belirlenebilir ve tanımlanabilir'* olması gereklidir. VUK'un aksine faydalı ömür tahmin edilemezse varlık itfa işlemine tabi tutulmayacaktır. Ayrıca ATİK değeri ile ilgili hurda değer düzenlemesi bulunmakta olup, varlığın amortismanına tabi değeri bulunurken kalıntı değer maliyet ya da defter değerinden düşülmektedir.

Son olarak amortisman yöntemleri bakımından karşılaştırma yapalım. Öncelikle işletme başlangıçta amortisman yöntemini belirlemede serbesttir. Bu durum VUK'ta da geçerlidir. Farklılık sonraki dönemlerde doğmaktadır. Çünkü VUK'a göre mükellef sonraki yıllarda sadece normal usulde amortisman uygulayabilecektir (VUK 327'nci md.). Oysa UFRS'de varlıktan beklenen ekonomik faydaya göre yıldan yıla gözden geçirme yapılacak, gerekirse yöntem serbestçe değiştirilebilecektir. Öte yandan kıst amortisman VUK'ta sadece binek otomobillerde söz konusu iken UFRS'de hem MDV hem de MODV için geçerlidir.

Buraya kadar hem maddi duran varlıklar hem de maddi olmayan duran varlıklar açısından ilk muhasebeleştirme, değerlendirme ve amortisman konularını anlatmaya çalıştık. Anlatılanların özeti dört ana başlık halinde aşağıdaki tabloya çıkarılmıştır:

Tablo XI: UFRS ve VUK Açısından Amortismanların Karşılaştırılması

1	ATİK Değerinin Tespiti Açısından
UFRS	1-Maliyet bedelinden kalıntı değer düşürülür. 2-Yeniden değerlendirme modelinde GUD değeri güncellenir. 3-Elde etme maliyetlerine vade farkları ve finansman giderleri (özellikli varlıklar hariç) dahil edilmez. 4-Varlık önemli parçalara ayrılabilir ya da önemli parçalar bütünleştirilebilir. 5-MODV'de maliyet bedeline ithalat vergileri eklenir, indirimler düşülür. 6-Araştırma giderleri aktifleştirilmez, geliştirme giderleri aktifleştirilir. 7-Şerefiye bedelleri itfa edilmez değer düşüklüğü uygulanır. 8-Binalar arsa bedellerinden ayrı amortismanına tabi tutulur.
VUK	1-Maliyet bedeli esastır. Kalıntı değer uygulanmaz. 2-Vade farkları maliyete dahildir. İlk yıl faiz giderleri maliyete eklenir. 3-Varlıklar parçalara ayrılmaz veya birleştirilmez ilgili tebliğlerdeki listeler uygulanır. 4-AR-GE harcamaları birlikte değerlendirilir ve gelecekte fayda beklenen AR-GE giderleri aktifleştirilir. 5-Yeniden değerlendirme yoktur. 6-Şerefiyelere değer düşüklüğü uygulanmaz, itfa edilir. 7-Bina maliyetine arsa maliyeti de dahil edilir. 8-Noter, mahkeme gibi sair giderlerin maliyete eklenmesi ihtiyaridir.
2	Amortisman Ayrılabilme Koşulları Bakımından
UFRS	1-Varlık kayıtlara alınmış olmalıdır. 2-Satış amaçlı elde tutulan varlıklara amortisman ayrılmaz. 3-Demirbaş sınırı yoktur. 4-Varlıktan beklenen faydalı ömür bir dönemden fazla olmalıdır. 5-Varlık kullanıma hazır olmalıdır. 6-İktisadi ve teknik bütünlük dikkate alınır.
VUK	1-Varlık kullanıma hazır olmalıdır. 2-Varlıklar bir liste halinde takip edilmelidir. 3-Varlıklar envantere girmiş olmalıdır. 4-Varlık elden çıkarılmadığı sürece amortisman ayrılabilir. 5-Demirbaş sınırı (2011 için 700 TL) vardır. 6-İktisadi ve teknik bütünlük dikkate alınır.
3	Faydalı Ömür Tespiti Açısından
UFRS	1-Gelecekte beklenen ekonomik fayda çerçevesinde işletme tarafından belirlenir. 2-Dönem dönem yararlı ömür tahmini değiştirilebilir ve değişiklik geçmişe değil, cari dönem ve sonraki dönemlere uygulanır. 3-Sene haricinde üretim miktarına göre de belirlenebilir. 4-MODV açısından yararlı ömrün belirlenebilir olması şarttır.

VUK	1-01.01.2004'ten itibaren ilgili tebliğlerle Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir. 2-Olağanüstü durumlar dışında ve MB'nin iradesi olmadan yararlı ömür değiştirilemez. 3-Sadece mali dönem esasına göre belirlenir üretim esası kullanılmaz. 4-MODV'de yararlı ömrün belirli ya da belirsiz olması gibi bir ölçü koyulmamıştır.
4	Amortisman Yöntemleri Açısından
UFRS	1-Doğrusal, azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemleri kullanılır. 2-Yöntem seçimi serbesttir ancak gelecekteki ekonomik faydaların tüketim modelini yansıtması gerekir. 3-Faydalı ömürle paralel olarak değişiklik yapılabilir. 4-Fevkalade amortisman yerine değer düşüklüğü uygulanabilir. 5-Bütün varlıklarda kıst amortisman uygulanır. 6-ABUA yönteminde üst sınır yoktur.
VUK	1-Normal, Azalan Bakiyeler, Fevkalade ve Madenlerde amortisman düzenlemeleri vardır. 2-Değer düşüklüğü uygulanmaz. 3-Amortisman yöntemi başlangıçta serbestçe (normal veya azalan bakiyeler yöntemi olarak) belirlenebilir ancak sonraki dönemlerde sadece ABUA'dan normal amortismanına geçilebilir. 4-MODV'de eşit yüzdeler olduğu için yöntem değişikliği olmaz sadece normal yöntem kullanılır. 5-ABUA yönteminde üst sınır vardır (%50). 6-Sadece binek otolarda kıst amortisman uygulanır.

4.7. Kâr Tanımları ve Amortismanların Vergiye Etkisi

3.1.3.2.1. bölümünde yeniden değerlendirme modelinin uygulama esaslarını anlatırken değindiğimiz UFRS ve Vergi mevzuatımız arasındaki farklar nedeni ile ortaya çıkan vergi sonuçları ve finansal tablolara yansıtılması hususunu amortismanlar yönünden de açıklamaya çalışacağız. Konumuz amortisman olduğu için çok detaya girmemekle birlikte ‘ertelenmiş vergi varlığı’ ve ‘ertelenmiş vergi yükümlülüğü’ kavramlarını açıklamaya çalışalım.

UFRS uygulamaları ile bulunan kâra isabet eden vergi tutarı ile vergi uygulamaları ile bulunan kâr (mali kâr) üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farka

ertelenmiş vergiler adı verilir. Gelecek dönemlere taşınan bu farklar geçici olarak ortaya çıkarlar ve bu farklara geçici farklar denir. ¹²

Ertelenmiş Vergi Konusu, yeni Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girdiğinde ve eş zamanlı olarak Türkiye Muhasebe Standartları'nın ülkemizde uygulanması ile birlikte gündeme gelecek çok önemli bir konudur. Hali hazırda Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan şirketlerce uygulanmakta iken, yasalaşan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile diğer büyük ölçekli şirketler için 01.07.2012 tarihinden itibaren, KOBİ olarak adlandırılan küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için ise 01.01.2013 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanacaktır.

Ertelenmiş vergi hesaplaması kâr rakamını doğrudan etkileyecek bir hesaplamadır. Sonuç olarak Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması ile birlikte yasal muhasebe kayıtları bu standartlara göre tutulacağı için Türkiye'de uzun süredir kullanılan iki farklı kâr rakamı ayrımı da (mali ve ticari kâr) ortadan kalkacaktır. ¹³

Ülkemizde vergiye tabi olan her şirket, Vergi Usul Kanunu'nu baz olarak muhasebe tutmaktadır. Vergi ağırlıklı uygulamaların esas alınması, muhasebenin en önemli ilkelerinden biri olan dönemsellik ilkesinin dışına çıkılmasına sebep olmaktadır. Dönemsellik ilkesi, tahakkuk esasına göre kayıt yapılmasını gerekli kılarken, vergi bazlı çalışmalarda birçok zaman nakit esas göz önüne alınır. Yani gelirler ve giderler oluştuğu döneme değil, vergiye konu oldukları döneme kayıt edilirler. Ancak Uluslararası Muhasebe Standartları doğrultusunda, raporlama yapılırken, bu tür uygulamalar, tahakkuk ettikleri döneme kayıt edilirler. İşte bu anlatılan durumdan dolayı, Şirketlerin mali kârları (Vergi Usul Kanunu'na temel olan kâr) ile ticari kârları (UFRS düzeltmeleri yapıldıktan sonraki kâr) arasında farklılık doğar. Bu doğan farkın da, uyumlulaştırılabilmesi için Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü'ne ihtiyaç vardır. İşletmelerin net dağıtılabilir kârını azaltan her türlü unsur, bir gider kalemi sayılmaktadır. Kurumlar vergisi de buna bir örnektir. Kurumlar vergisinde de, dönemsellik varsayımının uygulanması işletmelerin dönem

¹² Volkan Demir, Oğuzhan Bahadır, "UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı: 23, 2007, Sayfa 18

¹³ Ali Türker Pirtini, "Ertelenmiş Vergi Nedir?" (Çevrimiçi) www.alomaliye.com/aralik_06/ali_pirtini_ertelenmis.htm, 03.02.2011

kârlarını daha gerçekçi raporlamalarını sağlamaktadır. ¹⁴ İşletmeler, bütün vergilendirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturur ve aşağıdaki gibi formüle edilebilir: ¹⁵

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (Borcu)

Vergilendirilebilir Geçici Farklar x Vergilendirme Döneminde Beklenen Vergi Oranı

İşletmeler, bütün indirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı oluşturur ve aşağıdaki gibi formüle edilebilir.

Ertelenmiş Vergi Varlığı (Alacağı)

İndirilebilir Geçici Farklar x İndirme Döneminde Beklenen vergi Oranı

Standarda göre muhasebe kârının tespitinde dikkate alınan amortisman, vergiye tabi karın tespitinde dikkate alınan amortismandan farklı olabilir. Örneğin; vergi açısından hızlandırılmış amortisman uygulanması halinde defter değeri vergiye esas değeri aşar, aradaki fark vergiye tabi geçici fark doğurur ve ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) olarak muhasebeleştirilir. Diğer taraftan, vergi açısından uygulanan amortisman ticari muhasebede uygulanan amortismandan daha yavaş ise, vergiye esas değeri defter değerini aşar, aradaki fark indirilebilir geçici fark doğurur ve ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) olarak muhasebeleştirilir. ¹⁶

Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünün doğuş nedenleri aşağıda özetlenmektedir ¹⁷:

Tablo XII : Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Aktifler açısından:

Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

¹⁴ ALPMAN, a.g.m., Sayfa: 40

¹⁵ BULCA, a.g.m., Sayfa: 100-101 (A.y.e: Nalan Akdoğan, ‘‘UMS – 12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi’’, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı: 17, 2006)

¹⁶ Sebahat Çorum, ‘‘Maddi Duran Varlıklara Ait Türkiye Uygulanması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi’’, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, Ankara 2007, Sayfa: 123

¹⁷ ÖRTEN v.d., a.g.e., Sayfa: 160

Pasifler açısından:

Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi varlığı arasındaki olumlu fark ertelenen vergi giderini, olumsuz fark ise ertelenen vergi gelirini ifade etmekte ve bu tutarlar dönem vergi karşılığına eklenmekte veya çıkarılmaktadır. Böylece dönem net kârının dönemin gerçek performansını göstermesi amaçlanmaktadır.¹⁸

Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü olarak adlandırılan ve UFRS ile VUK arasındaki farklılıklardan kaynaklanan vergi etkisini kısa bir örnekle gösterelim.

Örnek: İşletmenin amortisman işlemlerini henüz yapmadığını varsayalım. Bu hali ile 300.000,00 TL. kâr hesaplanmış olsun. Ülkemizde şu an geçerli olan Kurumlar Vergisi oranını (%20) esas alalım. Amortisman işlemlerinin hem UFRS hem de VUK açısından yapıldığını düşünelim. Buna göre amortisman giderimiz VUK'a göre 58.000,00 TL, UFRS'ye göre ise 42.000,00 TL. olsun. Amortisman ayrılan varlığın maliyet bedelini 159.000,00 TL kabul edelim.

İki uygulama açısından amortismanların kârı ne kadar aşındırdığına bakalım. Çünkü amortismanlar bir giderdir. Çalışmamızın ilk bölümlerinde ifade ettiğimiz gibi, amortisman mükellefe vergi açısından nakit avantajı sağlayan bir müessesedir.

VUK açısından:

$$300.000 - 58.000 = 242.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{Kurumlar Vergisi: } 242.000 \times 0,20 = 48.400,00 \text{ TL}$$

UFRS açısından:

$$300.000 - 42.000 = 258.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{Kurumlar Vergisi: } 258.000 \times 0,20 = 51.600,00 \text{ TL}$$

Görüldüğü gibi VUK kârına göre hesaplanan vergi UFRS kârına göre hesaplanan vergiden daha azdır. Bunun nedeni VUK'a göre hesaplanan amortisman giderinin UFRS'ye göre hesaplanan amortisman giderinden daha fazla olmasıdır.

¹⁸ BULCA, a.g.m., Sayfa: 101 (A.y.e.: Ümit Gücenme, Aylin Poroy Arsoy, 'Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı'', Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi, Sayı: 14, 2005)

Amortisman gideri ile hesaplanan vergi arasında ters orantı doğmuştur diyebiliriz:

VUK'a göre : Amortisman Gideri ↑ Vergi ↓

UFRS'ye göre: Amortisman Gideri ↓ Vergi ↑

Vergi farkı olan 3.200,00 TL ($51.600 - 48.400 = 3.200,00$ TL) Ertelenmiş Vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilecektir.

Meseleyi yukarıda verdiğimiz Tablo 12 verileri açısından bakarsak yine aynı sonuca ulaşırız. Yani varlığın, VUK'a göre 101.000,00 TL olan ($159.000 - 58.000 = 101.000,00$ TL) net defter değeri (vergi değeri) , UFRS'ye göre 117.000,00 TL olan ($159.000 - 42.000 = 117.000,00$ TL) net defter değerinden daha düşüktür. Tabloya göre değerlendirdiğimizde muhasebe değeri vergi değerinden 16.000,00 TL daha yüksektir. Bu fark *“vergilendirilebilir geçici farktır”* ve bunun üzerinden hesaplanan 3.200,00 TL ($16.000 \times 0,20 = 3.200,00$ TL) vergi, ertelenmiş vergi borcudur. Yani 16.000,00 TL vergiye tabi olmayan –bir anlamda matrahtan indirilen-gelir durumundadır.

Türkiye’de her işletme –kanunlarla sağlanan özel istisna ve muafiyetler dışında- vergi mükellefi olmak zorundadır. O halde vergi karşılığımız 48.400,00 TL olacaktır. Farktan doğan 3.200,00 TL vergi ise ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebeleştirilecektir.

-----/-----
691 Dönem Kârı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları 51.600

484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri 3.200

370 Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları 48.400
-----/-----

Bölümün girişinde de belirtildiği gibi bu bölüm tüm çalışmanın özeti olarak düşünülmelidir. Gerek teori gerekse uygulama yönünden TMS ve VUK arasında karşılaştırmalar yapılmış, tablolar yardımı ile farklılıklar ve benzerlikler özetlenmiştir. Bölümün sonunda ise iki uygulamanın vergi etkisi anlatılmış ve konu örnek üzerinden somutlaştırılmaya çalışılmıştır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

GENEL DEĞERLENDİRME

Çalışmamızda öncelikle amortisman kavramı tanımlanmış ve genel uygulama esasları anlatılmıştır. Daha sonra hem VUK hem de UFRS açısından amortisman konusu, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar üzerinden izah edilmiştir. Çalışmamızın dördüncü bölümünde her iki uygulama açısından amortisman farkları ve doğurduğu sonuçlar anlatılırken, önceki bölümlerde de gerektiğinde karşılaştırmalar ve örnekleme yapılmıştır.

5.1. Çalışmanın Genel Olarak Değerlendirilmesi

Amortisman tabi kıymetlerin neler olduğundan başlayıp, amortisman hesaplamalarının finansal raporlamaya etkisi ve vergisel sonuçları bakımından Türkiye uygulamaları ile standartlar arasında çok önemli farklılıklar olduğu çalışmamızda açıkça ortaya konmuştur.

Her şeyden önce mevzuatımız vergiyi öncelemiştir. Yani vergi matrahını aşındırıcı hiçbir hatayı ya da inisiyatifi kabul etmemektedir. Mesela, zayi olan sabit kıymetler takdir komisyonu kararı olmaksızın gider yazılamaz, döneminde ayrılması gereken ancak bilerek ya da hata ile ayrılmayan amortisman sonraki yıllarda ayrılamaz, tebliğlerde belirtilen faydalı ömür süresi uzatılarak daha fazla amortisman gideri hesaplanamaz gibi bir çok konuyu “*vergi koruma amacını taşıyan kısıtlar*” olarak gösterebiliriz.

Fakat standartlar vergi matrahından ziyade doğru ve açık raporlamayı öncelemektedir. Dolayısı ile ATİK değerinin tespiti ve amortisman uygulamaları VUK’a göre çok daha esnek bir yapıya sahiptir. Mesela, faydalı ömür her yıl gözden geçirilebilir ve gerekirse değiştirilebilir, kredi ya da finansal kiralama ile alınan demirbaşların ilk yıl faizlerinin maliyete ilavesi VUK’ta olduğu gibi zorunlu tutulmamıştır, amortisman yöntemleri belirlemek ve yöntem değişikliği yapmak standartlarda daha esnek düzenlenmiştir gibi bir çok hususu UFRS’nin belirgin özelliklerinden bazıları olarak sıralayabiliriz. Burada bütün amaç, VUK ve sair vergi mevzuatı ile vücuda getirilen kamu baskısını kırmak, şeffaf şekilde hazırlanmış ve

açıkça kullanıcıların bilgisine sunulmuş mali tablolar, yani gerçekçi finansal tablolar hazırlayabilmektir.

5.2. Amortisman Muhasebesi ve Uygulamadaki Sorunlar

Uygulamada amortisman muhasebesinin VUK ve sair vergi mevzuatı açısından sorunlar doğurduğu çokça müşahede edilmektedir. Bunlardan bazılarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

1- Liste - Kayıt Uyumsuzluğu: Mizan hesap değerleri ile demirbaş tablolarında yer alan aktif toplamlarının ve amortisman toplamlarının birbirleri ile tutarsız olması sıkça rastlanan bir durumdur. Mevzuatımız farklı sektörlerde kullanılan aynı türden demirbaşlara farklı faydalı ömürler biçmiştir. Buna bağlı olarak amortisman oranları da farklılaşmıştır. Dolayısı ile uygulamacılar aynı türden demirbaşlar için tek tek inceleme yapmakta ve listelerindeki ATİK'lerin amortisman oranlarını bulmaya çalışmaktadır. Bu da hata yapma olasılığını yükseltmektedir.

Örnek: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın açıkladığı -333, 339, 365, 389 ve 399 seri no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerine göre düzenlenmiş- faydalı ömür ve amortisman oranları başlıklı tabloya göre pompalara ilişkin amortisman oranları ve biçilen faydalı ömürler aşağıdaki gibidir.

Tablo XIII : Aynı türden ATİK'lere farklı faydalı ömürler verilmesi

Sektör Kodu	ATİK Cinsi	Faydalı Ömür	Amortisman Oranı
3.8.3.	Pompalar	15	6,66%
25.1.4.	Seyyar dalgıç pompa motorları	5	20,00%
30.2.	Taş ve Topraktan/Kilden Yapılan Ürünlerin İmalatında Kullanılan Yardımcı Makine ve Teçhizatlar: Kil kırıcılar, konveyörler, elektörler, pompalar , havuz karıştırıcılar,.....	8	12,50%
46.5.1.	Su Pompalama sistemleri	10	10,00%
25.1.	Elektrik, enerji dağıtım ve kontrol ekipmanları (Deniz suyunda çalışan eşanjör, filtre, pompa , boru, vana gibi ekipmanlar)	5	20,00%

Tabloya bakıldığında (3.) numaralı sektör kodu, pompaları 15 yılda itfa ederken, (46.) numaralı sektör kodu su pompalama sistemlerine 10 yıl ömür biçmiştir. Yine su

pompalama işinde kullanılacak olan ancak bu kez deniz suyu pompalayacak olan (25.) numaralı sektör kodunda yer alan teçhizatın ATİK değeri ise 5 yılda eritilecektir.

Neticede suyu ister denizden pompalasin, ister kuyudan pompalasin aynı görevi icra ediyorsa bize göre amortisman oranı da aynı olmalıdır.

Kamu otoritesinin oranları belirlerken aynı cinsten olmakla birlikte içinde buldukları sektörlerle ilintili olarak farklı yıpranma kriterlerini göz önünde tuttuğu muhakkaktır. Teorik olarak bu uygulama doğrudur. Ancak, farklı sektörlerde de olsa aynı işi yapan bir demirbaşın aynı oranla yok edilmesi muhasebe ve vergi mesleğini icra edenlerin işini kolaylaştıracak ve hata payını azaltacaktır.

VUK tebliğleri faydalı ömür tespitinde bir gruplandırma yapmış olsaydı, uygulamacılarda çok fazla ayrıntıya girmemiş olurlardı. Örneğin, demirbaşları sektörlere ayırıp her sektöre göre ayrı ayrı oranlar vermek yerine ATİK'leri; İdari amaçlı kullanılan kıymetler, üretim veya hizmet sahasında kullanılan kıymetler, temsil amacı ile kullanılan kıymetler (şerefîye, haklar v.s.) gibi daha bütüncül başlıklar halinde toplayıp *“her başlık için tek bir oran”* belirlenmesi kolaylık sağlayacaktır kanaatindeyiz. Elbette ki, binalar ve komplike tesisler gibi, teamüle göre uzun yıllar kullanılabilen kıymetler bu seçeneğin dışında tutulabilir.

2- İşgücü Kaybı ve İş Yüğü: Çok sayıda tebliğ ile amortisman düzenlemesi yapılması nedeni ile ATİK değerinin ne olduğunu tespit etmek zaman almakta ve iş gücü kaybına neden olmaktadır. Her ne kadar tebliğler öncelikle her işletmenin kendi sektör koduna göre amortisman ayırabileceğini ifade etse de bir demirbaşın hangi sektöre göre veya hangi demirbaş grubuna göre değerlendirileceği konusunda uygulamacılar nezdinde fikir ayrılığı yaşanmaktadır.

Örnek: Bir binanın beton veya kargir olarak yapılması durumunda faydalı ömür 50 yıl, yarı kargir olarak yapılması durumunda ise faydalı ömür 33 yıl olarak belirlenmiştir. Fakat muhasebe mesleğini icra edenler teknik olarak binanın yapım mahiyetini bilmeyebilirler. Yine tebliğlere bakıldığında kompresörlerin değişik sektörlerin altında farklı faydalı ömürlere ayrıldığını görüyoruz. Bir firma basınçlı

hava kompresörü oranını kullanırken başka bir firmanın diğer bölümlerde sayılan kompresörlerin oranını aldığını görmek olasıdır.

Burada dikkat edilmesi gereken hususlardan biri de şudur ki, muhasebe işlemlerini yapan uygulamacıların mal ya da üretim sahasında kullanılan kıymetlerin ne amaçla kullanıldığı, hangi sıklıkta kullanıldığı ve teknik özellikleri gibi hususları bilmesi her zaman beklenmemelidir. Bu belirlemeler yapılırken oluşan iş yükü de dikkate alınmalıdır. Öte yandan muhasebe yazılımları veya muhtelif bilgisayar programları her ne kadar amortisman hesaplanmasına yardımcı olsa da bunların ilgili tebliğlere göre tek tek kontrol edilmesi ‘denetim açısından da’ güçlük doğurmaktadır.

Enflasyon düzeltilmesi ve yeniden değerlendirme gibi dönemsel uygulamalar karmaşıklığı daha da arttırmaktadır. 31.12.2004 tarihi itibarı ile –enflasyon düzeltilmesi işlemlerine göre- belirlenen demirbaş ve amortisman listelerinden bugüne gelindiğinde tutarsızlıklar saptanmakta ve sebebi çoğu kez tespit edilememektedir. Örneğin 1990 yılında aktife girmiş bir binanın faydalı ömrünün 50 yıl olduğu düşünülürse amortisman süresi halen devam ediyor demektir. Bu binanın bugün enflasyona göre düzeltilmiş değeri üzerinden amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Mesela daha önce genel orana tabi olan (%20) bir kıymetin 01.01.2004 tarihinden sonra amortisman oranının farklılaşması amortisman hesaplamaları bakımından gereksiz bir zaman kaybı ve iş yükünü doğurmaktadır. Çünkü, geçiş dönemleri diyebileceğimiz enflasyon düzeltilmesi v.b. uygulamaların yapıldığı dönemlerde gerek uygulamacılar gerekse yazılımcıların hata payı yüksek olmaktadır.

3- Faydalı Ömür Tespitinde Esneklik Tanınmaması: UFRS’ye göre faydalı ömür esası, VUK’a göre daha gerçekçidir diyebiliriz. Örnek: Duvar tipi split klima VUK’un ilgili tebliğlerine göre % 6,66 üzerinden 15 yılda amortisman yolu ile yok edilecektir (Sektör kodu 3.9.5.). Teknik özellikler, demode olma, işlevini kaybetme gibi bir çok etki nedeni ile klimaların 15 yıl süre ile sağlam kalması ve görevini eksiksiz yapması hemen hemen imkansız gibidir. Yine tebliğler kamyon lastikleri için amortisman süresini 2 yıl (% 50) olarak belirlemiştir. Örneğin İran’a karayolu taşımacılığı yapan ve her seferinde günlerce belki aylarca yollarda olan kamyon ve tır vasfını haiz taşıtların lastiklerinin 2 yıl dayanabileceğini varsaymak da pek akılcı

olmayacaktır. Faydalı ömür esasının kamu otoritesince belirlenmesi ve oranlar açısından üst limit konulması bir takım vergisel çekinceler düşünüldüğünde doğru olabilir. Ancak yeni icat edilen veya kullanım amacı doğrultusunda sektöre yeni giren her yeni duran varlık için faydalı ömür tespiti yapılması, bunlar için tebliğ yayımlanması, işletmeye bu konuda en ufak bir inisiyatif bırakılmaması bize göre ek bir bürokratik yüküdür. Mevzuatımıza göre işletmeler bir amortisman oranını en fazla iki kat olarak uygulayabilirler ve uygulanan oran en fazla %50 olabilir. Örneğin faydalı ömrü dört yıl olan bir bilgisayara aynı yıl içinde %50 amortisman ayrılabilir. Ancak faydalı ömrü üç yıl olan bir cep telefonuna %66,66 ($33,33 \times 2 = 66,66$) oranı üzerinden amortisman gideri hesaplanamaz, oran en fazla %50 olarak uygulanabilir.

4- Arsa Maliyetinin Bina Maliyetine Eklenmesi: VUK, arsa bedelini bina maliyetine ithal etmektedir. Böylece üzerinden daha önce amortisman ayrılmayan boş araziye amortisman ayrılmaya başlanmaktadır. Burada arsa adeta yok sayılmakta ve değer artışı ya da azalışı bina üzerinden takip edilmektedir. Örneğin fabrika binası olarak kullanılmak üzere yapılan bir binanın işletmenin ihtiyaçlarına cevap veremez duruma gelmesi halinde taşınma gerçekleşirse, bırakılan binanın değeri muhtemelen düşecektir. Fakat arsa bedeli, bulunduğu konum ve alıcılar için arz ettiği durum açısından artmış olabilir. Fabrika binası halen işletmeye kayıtlı olduğuna göre arsa için ayrı bir fiyat tespiti yapılmayacak ve fiilen kullanılmayan bir arsa için bina üzerinden ‘gizli amortisman’ ayrılmaya devam edilecektir. UFRS ise binayı arsa maliyetinden tamamen ayrı takip ettiği için hem arsa için amortisman ayrılmamış olacak hem de değer artış ya da azalışları bağımsız olarak değerlendirilebilecektir.

5- Amortismanda İhtiyarilik ve Dönemsellik Kavramına Bir Eleştiri: Vergi Usul Kanunu ile düzenlenen amortisman uygulamalarının fiili muhasebe üzerindeki etkileri yukarıda başlıklar halinde anlatılmaya çalışılmıştır. Son olarak VUK açısından ‘amortismanlarda dönemsellik’ kavramını inceleyelim. Mevzuatımız amortisman ayırma işlemini isteğe bağlı bir uygulama olarak düzenlemiştir. Mükellef isterse amortisman hesaplaması yapmayabilecektir. Fakat VUK, döneminde ayrılmayan amortismanların sonraki dönemlerde hesaplanıp gider yazılamayacağını da ayrıca hükme bağlamıştır. Bu durum, döneminde amortisman ayrılması konusunda mükellefi dolaylı olarak zorlamaktadır. Buna göre, ilk yıl ayrılmayan

amortisman sonraki yıllarda ayrılıp gider yazılamayacaktır. Bu uygulamanın esnetilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Faydalı ömür sınırlarında kalmak şartı ile mükellefin bu hakkını istediği zaman kullanabilmesi yanlış olmayacaktır.

Örnek: Aktife girdiği yıl hemen hemen hiç kullanılmayan 100.000 TL. değerindeki makinenin %20 amortisman oranı varsayımı ile ilk yıl 20.000 TL. amortisman gideri olsun. Aynı makine bu kez tam kapasiteye yakın bir faaliyet oranı ile ikinci yılda yoğun çalışmış olsun. VUK'a göre ikinci yılda da 20.000 TL. amortisman ayrılması gerekir. Oysa birinci yıl makine neredeyse hiç yıpranmamış, ikinci yıl ise yıpranmaya maruz kalmıştır. Bu durumda mükellef makinenin çalışmadığı yıl amortisman ayırmama ya da daha az oranda amortisman ayırabilme inisiyatifine sahip olmalıdır kanaatindeyiz.

Sadece vergi mevzuatımız bakımından değil standartlar açısından da çekincelerimiz vardır. Öncelikle, ülkemizde yerleşik vergi anlayışının UFRS mantığına uyumlu hale gelmesi bize göre zaman alacaktır. Mesela UFRS koşullarında varlıktan gelecekte beklenen ekonomik fayda temelinde faydalı ömür tespiti yapmak işletmeye bırakılmıştır. Ülkemizde benimsenen anlayış, çoğunlukla giderlerin yükseltilmesi, dolayısı ile verginin düşürülmesidir. UFRS uygulamalarına geçildiğinde, işletme bir iktisadi kıymet için olması gerekenden daha az faydalı ömür tahmini yapabilecek ve giderlerini yükseltebilecektir. Ya da tersi durum olacak, işletme sabit kıymete olması gerekenden daha uzun bir faydalı ömür tahmini yapacak ve -vergi matrahını azaltıcı etkisi olan- amortisman giderlerini uzun sürelere yayabilecektir. Mevcut VUK uygulamalarında yer alan ve bakanlık tarafından bizzat tespit edilen sınırlamaların bu mantıkla konulduğunu düşünüyoruz.

Örnek: İşletmeler UFRS şartlarına göre kıst amortisman uygulamasını her ATİK için uygulayacaklardır. Fakat faydalı ömrün son yılı -mali dönem esası yerine satın alma tarihi esas alınacağından- vergi döneminden sonraki yıl olacaktır. VUK ise kıst amortismanı sadece binek otolarda uygulamakta ve mali dönemi dikkate almaktadır. Yani VUK, ilk yıl ayrılamayan amortismanın son yıl gider yazılmasına müsaade etmekte ancak amortisman süresinin uzamasına izin vermemektedir.

UFRS açısından başka bir endişemiz ise maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedeli ve ATİK değerlerinin tespitinde yaşanabilecek belirsizliktir. Zira ortada elle tutulabilir somut varlıklar yoktur. Sadece adı konulmuş bir hak ya da tanımlı bir üstünlük vardır. Fakat ölçülebilir olması standartta belirtildiği gibi her zaman güvenilir olmayabilir. MODV olarak nitelendirilen varlıkların işletmeye katması beklenen artı değer esas alınacaktır. Ancak, lisans, patent ve birleşme yolu ile elde edilen şerefiye gibi itfaya tabi hakların maliyetinin ve ATİK değerinin nasıl tespit edileceği konusunda yol haritası mahiyetinde bir çalışma cetveli çıkarılmalıdır. Aksi takdirde MODV itfasında da vergisel sakıncalar doğabilir. Şunu da belirtelim ki; UFRS maddi olmayan duran varlıkların itfası hususunda VUK'a göre daha esnektir. Çünkü VUK sadece doğrusal amortisman yöntemine izin verir. VUK 327'nci madde hükmünde yer alan "*eşit yüzdelerle*" yok etme ifadesinden bu anlaşılmaktadır. Oysa bir MODV, her işletme için -sözleşme sürelerine göre- aynı sürede kullanılmayabilir ve getirisi yani varlıktan beklenen faydası her işletme için aynı olmayabilir. UFRS'de ise faydalı ömür yine işletme tarafından belirlenmekte ve amortismanına tabi olma konusunda belirlenebilir olma kriteri aranmaktadır.

SONUÇ

Uzun süredir Türkiye Büyük Millet Meclisi gündeminde olan ve nihayet 13.01.2011 tarihinde yasalaşan yeni Türk Ticaret Kanunu, genel yürürlük tarihi olan 01.07.2012'den itibaren köklü bir değişimi başlatmış olacaktır. Kamu otoritesi ve vergi mükelleflerinin karşılıklı iyi niyeti ve gayretleri ile oturtulabilecek bir sistemdir. Çünkü mesleki yetkinlik ruhsatına sahip olanlar bile UFRS konusunda çok az bilgi sahibidir. Mesleği icra ederken, işletmeler ve vatandaşların büyük çoğunluğunun raporlama sistemi ve standartların yürürlüğe girdiğinden bile habersiz olduğunu görmekteyiz. Bu nedenle devlet adına TMSK'nın ve yetkili meslek odalarının süratle eğitimler düzenlemesi, medya aracılığı ile sıkça duyuru yapması ve yeni sistemin ne getirip ne götüreceği hususunda bilinçlendirme programları düzenlemeleri gerekmektedir.

Muhtemelen ilk uygulamalar esnasında hem vergi mevzuatımız hem de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu gereğince zorunlu tutulacak olan UFRS'ye göre, ayrı ayrı raporlama yapılacak ve farklı finansal tablolar çıkartılacaktır. Uygulamacıların ve işletmecilerin yeni sisteme alışmadan VUK'a göre raporlamayı bırakıp, doğrudan UFRS'ye göre işlem yapmasını beklemekte doğru sonuçlar vermeyecektir. Dolayısı ile işletmeler ve vatandaşlar bilinçlendirilirken Maliye Bakanlığı ve yasama organı da adımlar atmalıdır.

Her şeyden önce Tek Düzen Hesap Planı yeni sisteme göre revize edilmelidir. Gelir ve giderin gerçeğe en yakın biçimde tespiti, vergilemenin doğrudan etkisinde olan hazır değerlere dayalı likidite durumu gibi hususların planlı ve doğru biçimde kontrol edilebilmesi için ticari kâr ve mali kâr ayrımı kesin çizgilerle ortadan kaldırılmalıdır.

UFRS'nin birebir Türkçe'ye çevrilmesinin temel mantık farklılığı doğurduğu aşikârdır. Bu durum standartları anlaşılabilirlikten kısmen uzaklaştırmaktadır. Çalışmaların, standartları daha anlaşılabilir ve uygulanabilir kılma yönünde yoğunlaştırılması önem arz etmektedir.

Şüphesiz UFRS yeni kavramları gündelik hayata sokacak, VUK ile yerleşmiş bazı kavram ve uygulamaları ise ortadan kaldıracaktır. Örneğin yeni sistemde arsa ve bina

maliyetleri ayrı ayrı tespit edilecek, binalar arsa maliyetleri ile birlikte değerlendirilmeyecektir. Yine işletmenin kendi içinde oluşan marka değeri ve şerefiye bedelleri gibi gayri maddi haklar amortismanına tabi tutulmayacak, şu anda olduğu gibi eşit yüzdelerle itfa zorunlu olmayacaktır. Faydalı ömür işletmelerce tespit edilecek, amortisman yöntemleri arası geçişe izin verilecek, üretim esasına dayalı amortisman kavramı muhasebecilerin gündemine gelecek ve zamanla çift raporlama yerini uluslararası normlara uygun tek tip raporlamaya bırakacaktır. Bütün bunlar için işletmeye ilişkin bilgilere ihtiyaç duyan; Devlet, sermayedar, personel ve yatırımcı gibi bilgi kullanıcılarının karşılıklı iyi niyeti gerekmektedir.

Beklentimiz, ülkeler arası, sektörler arası ve işletmeler arası karşılaştırmalara imkan veren, doğruluğundan emin olduğumuz, güvenilir ölçülere dayanan ve herkesin açıkça bilgi sahibi olabileceği finansal tablolara ulaşabilmektir.

KAYNAKÇA

I.KİTAPLAR

- Akdoğan, Nalan
Sevilengül, Orhan **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 13.Baskı, İstanbul, İSMMMMO Yayınları, 2007
- Ateş, Koray **500 Konuda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Rehberi** Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010
- Bıyık, Recep
Kıratlı, Aydın **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2001
- Çankaya, İslam **Muhasebecilerin El Kitabı**, II.Cilt, Ankara, Meslek Yapıtları Yayınları, 2008
- Deloitte, Türkiye **Topluca Türk Vergi Kanunları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık A.Ş., 2010
- Dokur, Şükrü
Kaygusuz, S.Yüksel **Amortismanlar - Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları ile Uyumlu**, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2005
- Ergülen, Güneri
Erdem, Hayreddin **Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1998
- Hesap Uzmanları
Beyanname Kılavuzu **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2010
- Öngen, Safiye **Vergi Muhasebesi**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000
- Örten, Remzi
Kaval, Hasan
Karapınar, Aydın **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, 3.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2009
- Sipahi, Barış **TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü**, Cemal İbiş v.d., Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, 2. Baskı, İstanbul, İSMMMMO Yayınları, 2009
- Üstünel, Bülent v.d. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS)**, Ankara, TMSK Yayınları, 2007

Şengel, Salim
Sağlam, Necdet

TFRS-6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi, UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 1.Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007

II. MAKALELER

Akdoğan, Nalan

“UMS – 12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelemiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 17, 2006

Akgül, Başak Ataman

“Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ile Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 25, 2005

Alpman, Dağhan

“Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği”, (Çevrimiçi) <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS%20Genel%20Bak%C4%B1%C5%9F.pdf>, 15.02.2011

Arsoy, Aylin Poroy

“Bağlı Ortaklıkların Bilançolarının Maddi Değerle Değerlenmesi ve Şerefiyenin Hesaplanması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 10, 2003

Bulca, Handan

“Amortismanların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Raporlanması ve Türk Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi**, Afyonkarahisar 2009, (Çevrimiçi) <http://tez2.yok.gov.tr/>, 16.02.2011

Cesur, A.Mithat

“Proje Değerlendirme Yöntemleri ve Kullanılan Enstrümanlar”, Ekim 2006, (Çevrimiçi) www.emo.org.tr/ekler/baf163c24ed14b5_ek.doc?tipi=2&turu, 14.01.2011

Çatıkkaş, Özgür
Çalış, Y.Ercan

“Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa Göre Değer Düşüklüğü Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 55, Şubat 2008, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp (Çevrimiçi) 12.02.2011

- Çelik, Çiğdem “Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul 2009, (Çevrimiçi) <http://tez2.yok.gov.tr/>, 16.02.2011
- Çorum, Sebahat “Maddi Duran Varlıklara Ait Türkiye Uygulaması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, Ankara 2007
- Demir, Süleyman “Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı ile Fevkalade Amortisman İlişkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 351, Kasım 2010
- Demir, Volkan Bahadır, Oğuzhan “UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:23, 2007
- Deran, Ali Yakupçebioğlu, Sıtkı “Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı: 104, Ağustos 2006
- Ekici, Mustafa Kemal “Süresinde Ayrılmayan Amortismanlar Enflasyon Düzeltmesi Nedeniyle Tamamlattırılabilir mi?”, (Çevrimiçi)www.mustafagulsen.com/forum/forum_posts.asp?TID=102, 20.12.2010
- Elitaş, Cemal Akyüz, Yılmaz Bulca, Handan “Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm**, Sayı: 94, Temmuz-Ağustos 2009
- Erdoğan, Murat “Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Olan Maddi Varlıkların Bileşenlerinin Amortismanı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:29, Ocak 2006
- Erkan, Mehmet “Finansal Yönetim”, (Çevrimiçi) <http://www2.aku.edu.tr/~mehmeterkan/sayfalar/fyzam.ppt>, 14.01.2011
- Erkan, Mehmet “İlk Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri ile Şerefiyeler”, (Çevrimiçi)http://www.erkymm.com/yararli_makaleler/9.pdf, 01.02.2011
- Fırat, Hüseyin Palak, Veysel Karani “TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme”, **Mali Çözüm**, Sayı: 87, Mayıs-Haziran 2008

- Gücenme, Ümit
Arsoy, Aylin Poroy “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı”, **Muhasebe Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, Sayı: 14, 2005
- Gürbüz, Cennet “Maddi Duran Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Değerlemesi ve Bilanço Karına Etkisine Yönelik Bir Uygulama, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, Isparta 2009, <http://tez2.yok.gov.tr/>, 21.02.2011
- İlter, Cenap “Enflasyon Muhasebesinde Amortisman Konusu”, **Muhasebe Erdoğan, Murat ve Finansman Dergisi**, Sayı:23, Temmuz 2004
- Kaya, Uğur “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması”, **Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, (Çevrimiçi) http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&ask=vew&id=66&Itemid=92, 16.02.2011
- Kaya, Uğur
Dinç, Engin “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 16, Sayı:2, 2007, (Çevrimiçi) <http://sosyalbilimler.cukurova.edu.tr/dergi.asp?dosya=454>, 17.02.2011
- Kürklü, Yılmaz “Ekonomik ve Fiziki Ömürlerini Tamamlayarak Hurda Haline Gelen İktisadi Kıymetlerin Değerlenmesi ve Katma Değer Vergisi Uygulaması“, (Çevrimiçi) <http://smmmymilmazkurklu.com/hurda1.html>, 20.12.2010
- Marşap, Beyhan “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi”, **ASMMMO Bülten**, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 02-06 Mart 2008
- Otlu, Fikret
Çukacı, Yusuf Cahit “Şirket Birleşmelerinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiyenin Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ocak 2007

- Öğredik, Güray “Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman” (Çevrimiçi)
www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=126, 18.12.2010
- Örten, Remzi Bayırlı, Rıdvan “TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları I - II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 172 - 173, Nisan - Mayıs 2007
- Pirtini, Ali Türker “Ertelenmiş Vergi Nedir?”, (Çevrimiçi)
www.alomaliye.com/aralik_06/ali_pirtini_ertelenmis.htm, 03.02.2011
- Pricewaterhouse Coopers “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kılavuzu-2009’ (Çevrimiçi)
www.pwc.com/tr_TR/tr/audit/assets/UFRS_2009_lr.pdf, 14.02.2011
- Şavlı, Tuba “Türkiye Muhasebe Standartları üretim Şirketi Uygulama Örneği”, (Çevrimiçi)
dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/tubasavli.pdf, 16.02.2011
- Süzen, Hasan Zeki “VUK – UFRS Karşılaştırması”, **İZYMMO Aylık Bülteni**, Sayı: 93, Kasım – Aralık 2009, (Çevrimiçi)
www.izmirymmo.org.tr/UserContent/Bultenler/Icerik/2009/BultenKasimAralik93-2009.pdf, 22.02.2011
- Topçu, Hülya “AR-GE Harcamalarının Muhasebe Kayıtlarına İntikali ve Kurumlar Vergisi Beyanname Üzerinde İndirimi” , (Çevrimiçi)
www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hulyatopcu/001/, 01.02.2011
- Toroslu, M.Vefa “Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok-Maliyet İlişkisi: TMS 2 Stoklar TMS 23 Borçlanma Maliyetleri”, **Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul 2010
- Tuna, Vedat Ender Gümüş, Fatih Burak “Özel Maliyet Bedelinin Amortismanı”, (Çevrimiçi)
<http://web.sakarya.edu.tr/~kaymakci/makale/ozelmaliyetbedeli.pdf>, 16.02.2011

- Ulusan, Hikmet “Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C.8, Sayı: 1, 2008 (Çevrimiçi)
http://www.anadolu.edu.tr/arastirma/hakemli_dergiler/sosyal_bilimler/pdf/2008-1/2008_01_08.pdf, 27.02.2011
- Yardımcıoğlu, Mahmut “Gayri Maddi Duran Varlıkların Mevzuatımız ve Uluslararası Standartlar Yönünden Durumu : Şerefiye Örneği”, **Mali Çözüm**, Sayı: 81, 2007
- Yükçü, Süleyman
İçerli, Yılmaz “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri, (Çevrimiçi) www.tmsk.org.tr, 15.02.2011

III. İNTERNET SİTELERİ

www.alomaliye.com

www.gib.gov.tr

www.hukuki.net

www.huseyinust.com

www.istanbulsmmmmodasi.org.tr

www.muhasebeturk.org

www.mevzuat.gov.tr

www.tbmm.gov.tr

www.tmsk.org.tr

www.verginet.net

www.yok.gov.tr

ÖZGEÇMİŞ

Fatih AYDIN, 1976 yılında Giresun-Çamoluk Usluca Köyü'nde doğmuştur. İlk ve orta öğrenimini İstanbul- Çamlıca'da tamamladıktan sonra, Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F İktisat Bölümü'nden 2000 yılında mezun olmuştur. Öğrencilik yıllarında büro tecrübesi ile başladığı muhasebe mesleğini, reel sektörde muhasebe ve finans alanında çeşitli kademelerde görev yaparak sürdürmüştür. 3568 sayılı yasa kapsamında almış olduğu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik unvanı ile 2004 yılından bu yana denetçi olarak görev yapmaktadır.

4 yıl süre ile Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı okul ve dershanelerde Bilgisayar ve Muhasebe Öğretmenliği yapmış, bir süre spikerlik-sunuculuk işi ile de iştigal etmiştir. "Ne Eylüller Gördü Bu Ömür" isimli yayımlanmış bir şiir kitabı bulunmaktadır.