

**BİR MÜKELLEF HAKKI OLARAK AMORTİSMAN MÜESSESİ
İÇİNDE MADDİ DURAN VARLIK AMORTİSMAN USULLERİNİN
VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

***EVALUATION OF TANGIBLE FIXED ASSET DEPRECIATION,
A TAXPAYER'S RIGHT UNDER DEPRECIATION SYSTEM,
WITH RESPECT TO TAX PROCEDURE LAW AND TURKEY'S
ACCOUNTING STANDARDS***

Doç. Dr. Ahmet EROL*
Ragıp Yüce UYANIK**

ÖZ

Globalleşen ekonomilerde son zamanlarda uygulama standardizasyonuna büyük önem verilmektedir. Türkiye de bu çerçevede muhasebe standartlarını yeniden düzenlemiş, Avrupa Birliği normlarına uygun hale getirmiştir. Amortisman ayrılması konusunda yeni standartlarla mevcut Vergi Usul Kanunu hükümleri arasında farklılıklar oluşmuştur. Bu farklılıklar işletmelerin aynı isimde birden çok finansal tablo hazırlamasına neden olabilmekte ve çelişkili durumlar yaratabilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Amortisman Usulleri, Türkiye Muhasebe Standartları, Üretim Miktarı Yöntemi, Normal Amortisman, Yararlı Ömür

ABSTRACT

Standardization and uniformity have been given much importance in the global world for the last decades. In this respect Turkey has revised its accounting standards to be consistent with European norms. However, there are some differences in terms of depreciation between the new standards and Tax Procedure Law. These differences may cause some difficulties for the companies and result in having multiple financial statements with the same name.

Keywords: Depreciation Methods, Turkey's Accounting Standards, Units of Activity Method, Straight-Line Depreciation, Useful Life

* T.C. Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi, T.C. Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi

** T.C. Işık Üniversitesi Öğretim Görevlisi, T.C. Özyeğin Ü. Hukuk Fakültesi Yüksek Lisans Öğrencisi.

GİRİŞ

Dünyanın hemen hemen tüm ülkelerinde olduğu gibi muhasebe ve vergi kurallarındaki farklılıklar şirketlerin hesaplarının tutulmasında ve mevcut durumlarının gösterilmesinde sorunlara yol açmakta ve işletmeler iki veya daha çok kayıt tutmak zorunda kalabilmektedir. Örneğin; 2003 yılında yapılan değişiklik¹ ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile Uluslararası Muhasebe Standartları (IASS) arasında bağlantı kurulmasından önce Finansal Kiralama Şirketleri her dönemde birbirinden çok farklı iki ayrı bilanço ve gelir tablosu düzenlemekteydiler. Günümüzde ise işletmeler tarafından daha sonra açıklanacağı şekilde kullanılması zorunlu tutulan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile VUK arasında farklar oluşması benzer sorunlar yaratacak gibi görünmektedir.

Muhasebe alanındaki ayrımlı uygulamalar bireysel ve kurumsal yatırımcıların karar verme süreçlerini olumlu ve/ya olumsuz yönde etkileme gücüne sahiptir. Ayrıca, çoklu muhasebe sistemleri kayıtdışı ekonomileri ve suç ekonomilerini teşvik edici bir olumsuz ortamın hazırlanmasına katkı sunar. Çoklu muhasebe uygulamaları devletin ve kurumsal yapıların denetim yeteneğini olumsuz yönde etkiler; bilgilere sağlıklı biçimde ulaşılmasını engeller. Bu yolla denetimin etkinlik ve niteliğini doğrudan etkiler. Bu olumsuzlukları ortadan kaldırmanın yolu, muhasebede olabildiği kadar tekil bir yapının benimsenmesi ile olanaklıdır. Muhasebe alanında özellikle sektörel ve ülkesel farklılıklar nedeniyle tekil yapı kurmak son derece güç ve sancılıdır. Ancak, son yıllarda uluslararası sermayenin akışkanlığında ortaya çıkan gelişmeler, ekonomik etkinliklerde küresel anlamda yaşanan zorunluluklar, uluslararası birlikler (AB, NEFTA, ASEAN vb.) muhasebe alanında tekil (uniform) uygulamaları zorunlu kılmaktadır. Bu gelişmeler muhasebe alanında uluslararası standartların gelişmesine çok ciddi bir katkı yapmıştır.

Muhasebe ve verginin tekil yapıya kavuşturulması gereken en önemli konularından bir tanesi de **amortisman** konusudur. Amortisman; işletme faaliyetleri sırasında, sabit varlıklarda fiziksel ve teknolojik olarak yıpranma, eskime şeklinde oluşan değer yitimleridir (Kahraman, <http://www.deu.edu.tr/userweb/bayram.kahraman/dosyalar/Amortisman.pdf>).

¹ 9 Nisan 2003 tarih ve 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 25. maddesi ile 4 Ocak 1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na mükerrer 290. madde eklenmiş ve Finansal Kiralama işlemlerinde amortisman ayrılması işleminin yöntemi 1 Temmuz 2003'ten itibaren yapılacak işlemler için değiştirilmiştir.

VUK'un 313. maddesi uyarınca; işletmede bir yıldan fazla kullanılabilen ve yıpranmaya, aşınmaya, veya kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin; alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerlemeye ilişkin kanuni esaslara göre tespit edilen değerlerinin, amortismanına tabi tutulması gerekir. VUK'un 315. maddesi uyarınca; mükellefler amortismanına tabi duran varlıklarını % 20'yi aşmamak koşuluyla serbestçe tespit ettikleri oranlar üzerinden amortismanına tabi tutarlar.

Amortisman, bir yandan işletmenin gerçek değerinin ortaya konulması anlamında bir muhasebesel ölçüt ve aynı zamanda bir **mükellef hakkı**dır. Vergilemenin pasif süjesi olarak mükelleflerin, aktif vergi süjesi olan Devlet karşısındaki hakları, en az yükümlülükleri (ödevleri) kadar kutsal ve önemlidir. Çağdaş hukuk ölçütlerini benimsemiş bir hukuk devletinde mükelleflerin (vergi veren kutsalların) haklarına ve hukukuna çok büyük özen gösterilmesi gerekir. Özen de yeterli değildir, bu hakların çağın gereklerine koşut biçimde geliştirilmesi gerekir (Erol, 2011, 18-23).

Mükellef haklarının geliştirilmesinden amaç; mükellefin vergi alan organlar karşısında tüm haklarına özen gösterilmesi ve bu hakların uygulamada çiğnenmemesidir. Bu haklara özen göstermeyen, mükellefin herhangi bir biçimde hukukunu sınırlayan veya sınırlama çabasına girişen, mükellefin hukuki küçük dünyasına hukuk normları dışında el atmaya çalışan veya buna kalkışan, mükellefleri hukuk dışı biçimde herhangi bir yolla tehdit ve icbar edenler hakkında çok ağır hukuki yaptırımların getirilmesi ve bunların da etkin şekilde uygulanması gerekir (Erol, 2011, 23).

Genel hukuk düzeninde bireyin genel haklarının vergi hukukundaki görünümü “vergi mükellefinin hakları” şeklinde ortaya çıkmaktadır. Ekonomik gelişmişlik düzeyinin yüksek veya düşük olması o ülkedeki diğer sosyal verileri de etkilemektedir. İnsan haklarına saygılı, refah düzeyi yüksek ülkeler diğer ülkelere göre mükellef haklarına daha fazla duyarlıdır (Çetin, 2010, 23-46).

Mükellef hakları, vergi mükelleflerine olumlu (mükelleflerin bilgi alma hakkı gibi) ya da olumsuz talepte bulunma (özel hayatın gizliliği gibi) yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan haklardır (Dönmez, 2004, 126-127).

Amortisman, mükelleflere işletmelerinin değerlerini doğru ölçmeleri ve kazançları üzerinden adaletli şekilde vergi ödemeleri için getirilmiş hukuki bir mükellef hakkıdır. Maliye Bakanlığı tarafından amortismanına yönelik olarak yapılacak hukuki düzenlemelerde ve uygulama işlemlerinde bu müessesenin bir **hak** olduğu unutulmamalıdır.

VUK, gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetleri tanımlamış, bunların maliyet bedelinin nasıl hesaplanacağını, hangi giderlerin maliyet bedeline dahil edileceğini belirlemiştir. Ayrıca VUK, hangi varlıkların amortisman konusuna girdiği ve nasıl amortisman ayrılacağı konularını da düzenlenmektedir. Birinci bölümde genel olarak bu hususlara değinilecektir.

Öte yandan Avrupa Birliği'nin (AB) oluşması sonrasında pek çok konuda olduğu gibi muhasebe konusunda da ülkelerin uygulamalarının uniform (tek tip) hale getirilmesine yönelik çalışmalar yapılmış ve Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanmakta olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri² (GAAP) ile paralellik içerisinde olan Uluslararası Muhasebe Standartları³ (IASs) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları⁴ (IFRS) benimsemiştir.

AB'ye katılma yolunda olan Türkiye'de de IASs ve IFRS aynen benimsenerek, bunların çeviri standartları Türk Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) adı altında çeşitli tarihlerde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ayrıca 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) Geçici 1. maddesinde yine TTK'nın 6335 sayılı Kanun'un 39. maddesi ile değişik⁵ 1534. maddesinin ikinci fıkrasında sayılan sermaye şirketlerinin 01.01.2013 tarihinden itibaren TMS ve TFRS ve yorumlarını uygulamakla yükümlü oldukları yer almaktadır. Bu şirketler dışında kalan işletmelerin de küçük ve orta boy İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (KOBI/TFRS) uygulamaları zorunlu tutulmuştur. Her iki standart da genel olarak amortismanlarla ilgili benzer hükümler içermektedir. Yazımızın ikinci bölümünde de TMS 16 standardının özellikle VUK hükümlerinden farklı yönleri irdelenmektedir.

Değişen koşullar çerçevesinde geliştirilmiş ve Türkiye'de de yürürlüğe girmiş olan bu standartlara uymak zorunluluğundaki şirketler, amortisman ayırma sırasında farklı uygulamalar yapabilecek iken, VUK hükümleri gereği daha kısıtlı yöntemler uygulamak durumunda kalmaktadırlar. Belki de bu gerekçe ile firmaların, özellikle yabancı sermayeli olanların, daha önce olduğu gibi amortismanla ilgili olarak VUK'a göre ve TMS/TFRS'ye göre ayrı ayrı bilanço çıkarmaları gerekebilecektir.

2 Generally Accepted Accounting Principles

3 International Accounting Standards

4 International Financial Reporting Standards

5 26 Haziran 2012 tarih ve 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 39. maddesi ile daha önce 1534. maddenin ikinci fıkrasında yer alan '*Küçük ve Orta Ölçekli Sermaye Şirketleri*' ibaresi kaldırılmış ve TMS/TFRS'nin bu şirketler tarafından uygulanma zorunluluğu ertelenmiştir.

Üçüncü bölümde yeni VUK taslağı ile TMS 16 çerçevesinde değiştirilmek istenen hususlar ele alınmaktadır.

Çalışmamızda maddi duran varlıklarla ilgili amortisman kurallarına genel olarak değinilmekte, önemli olmaları nedeniyle farklılıklarla ilgili kısımların ve önerilerin ayrıntısına inilmektedir.

1. VERGİ USUL KANUNU'NDA AMORTİSMANLAR

1.1. Amortisman Tabi Varlıklar

VUK'un 313. ve 314. maddelerinde amortisman konusunu teşkil eden varlıklar tanımlanmıştır. Bunlar:

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkullerin tamamlayıcı, ayrılmaz parça ve ayrıntıları²²
- Tesisat ve makineler
- Gemiler ve diğer taşıt araçları
- Gayrimaddi Haklar
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri (VUK 313. md.)
- Tarım işletmelerince kullanılan meyvelik, dutluk, fındıklık, güllük, incirlik, bağ gibi ağaçlandırılan ve kullanılan tarım tesisleri ve
- İşletmelerde inşa edilmiş her tür yollar ve harklar (VUK 314. md.) arasında bir yıldan daha fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya ve değerden düşmeye maruz bulunanlardır. Kanunda '*... bir yıldan fazla kullanılan...*' tabiri yer almakla beraber burada kastedilenin ilgili varlığın bir yıldan daha fazla kullanılabilir olması gerektiridir (Deran ve Yakupçebioğlu, 2006, 2).

1.1.1. Arsa ve Arazilerde Amortisman

Yıpranma ve aşınmaya maruz kalmadıkları için boş arazi ve arsalar amortisman tabi değildirler. Ancak, işletmelerce kullanılan arsalar üzerine inşa edilen bina, tesis, yol, hark gibi iktisadi kıymetler ile zirai kazanç elde etme amaçlı olarak kullanılmakta olan meyvalık, dutluk, fındıklık vb. bir yıldan uzun kalıcı tarım tesisleri amortisman tabidir. Her ne kadar V.U.K.'un 214. Maddesi bu konuda çok net değil ise de 'boş' arsa ve arazinin amortisman tabi tutulamayacağını belirtilmesinden sonra 'ancak' sözcüğü ile yukarıdaki istisnaların veriliyor olması, üzerinde tesis bulunan arsa ve arazilerin de amortisman tabi olacağı şeklindeki yorumların önünü açmaktadır. Bu çerçevede 6 '*Gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler*' VUK'un 269. maddesinde sıralanmakta olup listenin 1. sırasında bulunan '*... müttemim cüzüleri ve teferruatı*'.

örneğin bir zeytinliğin, üzerinde bulunduğu arazi bedeli ile birlikte aktifleştirileceği ve amortismanına tabi tutulacağı (Odak, 2003, 10-12) üzerine bina inşa edilen arsaların bedelinin de inşa edilen binanın bedeline ilave edilerek amortismanına tabi tutulması gerektiği (Kutlu, 2003, 200) savunulmaktadır.

1.1.2. Canlı Hayvanlarda Amortisman

Ayrıca, işletme ve üretim amacıyla kullanılan ve VUK'un 313. maddesindeki nitelikleri içeren damızlık veya süt veren büyükbaş hayvanlar ile yumurta veren tavuk benzeri hayvanlar da VUK 234 Seri Nolu Genel Tebliği'nde belirtilen oranlar çerçevesinde canlı demirbaş olarak amortismanına tabi tutulmaktadır (Özkan, 2002, 106).

1.1.3. Madenlerde Amortisman

İşletilmekte olan bir madenin rezervlerinin yıldan yıla azalması nedeniyle bir değer kaybı söz konusu olacaktır. VUK bu konuyu 316. maddede ele almış ve aşağıdaki koşullar çerçevesinde maden için ödenmiş olan imtiyaz bedeli veya maliyetin amortismanına tabi olacağına hükmetmiştir. Koşullar:

- İlgililerin amortismanına tabi tutmak için müracaat etmesi
- Madenin büyüklüğüne göre her bir maden veya taş ocağının amortisman oranının özel olarak belirlenmesi
- Madenin fiilen işletiliyor olması ve içindeki cevherin miktarının azalıyor olması

Oran belirleme konusunda Maliye ve Sanayi Bakanlıkları müştereken yetkili kılınmıştır. (Atıla ve Tekin, 2009, 110) Genellikle Oran şu şekilde belirlenir:

$$\text{Yıllık Amortisman Oranı} = \text{Yıllık Üretim} / \text{Tahmini Rezerv}$$

1.1.4. Fevkalade (Olağanüstü) Amortisman

Normalde amortisman konusu iken yangın, deprem, su basması benzeri yıkımlar (afetler) nedeniyle ekonomik değerini kısmen ya da tamamen yitiren, yeni buluşlar nedeniyle teknik verim ve değerlerini yitirerek kısmen ya da tamamen kullanılamaz hale gelen veya cebri çalışmaya tabi tutulmaları nedeniyle normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan varlıklar olağandan daha yüksek oranda fevkalade amortisman konusu yapılabilirler.

Mükelleflerin bu konudaki başvurusu üzerine ilgili bakanlıkların görüşünü alarak Maliye Bakanlığı her işletme için işin niteliğine bağlı olarak ayrı bir fevkalade amortisman oranı belirler (VUK 317. md.).

1.1.5. Amortisman Uygulanmayabilecek Varlıklar

Niteliği itibarıyla normalde amortismanına tabi olup değeri 800 TL'yi⁷ aşmayan peştemallıklar ile yine değeri 800 TL'yi aşmayan ve işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda amortisman uygulanıp uygulanmayacağına kararı işletmelere bırakılmıştır. Bu tür varlıkların bedelleri, bütünlük arz etseler dahi toplam değerleri bu miktarı aşmıyorsa, doğrudan gider yazılabilir [VUK 313. md. (Ek:30.12.1980 – 2365/54).]

1.2. Vuk'a Göre Amortisman Uygulaması

1.2.1. Amortisman Başlangıcı

VUK'un 320. maddesinde kıymetin aktife girdiği yıldan itibaren amortisman süresinin başladığı yer almaktadır. Bu çerçevede yılın son günü dahi aktife girmiş olsa bir iktisadi kıymet için (binek otomobilleri hariç) o yıl bir tam yıllık amortisman ayrılması söz konusu olacaktır. Binek otolarında ise yıl değil ay hesabı ile amortisman ayrılmaktadır (VUK Mükerrer 320. md.) (Bkz. 1.4.1.2. Binek Otolarında Normal Amortisman).

Ancak VUK, “aktife girme”nin tam olarak ne anlama geldiğini net şekilde açıklamamaktadır. Bu çerçevede Hesap Uzmanları Danışma Kurulu'nun bu konudaki tanımı kullanılmakta, amortisman konusu olabilecek bir iktisadi varlığın aktife girip girmediği bu tanıma göre belirlenmektedir. Bu tanımda “...Amortismanına tâbi bir iktisadî kıymetin aktife girmesi, o kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme gününde envantere dahil olması ve “kullanılmaya hazır halde bulunması” olarak değerlendirilmesi gerekir... Bu nedenle, “aktife girme” deyiminde “fıilen kullanılmayı” aramaya gerek yoktur...” denilmektedir (Yüksel, 1988).

Buradaki “kullanılmaya hazır halde bulunması” kavramı nedeniyle daha sonra oluşan tereddütlü bir husus ile ilgili Danıştay Kararında “...davacı şirketin 18.12.2003 ila 31.12.2003 gümrük beyannameleriyle ithal ettiği makinelerin 31.12.2003 tarihinde işletme aktifine girmiş olduğu anlaşıldığından uyumsuzluk yılında bu makineler için amortisman ayrılmasında aykırılık bulunmamaktadır. Dolayısıyla, aksi görüşle yapılan ikmalen tarhiyatta ve bu tarhiyat kısmına ilişkin davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir(Danıştay 4. Dairesi 08.02.2011) denilerek “aktife girme”nin “kullanıma hazır olma”yı gerektirmediği belirtilmektedir.

⁷ Maliye Bakanlığı'nın VUK 432 Sıra No.lu Tebliği ile 01.01.2014 tarihinden itibaren geçerli olan tutar.

1.2.2. Amortisman Tabi Değerin Tespiti

VUK'un 269. Maddesi uyarınca, her türlü gayrimenkul ve gayrimenkuller gibi değerlendirilecek varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilir. VUK'un 262. maddesinde ise maliyet bedelinin tanımı yapılmıştır. Buna göre 'maliyet bedeli', bir varlığın edinilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara bağlı (bütünlük oluşturan) her türlü giderlerin toplamını ifade eder. Hangi iktisadi kıymetin nasıl değerlendirileceği VUK'un 269 ila 290. maddeleri arasında sayılmaktadır.

Bunlara ek olarak, VUK 163 Sıra No'lu Genel Tebliği ile amortisman tabi sabit kıymetlerin edinilmesi ile ilgili olarak kullanılan kredilerin faizlerinin ve edinilmeye kadar belli olmuş kur farklarının ilgili sabit kıymetin amortisman tabi değerine ilave edileceği açıklığa kavuşturulmuştur.

Ayrıca daha önce de değindiğimiz gibi arsa ve araziler üzerine tesisler kurulması halinde ilgili tesisin amortisman tabi maliyetine üzerinde buldukları arsa veya arazinin de maliyeti eklenmektedir (Bkz.1.1.1. Arsa ve Arazi-lerde Amortisman).

1.2.3. Amortisman Oranları

VUK'un 315. maddesinde iktisadi kıymetleri için uygulanacak amortisman oranlarının Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edileceği, yapılacak tespit de bu iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı belirtilmektedir. Maliye Bakanlığı'nca VUK 333, 339, 365 ve 389 Sıra No'lu Genel Tebliği ile çeşitli sabit kıymet gruplarının faydalı ömürleri ve 1 rakamının bu faydalı ömür rakamına bölünmesi suretiyle de ilgili amortisman oranları tespit ve ilan edilmiştir. Bu oranlar %1 (yeraltı tünelleri vb.) ile %85 (Sinema Filmleri- 1. Yıl %85, 2. Yıl %15) (Özdemir, 2013, 52) arasında değişmektedir.

1.2.4. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Amortisman hesaplanmasına yönelik olarak VUK'a göre iki yöntem uygulanabilir:

1.2.4.1. Normal Amortisman

1.2.4.1.1. Genel Olarak

VUK'un 315. maddesinde bahsi geçen 'Normal Amortisman' rakamı, amortisman tabi sabit kıymetin yazımının 2.2. kısmında anlatılan şekilde belirlenen değerinin 2.3. kısmında belirtilen şekilde tespit ve ilan edilmiş amortisman oranı ile çarpılarak bulunacak rakamdır. Böylece her yıl eşit miktarda

değer düşümü yapılarak sabit kıymetin defter değeri faydalı ömrünün sonunda sifıra eşitlenecektir. Tespit edilen faydalı ömrünün bitiminden sonra satılması halinde bu sabit kıymetin satış bedelinin tamamı işletmenin gelir tablosunda gelir olarak yer alacak ve vergiye tabi matrahını artıracaktır.

Örnek 1: İşletme toplam maliyeti 100.000.- TL olan bir makınayı 15.12.2014 tarihinde aktifine eklemiş olsun. Makınanın Maliye Bakanlığı'na tespit ve ilan edilen ekonomik ömrü de 5 yıl olsun. İşletme 31.12.2014 tarihinden başlayarak her yıl bu değer % 20'sini amortisman gideri olarak ayırabilecektir. 31.12.2018 tarihi itibarıyla makınanın aktifteki değeri ve ilgili birikmiş amortisman tutarı eşit olacağı için makınanın defter değeri sıfırlanacaktır. Diyelim ki, faydalı ömrü iyi hesaplanmış olsun, işletme hemen sonra bu makınayı hurda olarak 10.000.- TL'ye satacak olsa, bu satıştan elde edeceği tutarın tamamını gelir olarak yazacaktır.

1.2.4.1.2. Binek Otolarında Normal Amortisman

Binek otosu kiralama ve çeşitli şekillerde işletme işi ile meşgul olmayan işletmelere ait binek otolarında amortisman ayrılması ile ilgili olarak, VUK'un 320. maddesine 04.06.1994 tarih ve 4008 Sayılı Kanunun 12. maddesi ile eklenip, 25.05.1995 tarih ve 4108 Sayılı Kanunun 6. maddesi ile değiştirilmiş olan Ek Maddede bu otoların aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacağı ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edileceği belirtilmektedir. Bu çerçevede konuyu şöyle örneklendirebiliriz:

Örnek 2: Yukarıda Örnek 1'de bahsettiğimiz işletmenin aynı verilerle bir binek otomobili aldığını düşünelim. Yani faydalı ömrü 5 yıl ve toplam maliyeti 100.000.- TL olan bir binek otosu 15.12.2014 tarihinde alınmış olsun. Bu durumda 2014 yılı için ayrılacak amortisman tutarı, ay kesri tam sayılacağından, $1/12 * 0.20 * 100.000 = 1.667$ TL olacaktır. 2015- 2016 ve 2017 yıllarının her birinde 20.000 TL ayrılacak ve 2018 yılı sonunda $20.000.-TL + (ilk yıl ayrılmamış bulunan 20.000 - 1.667 =)18.333.-TL = 38.333.-TL$ amortisman ayrılmış olacaktır.

1.2.4.2. Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman

VUK tarafından kabul edilen ikinci amortisman yöntemi azalan bakiyeler yöntemidir (VUK 315. md. Ek: 19.02.1963 tarih ve 205 Sayılı Kanun, 19. md.). Bu yöntemi bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerden dileyenler kullanabilmektedir. Bu yöntemle göre her yıl sabit kıymetin amortisman uygulanana-

bilir değerinden daha önce ayrılmış amortisman toplamı düşülerek kalan tutara amortisman oranının uygulanmasıyla o yılki amortisman tutarı bulunur. Faydalı ömrün en son yılında da kalan tutar tam olarak amortisman konusu olacaktır.

Azalan bakiyeler yöntemine göre %50'yi geçmemek üzere o sabit kıymet için Maliye Bakanlığı'na tespit ve ilan edilmiş yıllık normal amortisman oranının iki katı kullanılır.

Örnek 3: Bir işletme 15.12.2014 tarihinde aldığı, 100.000.-TL amortismanına tabi değeri ve 5 yıllık faydalı ömrü olan bir sabit kıymeti normal koşullarda yılda % 20'lik bir oran ile normal amortismanına tabi tutacaktır. Bu işletme söz konusu sabit kıymet için azalan bakiyeler yöntemini benimseyecek olursa, bakiyelere uygulanacak amortisman oranı % 20 değil, % 40 olacaktır. Bu çerçevede sabit kıymetin amortismanı yıllara göre aşağıdaki şekilde ayrılacaktır:

Yıl	Amortismanına Tabi Tutar (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıla Ait Amortisman Tutarı (TL)
2014	100.000	40	40.000
2015	60.000	40	24.000
2016	36.000	40	14.400
2017	21.600	40	8.640
2018	12.960	100	12.960
	TOPLAM		100.000

2. TMS/TFRS'DE AMORTİSMANLAR GENEL

Amortismanlar genel olarak 'Maddi Duran Varlıklar' başlıklı Türkiye Muhasebe Standardı 16 (TMS 16)'da düzenlenmektedir⁸. İşletme tarafından edinilerek (iktisap edilerek) kullanılmış ve çeşitli nedenlerle kullanımı durdurulmuş

⁸ "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere koşutluk sağlanması amacıyla;

13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 66 sıra no'lu
13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 67 sıra no'lu,
13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 71 sıra no'lu,
28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 111 sıra no'lu,
28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 122 sıra no'lu,
08.01.2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 133 sıra no'lu,
30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu,
17.07.2013 tarih ve 28710 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11 sıra no'lu
Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

ve elden çıkarılmak istenen maddi sabit kıymetler ile ilgili ‘Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler’ (TRFS 5), Tarım işletmelerinde kullanılan bitki ve hayvanlar ile ilgili ‘Tarımsal Faaliyetler’ (TMS 41), Madenlerle ilgili arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının ve varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine yönelik Türkiye Finansal Raporlama Standardı 6 (TFRS 6) – ‘Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi’ ve petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynak ve madenler üzerindeki haklar bu standart dışında tutulmuştur. Ancak bu standartlarda söz edilen varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için de yine TMS 16 uygulanmaktadır.

2.1. Amortisman Tabi Varlıklar

2.1.1. Genel Olarak

TMS 16 maddi duran varlıkları ‘*Mal ve hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemler*’ olarak tanımlamaktadır. Ancak standart, nelerin maddi duran varlıkları oluşturduğuna ilişkin olarak net bir belirlemede bulunmamaktadır. Bu konu, standardın uygulanmasında işletmenin muhakemesine bırakılmıştır (TMS 16, 9. Paragraf.).

Bir duran varlığın finansal tablolara yansıtılabilmesi (aktife alınabilmesi) için iki önemli koşul belirlenmiştir. Bu koşullar:

a) Bu varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması.

b) İlgili varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Normal koşullarda yedek parça ve bakım malzemeleri stoklarda izlenirken, işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı umduğu önemli yedek parça ve bakım malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilmektedir (İbid, 8. Paragraf). Ayrıca, eğer bir yedek parça veya bakım malzemesi sadece bir maddi duran varlık kalemi ile ilişkili ise, (Örneğin; bir kamyonun yedek lastiği), yine maddi duran varlık olarak dikkate alınacaktır (İbid).

Öte yandan, bir varlığın kullanımından vazgeçildi ve o varlık bilanço dışına çıkarıldı ya da satılmak üzere “TRFS 5 – Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardı uyarınca başka bir hesapta tutulmaya başlandı ise o maddi duran varlık için amortisman ayrılma işlemi de duracaktır. Yani amortisman kullanımı devam eden ve aynı işletmede devam edecek maddi duran varlıklar için uygulanır (İbid, 55. Paragraf.).

2.1.2. Önemli Parça Kavramı

TMS 16'ya göre işletmeler, maddi duran varlığı muhasebeleştirdikten sonra “*önemli parçalar*”a ayırır ve her bir parçayı ayrı ayrı amortismanına tabi tutar (İbid, 44. Paragraf.). Bu konu ile ilgili olarak standart içerisinde bir uçak gövdesi ile motorunun ayrı şekilde amortismanına tabi tutulma örneği verilebilir⁹.

İşletmenin bir duran varlığın önemli kısımlarını ayrı olarak amortismanına tabi tutması halinde geri kalan parçaları da yine aynı şekilde amortismanına tabi tutacaktır (TMS 16, 46. Paragraf.).

2.1.3. Arsa ve Arazilerde Amortisman

TMS 16'da arsa ve binaların birlikte alındıklarında dahi ayrı ayrı muhasebeleştirilmeleri gerektiği belirtilmektedir (İbid, 58. Paragraf.). Standarda göre bir arsa üzerindeki bina amortismanına tabi tutulurken, arsa amortismanına tabi tutulmamalıdır. Bu husus yukarıda bahsettiğimiz ‘*önemli parça*’ kavramı ile tutarlıdır. Bu çerçevede herhangi bir arsanın değerinde artış olması, o arsanın üzerindeki binanın amortisman değerini etkilemeyecektir (İbid).

Bir arsanın maliyetinin; alanın, sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulacaktır (İbid, 59. Paragraf.).

Arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabildiği durumlarda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılacağı belirtilmektedir (İbid.).

Bu verilerden yola çıkarak üzerine dikilen meyve ağaçlarının mahsulünden yararlanılması halinde dahi bir tarım işletmesine ait olan arazi için amortisman ayrılmayacağı; ancak, ağaçlara amortisman ayrılacağı, benzer şekilde arazi üzerine yol veya hark gibi tesisler yapılırsa dahi arsa/arazi için amortisman ayrılmayacağı, üzerinde bulunan bu tesisler için amortisman ayrılabilceği sonucu çıkarılmaktadır¹⁰.

2.1.4. Alt Değer Sınırlaması Olmaması

TSM 16'nın herhangi bir yerinde bir maddi duran varlığın amortismandan istisna edilebileceğine ilişkin bir alt tutar bulunmamaktadır. Dolayısıyla, ma-

9 VUK “önemli parça” kavramına yer vermemekte, örneğin uçağı sadece bir taşıt aracı olarak bütün halinde görmekte (Uçağın kendisini ve ferilerini tek araç olarak amortismanına tabi tutmaktadır); uçağın gövde, motor olarak ayrılabilceğini dikkate almamaktadır.

10 VUK uygulamasında bu amaçla ağaçlandırılmış arazi veya üzerine tesis kurulmuş arsa da amortismanına tabi tutulmaktadır (Bkz. 1.1.1. Arsa ve Arazilerde Amortisman).

liyeti her ne kadar olursa olsun, maddi duran varlık niteliğine sahip her kalem uygun şekliyle amortismanına tabi tutulacaktır¹¹.

2.2. TMS 16'ya Göre Amortisman Uygulaması

2.2.1. Amortisman Başlangıcı

Amortisman, TMS 16'ya göre bir varlığın amortismanına tabi tutarının, faydalı ömrü süresince sistematik olarak dağıtılması olarak tanımlanmaktadır (TMS 16, 6. Paragraf.).

TMS 16 işletmelere, ancak varlık kullanılabilir olduğunda amortismanı başlatma olanağını vermektedir. “*Kullanılabilir olma*”, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirilme olarak tanımlanmaktadır. Örneğin; parça parça olarak yurtdışından getirilmiş ama tek bir varlık olarak aktive kaydedilmiş; ancak, henüz montajı yapılmamış bir makina için amortisman ayrılması söz konusu olmayacaktır¹².

2.2.2.2. Amortismanına Tabi Değerin Tespiti

2.2.2.1. Tanım

TMS 16, amortismanına tabi tutarı “*Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan, kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutar*” olarak tanımlamaktadır.

2.2.2.2. Amortismanına Tabi Varlığın Maliyeti

Maliyet TMS 16'da “*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*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Maliyet tespiti ile ilgili açıklamalar standardın (TMS 16) 16-28. Paragrafları arasında yapılmaktadır. VUK usullerinden farklı olan maliyet tespit yöntemleri genel olarak şunlardır:

- Varlık peşin fiyatına eşdeğer maliyet ile değerlendirilir, vade farkı ve/veya faizler ayrıca gösterilir¹³.
- Zaman içerisinde üzerindeki parçaların yenilenmesi gereken mad-

11 VUK'un 313. maddesine göre 2014 yılı için 800.- TL'yi aşmayan varlıklar doğrudan giderleştirilebilir.

12 Oysa VUK amortisman ayrılması için varlığın “aktife girmiş” olmasını yeterli bulmaktadır (Bkz. Önceki bölüm 1.2.1. Amortisman Başlangıcı).

13 TMS 16, 23. Paragraf – VUK'a göre maliyete faiz ve vade farkları da dahil edilmektedir.

di duran varlık kalemlerinin yenilenen parçaları ve bazı durumlarda bakım maliyetleri defter değerine ilave edilecek, değişen parçalar bilanço dışına çıkarılacaktır¹⁴.

- Zaman içerisinde düzenli olarak varlığın değeri gözden geçirilebilir ve defter değerine yansıtılır (TMS 16, 31 – 42. Paragraflar arası).

2.2.2.3. Kalıntı Değer Kavramı

Buradaki “*kalıntı değer*” ise yine tanımlarla ilgili 6. 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*” olarak belirtilmiştir. Yani 100.000.-TL’ye mal olan bir makinanın 5 yıl faydalı ömrü olacağı tahmin ediliyorsa, bu sürenin sonunda bu makinenin 10.000.- TL’ye elden çıkarılacağı; ama bunun için aracılara ve sökme, nakliye işlemi yapacaklara 3.000.- TL ödeme yapılacağı tahmin ediliyorsa, bu makinanın “*kalıntı değeri*”; $10.000 - 3.000 = 7.000$.- TL olacaktır. Dolayısıyla, bu makinanın amortisman değeri $100.000 - 7.000 = 93.000$ olarak alınacak ve uygulanacak yöntemle göre amortisman bu tutar üzerinden hesaplanacaktır.

Kalıntı değer ve *yararlı ömür* her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir (İbid, 51. Paragraf.). Eğer varlığın defter değeri, kalıntı değerinin altında kalırsa, kalıntı değer defter değerinin altına ininceye kadar amortisman gideri sıfır olarak alınır (İbid, 54. Paragraf.). Dolayısıyla, kuramsal olarak, uygulamanın sağlıklı yapılması halinde duran varlığın gelecekteki satışından sonra olağanüstü gelir olarak kar/zarar tablosuna yansıtılacak bir tutar oluşmayacaktır.

2.2.3. Amortisman Oranları

TMS 16, işletmeleri amortisman oranını belirleme konusunda serbest bırakmaktadır. Buradaki temel ölçüt, varlığın amortismanına tabi tutarının sistematik bir biçimde yararlı ömür boyunca dağıtılmasıdır (TMS 16, 50. Paragraf.). Yararlı ömrün tespiti ve hatta zaman zaman değişen koşullara göre gözden geçirilmesi (İbid, 51. Paragraf.) de, yine işletmelerin sorumluluğundadır. Bu şekilde yapılan tüm işlemlerin, finansal tablo açıklamalarında gösterilmesi zorunludur (İbid, 73. Paragraf.).

14 TMS 16, 13, 14 ve 70. Paragraflar – Önceki uygulamada son alınan parçanın ya da bakımın maliyeti giderleştirilirken, TMS/TFRS uygulamasında daha önce satın alınmış parçalar/bakım maliyetleri bilanço dışına çıkarılmaktadır.

Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

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

(b) *Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen 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.”*

Standartta işletmelerin amortisman ayırmayabileceklerine yönelik bir kayıt bulunmamaktadır. Bu pek çok çalışmada **amortisman ayırma zorunluluğu** olarak yorumlanmaktadır (Hatipoğlu, 2012, 185-216 ve Şen, 2011, 133-159).

Öte yandan, şirketlerin bir yıl içerisinde en yüksek hangi oranda amortisman ayırmayabileceklerine ilişkin de herhangi bir kısıtlama ya da kayıtlama sözü konusu değildir (Hatipoğlu, 2012, 203.). Örneğin; yararlı ömrü 3 yıl olarak belirlenen ve yılın ilk günü kullanıma hazır hale gelmiş bir maddi duran varlığın (daha sonra ayrıntılı şekilde açıklayacağımız) **azalan bakiyeler yöntemine** göre ilk yıl uygulanan amortisman oranı % 66 olabilir.

2.2.4. Kıst¹⁵ Amortisman Konusu

Maddi duran varlıklarla ilgili olarak TMS 16 metninde geçen yararlı ömrün, “**sistematik**¹⁶” olarak dağıtılması(TMS 16, 50. Paragraf.) ve varlığın “**kullanılabilir**” olduğu zaman amortismanın başlatılması(İbid, 55. Paragraf.) yönündeki ifadelerden, VUK’da binek araçları için kullanılacağı belirtilen “**kıst amortisman**” benzeri bir uygulamanın yapılacağı sonucu çıkarılmaktadır. Ancak burada faydalı ömrün son yılında ilk yıl ayrılmayan amortisman rakamının toptan indirilmesi sistematikliği bozacağı için uygulanmayacak ve tam olarak faydalı ömrün sonunda amortisman uygulamasına son verilecektir.

Ancak TMS 16, bu sistematik dağıtmanın hangi dönemsellik içinde yapılacağı konusunda bir hüküm içermemektedir. Bu nedenle öğretilerde farklı görüşler vardır. Örneğin; bazı yazarlar amortisman ayrılması işleminin ay ay yapılacağını (Şen, 2011, 156) savunurken, bazıları da gün bazlı olacağını (Ha-

¹⁵ Eksik Dönem.

¹⁶ Düzenli.

tipoğlu, 2012, 203) belirtmektedir. Öte yandan araştırdığımız yabancı kaynaklarda kıst amortisman örnekleri aylık olarak verilmektedir (<http://www.calculatorsoup.com/calculators/financial/depreciation-declining-balance.php> veya <http://accountinginfo.com/study/dep/depreciation-01.htm>). Yine de ka-
naatimizce tam sistematiklik ancak gün gün hesaplama ile mümkün olabilir. Dolayısıyla bundan sonraki örneklerimizde günlük hesaplama kullanılacaktır.

2.2.5. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

VUK'ta amortisman yöntemleri arasında kısıtlamalar mevcut iken, TMS 16 işletmeleri bu konuda serbest bırakmıştır.

TMS 16'ya göre kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır (TMS 16, 60. Paragraf.) ve bu çerçevede en azından her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir (İbid., 61. Paragraf.).

2.2.5.1. Normal Amortisman¹⁷

Normal amortisman; maddi duran varlığın amortismanına tabi değerinin (Maliyet – Kalıntı Değer) gün olarak yararlı ömrüne bölünmesi ile bulunacak birim rakamın (günlük amortisman oranı), o dönem içerisindeki gün sayısı ile çarpılması sonucunda bulunan tutarın amortisman gideri olarak hesaplanmasını öngörür.

Maliyet / Yararlı Ömür (Gün) x Dönem içerisindeki gün sayısı

Örnek 1 : Tüm maliyetleri ile 100.000.- TL'ye mal olmuş bir varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarih 22 Aralık 2013 ise, bu varlığın kalıntı değeri 10.000.- TL ve yararlı ömrü 5 yıl olarak tahmin ediliyor / hesaplanıyor ise 31 Aralık 2013 tarihli finansal tabloları için amortismanı şu şekilde hesaplanacaktır¹⁸.

$$(100.000 - 10.000) / (5 \times 365) \times 10 = 493,15 \text{ TL}$$

2018 yılı hariç takip eden her yıl için bu tutar $90.000/5 = 18.000$ TL olarak hesaplanacak ve nihayet 2018 yılında da amortisman tutarı; $18.000 - 493,15 = 17.506,85$ TL olacaktır.

2.2.5.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi¹⁹

TMS 16'da azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayrılacağından bahsedilmiş ama VUK'da olduğu gibi net bir tanımlama yapılmamıştır.

¹⁷ Straight Line Method

¹⁸ Artık yıl için bir gün daha ilave edilebilir.

¹⁹ Diminishing Balance Method

2.2.5.2.1. İki Katlı Azalan Bakiyeler Yöntemi²⁰

Bu yöntem VUK ile de düzenlenmiş olan normal amortisman oranının iki katının alınarak uygulandığı **azalan bakiyeler** amortisman yöntemidir. Ancak TMS 16'ya göre defter tutma yöntemi ne olursa olsun her işletme bu yöntemi kullanabilir.

Ayrıca uygulamada normal amortisman oranının 1,5 katı alınarak hesaplanan azalan bakiyeler usulü ile amortisman hesaplama yöntemlerine rastlanmaktadır.

Örnek 2: Yararlı ömrü 5 yıl ve değeri 100.000.- TL olan bir varlığın kalıntı değeri 5.000.- TL olsun. Bu varlığın İki katlı azalan bakiyeler yöntemine göre amortismanı şu şekilde ayrılacaktır:

Yıl	Yıl Başı Defter Değeri (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıla Ait Amortisman Tutarı (TL)	Yıl Sonu Defter Değeri (TL)
1	100.000	40	40.000	60.000
2	60.000	40	24.000	36.000
3	36.000	40	14.400	21.600
4	21.600	40	8.640	12.960
5	12.960	40	7.960*	5.000
	TOPLAM		95.000	

* Burada son yıl kalıntı değer defter değerine eşitlenecek şekilde amortisman ayrılacaktır.

2.2.5.2.2. Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemi²¹

Sistematiklik açısından bu yöntem azalan bakiyeler yöntemlerinin en ideali olarak kabul edilmektedir. Zira, ne kalıntı değer yüksek olması halinde amortismanın erken durmasına, ne de kalıntı değer sifıra yakınsa son yıl daha önceki yıldan daha fazla amortisman ayrılmasına neden olur. Sistematik düşümlerle hep defter değeri kalıntı değere eşit hale gelir.

Burada amortisman oranı aşağıdaki formüle göre hesaplanır (Taştan, Azaltun ve Mert, 2012, 10).

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

²⁰ Double Declining Balance Method

²¹ Reducing Balance Method

Bu formülde;

r = Bakiyeler üzerine uygulanacak amortisman oranı

n = yararlı ömür yıl sayısı

s = kalıntı değer

c = Varlığın değerini gösterir

Örnek 3: Bir önceki örnekte kullandığımız verileri burada uygularsak;

$n = 5$, $s = 5.000$, $c = 100.000$ iken $r = 0,45072$ olacaktır.

Yıl	Yıl Başı Defter Değeri (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıla Ait Amortisman Tutarı (TL)	Yıl Sonu Defter Değeri (TL)
1	100.000	45,072	45,072	54.928
2	54.928	45,072	24.757	30.171
3	30.171	45,072	13.599	16.572
4	16.572	45,072	7.469	9.103
5	9.103	45,072	4.103	5.000
	TOPLAM		95.000	

2.2.5.2.3. *Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemi*²²

Varlığın yararlı ömrü ne kadar yıl olarak tahmin ediliyorsa birden o rakama kadar olan sayıların toplamı hesaplanır paydaya yazılır. Yıl numaraları tersten başlanarak paya yazılır ve böylece her yıl için bir oran saptanır (Taştan, Azaltun ve Mert, 2012, 8). Örneğin; yararlı ömür 5 yıl olarak tahmin ediliyor ise paydadaki rakam $1+2+3+4+5 = 15$, pay rakamları ise birinci yıl için 5, ikinci yıl için 4, ..., beşinci yıl için 1 şeklinde olacaktır.

Örnek 4: 160.000.- TL değeri ve yararlı ömrü 5 yıl olan bir varlık ve bu varlığın kalıntı değeri 10.000.- TL olsun. Bu varlığın 'yıl sayılarının toplamı' yöntemi ile amortismanı şu şekilde olacaktır:

Yıl	Yıl Başı Defter Değeri (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıla Ait Amortisman Tutarı (TL)	Yıl Sonu Defter Değeri (TL)
1	150.000	$5/15=0.3333$	50.000	110.000
2	150.000	$4/15=0.2666$	40.000	70.000
3	150.000	$3/15=0.2000$	30.000	40.000
4	150.000	$2/15=0.1333$	20.000	20.000
5	150.000	$1/15=0.0666$	10.000	10.000
	TOPLAM		150.000	

²² Sum of the Years' Digits Method.

2.2.5.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim miktarı yöntemine göre amortismanda, beklenen kullanım ya da üretim miktarı varlığın yararlı ömrünü belirler. Örneğin; VUK kapsamında madenlerde kullanılacak amortisman oranları genellikle bu yöntem baz alınarak tespit edilmektedir.

Bu yönteme göre varlığın kullanımı ile yıpranması arasında bir bağlantı kurulur ve yıl sayısına değil kullanım miktarına göre yararlı ömür saptanır.

Örneğin; yararlı ömrü 5 yıl olarak tahmin edilmiş iki otomobilin birisi yılda 5.000 km kullanılırken diğeri 80.000 km kullanılıyor olabilir. Her iki aracın sadece ömürleri değil ikinci el piyasa değerleri de farklı olacaktır. Oysa amortisman yöntemleri ile sistematik bir şekilde varlıkların piyasa değerleri ile defter değerleri dengelenmeye çalışılmaktadır.

Üretim miktarı yönteminin bir önemli yararı da çevre açısından olabilir. Yoğun kullanılan araçların hızlı bir şekilde amortismanına tabi tutulması ciddi çevresel yararlar sağlar. Yıpranmış, parçaları aşınmış, yağ yaktığı için yoğun egzoz dumanı çıkaran araçların trafikten daha erken ve yoğun sayıda çekilmesini sağlayacak ve bu da çevre sağlığı açısından olumlu sonuçlara yol açacaktır.

3. YENİ V.U.K. TASLAĞINDAKİ AMORTİSMANLA İLGİLİ DEĞİŞİKLİKLER GENEL

Yeni VUK taslağı (Taslak) 30.09.2011’de tartışmaya açılmış ve ilgili yerlere gönderilmiştir. Bu bölümde Taslakta önerilen ve amortismanlara yönelik yazımızda değinmiş olduğumuz hususlarla ilgili değişiklikler taslaktaki sırasıyla incelenmekte ve değerlendirilmeye çalışılacaktır.

3.1 Amortismanına Tabi Varlıklar

Taslakta, “gayrimenkul” kelimesinin yerini “taşınmaz” kavramının almakta olduğu ve TMS 16’ya koşturularak arsaların maliyet bedellerinin amortisman konusundan çıkarıldığı görülmektedir²³.

3.1.1. Arsa ve Arazilerde Amortisman

Bu konu Taslağın 220. maddesinde “Yeraltı ve Yerüstü Düzenlemelerinde

²³ Taslak VUK 219. madde “(1) İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan taşınmazlar (arsa maliyet bedeli hariç) ile bu Kanunun 191 inci maddesi gereğince taşınmaz gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman konusunu oluşturur.”

Amortisman” başlığı ile yer almaktadır. Bu maddede arsa ve arazi değerleri kesin çizgilerle TMS 16 paralelinde amortisman konusu olmaktan çıkarılmaktadır. Tarım işletmelerinde oluşturulacak tarım tesisleri ve işletmelerde inşa edilen yol ve sulama kanalları hususları aynen devam ettirilmektedir.

3.1.2. Amortisman Uygulanmayabilecek Varlıklar

Taslakta TMS 16’nın tersine amortisman ayrılmayacak tutar 1.000.- TL’ye çıkarılarak korunmaktadır (VUK Taslağı, 219. md.)

3.2. Amortisman Yöntemleri

3.2.1. Normal Amortisman

Taslakta amortisman oranlarının tespiti hususunda bir değişiklik yapılmamıştır. Amortisman oranları standartlar çerçevesinde işletmeler tarafından değil, yine Maliye Bakanlığı’nca belirlenecek oranlar üzerinden ayrılacaktır.

3.2.2. Azalan Bakiyeler Usulü ile Amortisman

Daha önce bilanço esasına göre defter tutan mükellefler bu yöntemi uygulayabiliyorken, VUK taslağında dileyen tüm mükelleflerin bu yöntemi uygulayabilecekleri belirtilmektedir.

Öte yandan, mevcut azalan bakiyeler usulü ile amortisman yönteminin uygulamasında ve amortisman geçişlerinde bir değişiklik yapılmamaktadır.

3.3. Amortisman Başlangıcı

Taslakta amortisman başlangıcı madde 225’te yine varlığın aktife girdiği tarih olarak belirlenmiştir. “*Kıymetin aktife girdiği hesap dönemi için gün esasından hareketle amortisman ayrılır.*” denmekle Taslakta TMS 16 ile koşutluk sağlanmakta ve gün bazlı kıst amortisman tüm varlıklara yayılmaktadır.

Öte yandan mükelleflere Maliye Bakanlığı’nın belirlemiş olduğu sürelerden daha uzun amortisman ayırma süre serbestisi de verilmiştir. Ancak “ilk hesap döneminde ayrılmamış amortismanın son dönem amortismanına dahil edileceği”ne ilişkin ibareye Taslakta yer verilmemiştir.

4. SONUÇ

Küreselleşme ve bu çerçevede dış ticaretin gelişmesi sonucunda çok uluslu şirketler oluşmuş ve tüm dünyaya yayılmıştır. Yurdumuzun da jeopolitik konumu ve artan sermaye gereksinimi nedeniyle Türkiye, bir yandan yabancı

yatırımcıların ilgisini çekerken bir yandan da özelleştirmeye aç hale gelmiştir. Bu iki faktörün birleştirilmesi ile özellikle son yıllarda Türk şirketleri birer birer yabancılarla ortaklıklar (evlilikler) kurmuş veya satılmış ve yabancı sermayeli şirketler haline dönüşmüşlerdir.

Küresel şirketler ya da sınıraşan şirketler, merkezi yapıdan yönetilirken; çevredeki (periferdeki) şirketlerini takip için, yatırımcılar dünya çapındaki yatırım ve kredilerinin akıbetini sağlıklı şekilde görebilmek için standart ölçütler içeren raporlara gereksinim duymaktadırlar.

Bu çerçevede Türkiye’de de Avrupa’da uygulanmakta olan Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama standartları aynen benimsenmiş; TMS ve TFRS’ler yürürlüğe konmuş ve pek çok kuruluş için uyulması zorunlu standartlar olarak Türk Ticaret Kanunu’ndaki yerlerini almıştır.

Öte yandan Türkiye, 1961 tarihli VUK ile mevcut muhasebe standartları kapsamında düzenlenen finansal hesaplar üzerinden değil, öteden beri uygulanan mevcut kurallar çerçevesinde vergi sistemini devam ettirmektedir. 2011 yılında tartışmaya açılan VUK taslağı göz önüne alındığında bazı hususlar hariç amortisman konusunda yine aynı klasik eğilimin sürdürüleceği görülmektedir.

Çalışmamızda olabildiğince nesnel bir gözle VUK ile TMS 16 arasındaki çelişkili hususları ortaya koymaya çalıştık ve yeni VUK taslağında ne gibi değişikliklerin yapılmak istendiğini irdeledik.

Mevcut durumda şirketler bir yandan Türk Ticaret Kanunu’nun amir hükümleri kapsamında “kıst amortismanı”, “kalıntı değeri”, arazi, arsa değerleri amortismanına tabi göstermeksizin, belki ana firmanın talebi ile (çok uluslu şirketlerde) üretim miktarı üzerinden, alt tutara bakmadan amortisman ayırır ve bu çerçevede finansal tablolarını üretirken; bir yandan da VUK gereklerine uygun ayrı finansal tablolar üretiyor olabilirler.

Düşüncemize göre, TMS 16 ve VUK arasında daha fazla koşutluğun ve hatta tekil yapının sağlanması ve bu çelişkili durumların giderilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Atıla, Özkan ve Tekin, Veysel (2009) “Madenlerde Amortisman”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 27, 335 (2009) :110.

Çetin, Güneş ve Gökbunar, Ramazan (2010). “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, **Celal Bayar Ü. İİBF Yönetim ve Ekonomi**, 17, 1 (2010) :23-46.

Danıştay 4. Dairesi (08.02.2011). E. 2010/3723, K. 2011/574 sayılı Kararı.

Deran, Ali ve Yakupçebioğlu, Necdet Sıtkı (2006) “Türk Vergi Mevzuatı’nda Amortisman Muhasebesi”, **Mevzuat Dergisi**, 9, 104 (2006) :2.

Dönmez, Recai (2004) Vergi Mükellefinin Hakları, Vergi Hukuku Eskişehir : Anadolu Üniversitesi Yayınları

Erol, Ahmet (2011) “Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler”, **Lebib Yalın Mevzuat Dergisi**, 7, 89 (2011) :18-23.

Hatipoğlu, Ayşe Gül (2012) “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 12, 24 (2012):185-216.

Hesap Uzmanları Danışma Kurulu’nun, 18.04.1988 tarih ve Y.Sıra No:267 sayılı Kararı/ Nakleden: Hüseyin YÜKSEL, http://www.dengeymm.com.tr/amortisman_ayrımada_zellikli_durumlar-hseyin_yksel/yayin/79/.

<http://www.calculatorsoup.com/calculators/financial/depreciation-declining-balance.php>

<http://accountinginfo.com/study/dep/depreciation-01.htm>

Kahraman, Bayram “Amortisman ve Tükenme Amortismanı”, 19.06.2014 tarihinde <http://www.deu.edu.tr/userweb/bayram.kahraman/dosyalar/Amortisman.pdf> adresinden erişildi.

Kutlu Hüseyin Ali (2003), “Üzerine Bina İnşa Edilen Arsalarda Amortisman”, **Yaklaşım Dergisi**, 10, 127 (2003) : 200.

Odak, Sabri(2003). “Zirai Kazanç, Değerlemesi ve Amortismanları”, **Mali Çözüm Dergisi**, 65, (2003) : 166.

Özdemir, Recep (2013). “Mevcutlarda Amortisman Uygulaması ve Muhaşebeliştirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 32, 388(2013):52.

Özkan, Azzem (2002). “Büyükbaş Hayvanlarda Amortismanlar, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 20, 249 (2002) :106.

Şen,Çiğdem (2011) “Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, **Mali Çözüm**, 17, 106(2011):133-159.

Taştan, Hakan, Azaltun, Murat ve Mert, Hüseyin (2012) “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS Açısından Karşılaştırılmalı İncelenmesi”, **2. Uluslararası Türk Coğrafyasında Ufrs Sempozyumu**, 16 – 17 Haziran 2012’de Trabzonda sunulan bildiri.