



T.C.
NIĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMALARININ
VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARINA GÖRE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK
İNCELENMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Mehtap YILMAZ

Niğde
Eylül, 2019

**T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMALARININ
VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARINA GÖRE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK
İNCELENMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Mehtap YILMAZ**

Danışman : Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Saffet AKDAĞ

**Niğde
Eylül, 2019**

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiği ve çalışmanın içinde kullandıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 13/09/2019.

İmza
Mehtap YILMAZ


ONAY SAYFASI

Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN danışmanlığında Mehtap YILMAZ tarafından hazırlanan " Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi " adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tarih: 13/09/2019

JÜRİ :

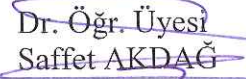
Danışman :


Prof. Dr. Abitter
ÖZULUCAN

Üye :


Dr. Öğr. Üyesi
Seçkin ARSLAN

Üye :


Dr. Öğr. Üyesi
Saffet AKDAĞ

ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun Tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Emin Hüseyin ÇETENAK
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Muhasebe, işletmenin çalışanları, yöneticileri ve müşterileri için doğru, güvenilir ve tarafsız bilginin sağlanması açısından önemli bir bilim dalıdır. Ancak uygulamada farklı yöntemler olduğundan, muhasebe alanında yaşanan olumsuzlukları engellemek için bazı çalışmalar yapılmıştır. Genel olarak; sermaye piyasası araçları borsada işlem gören şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin uygulayabilecekleri muhasebe standartları oluşturulmuş, uygulamadaki farklılıkların ortadan kaldırılması sağlanmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmanın amacı; duran varlıklarda amortisman uygulamalarının Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki benzerlik ve farklılıkları belirlemek ve konuya ilişkin önerilerde bulunmaktır.

Bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde emeği olan, her konuda öğrenciye verdiği değerle yardımını ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen, tezimi hazırlama sürecinde verdiği bilgi ve tavsiyeler ile bakış açımı genişleten Danışman Hocam Sayın Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN'a ve her konuda yanımda olan ve beni destekleyen ailem ve iş arkadaşlarıma tüm kalbimle teşekkür ederim.

Mehtap YILMAZ

ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMALARININ VERGİ
MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

YILMAZ, Mehtap
İşletme Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN
Eylül 2019, 126 sayfa

Küreselleşmenin etkisiyle birlikte sermaye de küreselleşmiştir. Bu gelişmeden dolayı ülke mevzuatlarına ek olarak birçok ülkede faaliyet gösteren uluslararası şirketlerin tüm dünyada çeşitli çıkar grupları tarafından daha da anlaşılır olabilmesi için, finansal tabloların belirli standartlara göre hazırlanması ihtiyacı doğmuştur. Bu nedenle, ülkemizdeki şirketler de bugüne kadar Vergi Usul Kanununa göre uyguladıkları mevzuat hükümleriyle beraber, aynı zamanda Türkiye Muhasebe Standartlarına göre de raporlama yapma ihtiyacı duymuşlardır.

Duran varlıklarla ilgili standartların temel amacı; varlıkların aktifleştirilmesi, gerçeğe uygun kayıtlı değerlerinin ve finansal tablolara kaydedilmesi gereken amortisman tutarlarının saptanması, değer azalış zararlarının belirlenmesi ve uygulanacak değerlendirme yönteminin en uygun olanının seçilerek uygulanmasıdır.

Duran varlıklarda amortisman konusu Vergi Mevzuatında; Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda yer almaktadır. Ancak bu konuda yapılan açıklamalara ayrıntılı bir şekilde Vergi Usul Kanununda yer verilmiştir. Çoğu işletmelerin finansal tabloları içerisinde önemli paya sahip olan duran varlıklar için amortisman ayrılması hem üretim maliyetini doğru hesaplayabilmek hem dönem giderlerini doğru saptayabilmek hem de gerçeğe uygun kar tutarı üzerinden vergi ödeyebilmek ve doğru raporlama yapabilmek için oldukça önemli bir uygulamadır.

Bu çalışmada işletmelerin aktifindeki iktisadi kıymetlerin amortismanı Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından incelenmiş ve karşılaştırılmıştır.

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

**ABSTRACT
MASTER THESIS**

**APPLICATION OF FIXED ASSETS DEPRECIATION TAX LEGISLATION
AND TURKEY IN ACCORDANCE WITH ACCOUNTING STANDARDS
STATEMENT AND INVESTIGATION OF COMPARATIVE**

YILMAZ, Mehtap

Business Administration

Supervisor: Associate Professor Abitter ÖZULUCAN

September 2019, 126 pages.

With the effect of globalization, capital has also become globalized. Due to this development, in order to make international companies operating in many countries in addition to country legislation more comprehensible by various interest groups all over the world, financial statements have to be prepared according to certain standards. Therefore, our country, together with the provisions of the legislation applied by the companies according to the Tax Procedure Law, so far, they also need to do reporting in accordance with Accounting Standards Turkey.

The main purpose of the standards related to fixed assets; capitalization of assets, determination of fair value and depreciation amounts to be recorded in financial statements, determination of impairment losses and application of the most appropriate valuation method to be applied.

In the Tax Legislation subject to depreciation in fixed assets; It is included in the Tax Procedure Law, Income Tax Law and Corporate Tax Law. However, the explanations made in this regard are detailed in the Tax Procedure Law. Depreciation for fixed assets, which have a significant share in the financial statements of most enterprises, is an important application both in order to calculate the production cost accurately, to determine the period expenses accurately, and to pay taxes and make accurate reporting on the fair profit amount.

Depreciation of the economic assets of the enterprises active in the Tax Legislation and Turkey in this study were examined in terms of accounting standards and compared.

Key Words: Depreciation, Tangible Fixed Assets, Intangible Fixed Assets, Tax Procedural Law, Turkish Accounting Standarts

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
TABLolar LİSTESİ	vi
KISALTMALAR LİSTESİ	xiii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

AMORTİSMAN VE AMORTİSMANA TABİ DURAN VARLIKLAR

1.1. AMORTİSMAN TANIMI	2
1.2. AMORTİSMANIN TARİHİ GELİŞİMİ	2
1.3. AMORTİSMANIN ÖNEMİ	4
1.4. AMORTİSMAN AYRILMASINI GEREKTİREN NEDENLER	5
1.4.1. Teknik Nedenler	5
1.4.2. İktisadi Nedenler	7
1.4.3. İşletmelerin Faaliyet Sürelerini Sınırlandıran Nedenler.....	9
1.5. AMORTİSMAN YAKLAŞIMLARI	9
1.5.1. Değerleme Yaklaşımı	10
1.5.2. Tüketim Yaklaşımı	10
1.5.3. Yenileme Yaklaşımı	10
1.5.4. Dağıtım Yaklaşımı.....	11
1.6. AMORTİSMAN HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	11
1.6.1. Normal Amortisman Yöntemi.....	11
1.6.2. İtfa Fonu Esasına Göre Amortisman Yöntemi	14
1.6.3. Dalgalanma Gösteren Amortisman Ayırma Yöntemi	14
1.6.3.1. Kullanımı Ya da Çalışma Süresini Esas Alan Yöntem	15

1.6.3.2. Üretilen Birim Sayısını Esas Alan Yöntem.....	16
1.6.4. Azalan Tutarlarda Amortisman Ayırma Yöntemleri.....	16
1.6.4.1. Azalan Bakiyeler Yöntemi	17
1.6.4.2. Yıl Sayıları Toplamını Esas Alan Yöntem.....	18
1.6.5.1. Yıl Sayıları Toplamını Esas Alan Yöntem.....	19
1.7. AMORTİSMAN KAYIT YÖNTEMLERİ	20
1.7.1. Direkt Yöntem	20
1.7.2. Endirekt Yöntem	22
1.8. AMORTİSMANA TABİ OLAN DURAN VARLIKLAR.....	23
1.8.1. Maddi Duran Varlıklar	24
1.8.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	28
1.8.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar.....	30
1.8.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	32

İKİNCİ BÖLÜM

DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMALARININ VERGİ MEVZUATINA GÖRE İNCELENMESİ

2.1 VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ	34
2.1.1. Amortismanın Konusu.....	34
2.1.2. Amortisman Ayrılmasının Şartları	35
2.1.3. Amortismana Tabi Değerin Tespiti	36
2.1.4. Amortisman Dönemi Başlangıcı	37
2.1.5. Amortisman Oranları.....	37
2.1.6. Amortisman Hesaplama Yöntemleri	37
2.1.6.1. Normal Amortisman Yöntemi.....	38
2.1.6.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	39
2.1.6.3. Madenlerde Amortisman	40
2.1.6.4. Fevkalade (Olağanüstü) Amortisman.....	42

2.1.7. Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi	43
2.1.8. Amortisman Uygulamasındaki Özellikli Durumlar	45
2.1.8.1. Kıst Amortisman	45
2.1.8.2. Amortisman Tabi Varlıkların Satılması.....	47
2.1.8.3. Amortisman Tabi Varlıkların Sigorta Tazminatı.....	47
2.1.8.4. Arsa ve Arazide Amortisman	47
2.1.8.5. Özel Maliyetlerin İtfası.....	48
2.1.8.6. İlk Tesis Giderleri ve Şerefiye.....	48
2.1.8.7. Yenileme Fonu Uygulaması	49
2.2. GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ.....	51
2.2.1. Matrahtan İndirilebilen Amortisman Giderleri	51
2.2.2. Matrahtan İndirilemeyen Amortisman Giderleri.....	51
2.2.3. Amortisman Giderlerinin Dağıtımı	52
2.3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ.....	54

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMALARININ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE İNCELENMESİ

3.1. TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI.....	55
3.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	55
3.1.2. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	55
3.1.3. Maddi Duran Varlıkların Maliyeti.....	57
3.1.4. Ölçümleme	58
3.1.4.1. Muhasebeleştirmede Ölçüm	58
3.1.4.2. Maliyetin Ölçümü.....	59
3.1.4.3. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm.....	59
3.1.5. Amortisman	61

3.1.6. Amortisman Tabi Değer ve Amortisman Dönemi.....	62
3.1.7. Amortisman Ayırma Yöntemleri.....	63
3.1.8. Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Bilanço Dışı Bırakılması	66
3.2. TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI	68
3.2.1. Standardın Amacı, Kapsamı	68
3.2.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	69
3.2.3. Muhasebeleştirme ve Ölçme	70
3.2.3.1. Muhasebeleştirme Kriteri	70
3.2.4. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçme	70
3.2.5. Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfası	71
3.2.5.1. Yararlı Ömür	72
3.2.5.2. İtfa Suresi ve İtfa Yöntemi	72
3.2.5.3. Kalıntı Değer	73
3.2.5.4. İtfa Suresi ve İtfa Yönteminin Gözden Geçirilmesi	74
3.2.6. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması	75
3.2.7. Değer Düşüklüğü Uygulaması	75
3.3. TMS 40 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER STANDARDI.....	77
3.3.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	77
3.3.2. Değerleme Yöntemleri	78
3.3.3. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi	79
3.3.4. Maliyet Değeri Yöntemi.....	80

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMANIN VERGİ MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARINDA YER ALAN AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4.1. MADDİ DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI	82
4.1.1. Amortisman Tabi Varlık Açısından Karşılaştırılması	82

4.1.2. Amortismana Tabi Tutar Açısından Karşılaştırılması.....	83
4.1.3. Amortismana Tabi Tutar ve Hesaplamaları Bakımından Karşılaştırılması	85
4.1.4. Amortisman Yöntemleri Açısından Karşılaştırılması	86
4.1.5. VUK ve TMS 16'nın Amortisman Ayırma Koşulları ve Yöntemleri Bakımından Karşılaştırılması.....	87
4.1.6. Yöntem Değişirme Açısından Karşılaştırılması.....	88
4.1.7. Amortisman Süresi Açısından Karşılaştırılması	88
4.1.8. Amortisman Oranı Açısından Karşılaştırılması	89
4.1.9. Amortisman Süre ve Oranları Bakımından Karşılaştırılması.....	90
4.1.10. Amortismanları Muhasebeleştirme Açısından Karşılaştırılması.....	90
4.1.11. Kıst Amortisman Uygulaması Açısından Karşılaştırılması	91
4.1.12. Amortisman Tutarının Kaydı Açısından Karşılaştırılması.....	91
4.1.13. Kalıntı Değer Kavramı Açısından Karşılaştırılması.....	91
4.1.14. Yenileme Fonu Açısından Karşılaştırılması.....	92
4.1.15. MDV'lerin Amortisman Hükümleri Açısından Karşılaştırılması.....	92
4.1.16. MDV' de VUK ve TMS 16 Düzenlemelerine İlişkin Örnek Uygulama.	94
4.2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	100
4.2.1. Amortisman Süresi Açısından Karşılaştırılması	100
4.2.2. Amortisman Yöntemi Açısından Karşılaştırılması	101
4.2.3. Yöntemin Değiştirilmesi Açısından Karşılaştırılması.....	101
4.2.4. Kıst Amortisman Uygulaması Açısından Karşılaştırılması	102
4.2.5. Amortisman Tutarının Kaydı Açısından Karşılaştırılması.....	102
4.2.6. Kalıntı Değer Kavramı Açısından Karşılaştırılması.....	102
4.3. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLARIN İTFASINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI	106
4.4. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERE İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI	112

SONUÇ	114
KAYNAKÇA.....	117



TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1. Amortismanın Oluşum Nedenleri.....	10
Tablo 2. VUK'a Göre Normal Amortisman Yöntemi	13
Tablo 3. TMS'ye Göre Normal Amortisman Yöntemi.....	13
Tablo 4. Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Tutar Tablosu.....	18
Tablo 5. Azalan Tutarda Yıl Sayıları Toplamını Esas Alan Yöntem	19
Tablo 6. Artan Tutarda Yıl Sayıları Toplamını Esas Alan Yöntem	20
Tablo 7. Normal Amortisman Yöntemine Göre Hesaplama Tablosu	39
Tablo 8. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Hesaplama Tablosu.....	40
Tablo 9. Amortisman Yönteminin Değiştirilmesine İlişkin Tablo	44
Tablo 10. Normal Amortisman Yöntemine Göre Kıst Amortisman Tablosu.....	46
Tablo 11. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Kıst Amortisman Tablosu.....	46
Tablo 12. Amortisman Tutarlarının VUK ve TMS 16 Açısından Karşılaştırılması....	85
Tablo13. VUK ve TMS 16'nın Amortismanına Tabi Tutar ve Hesaplamaları Bakımından Karşılaştırılması	86
Tablo 14. VUK ve TMS 16'nın Amortisman Ayırma Koşulları ve Yöntemleri Bakımından Karşılaştırılması	87
Tablo 15. Amortisman Süre ve Oranları Bakımından Karşılaştırma Tablosu.....	90
Tablo 16. MDV'lere İlişkin Amortisman Hükümlerini Karşılaştırma Tablosu.....	92
Tablo 17. VUK'a Göre Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutar Tablosu.....	95
Tablo 18. TMS 16'ya Göre Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu	96
Tablo 19. Normal Amortisman Yöntemine Göre Karşılaştırma Tablosu.....	97
Tablo 20. Kantar A.Ş.'nin VUK'a Göre Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemiyle Hesaplanan Amortisman Tutar Tablosu	98

Tablo 21. Kantar A.Ş.'nin TMS 16'ye Göre Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemiyle Hesaplanan Amortisman Tutar Tablosu	99
Tablo 22. Kantar A.Ş.'nin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre VUK ve TMS 16 Açısından Karşılaştırma Tablosu	100
Tablo 23. MODV'lere İlişkin Amortisman Hükümlerinin Karşılaştırma Tablosu ...	103
Tablo 24. Eğitim İşletmesinin VUK ve TMS 38'e Göre Karşılaştırma Tablosu	105



KISALTMALAR LİSTESİ

- GVK** : Gelir Vergisi Kanunu
- KDV** : Katma Değer Vergisi
- KKEG** : Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
- KVK** : Kurumlar Vergisi Kanunu
- HMB** : Hazine ve Maliye Bakanlığı
- MDV** : Maddi Duran Varlıklar
- MODV** : Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- TDMS** : Tek Düzen Muhasebe Sistemi
- TFRS** : Türkiye Finansal Raporlama Standartları
- TL** : Türk Lirası
- TMS** : Türkiye Muhasebe Standartları
- UFRS** : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
- UMS** : Uluslararası Muhasebe Standartları
- VUK** : Vergi Usul Kanunu
- YAG** : Yatırım Amaçlı Gayrimenkul

GİRİŞ

Muhasebe, ilk çağlardan itibaren insanlığın ekonomik anlamda ihtiyaçlarına cevap verebilmek için doğmuş ve önemi gün geçtikçe artan bir bilim dalıdır. Ticari hayatın gelişmesine paralel olarak gelişen ve değişen muhasebe, sadece işletme sahip veya ortaklarına değil, kişilerden devlete kadar toplum yelpazesinde bulunan bütün kesimlere işletmenin finansal ve faaliyet durumu hakkında sayısal bilgiler üretmekte; işletmeye dönük planlama ve karar alma aşamalarına önemli ve değerli katkılar sağlamaktadır.

Bu tez, duran varlıklarla ilgili amortisman uygulamalarının Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından incelenmesini ele almak üzere yazılmıştır. Amortisman konusunun önemi; özellikle işletmelerin finansal tablolarının güvenilir olması, işlemlerinde doğru verileri yansıtmaları, işletme için ileriye dönük olarak planlama yaparken işletme sahiplerinin nasıl davranması gerektiği konusunda yardımcı olması açısından büyüktür. Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ve Gelir Vergisi Kanunu (GVK) da dahil birçok Kanunda amortismanlarla ilgili konulara yer verilmiş, ancak amortisman konusuyla ilgili temel esaslar Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 313. ve 321. maddeleri arasında ele alınmıştır.

Çalışmanın amacı, amortisman tabi varlıklarda amortisman uygulamasının VUK ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre benzerlik ve farklılıkları açıklanarak örnek uygulamalarla ortaya koymaktır. Bu amaçla, çalışmanın ilk bölümünde amortisman ve amortisman tabi varlıklar hakkında teorik açıklamalarda bulunulmuştur. İkinci bölümünde, vergi mevzuatında amortisman konusu anlatılmaya çalışılmıştır. Üçüncü bölümde, Türkiye Muhasebe Standartları'nda amortisman tabi varlıklardan bahsedilmiştir. Çalışmanın dördüncü bölümünde ise VUK ve TMS'ye göre maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklarda amortisman uygulamaları açıklanarak, her iki düzenleme farklılıklarını esas alan örnek uygulamalara yer verilmiştir. Çalışma Sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

AMORTİSMAN VE AMORTİSMANA TABİ DURAN VARLIKLAR

1.1. AMORTİSMAN TANIMI

Amortisman, sınırlı ömre sahip duran varlıkların, sınırlı ömürleri içerisinde çeşitli nedenlerle (örneğin fiziksel, teknolojik) meydana gelen değer kayıplarının belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesidir. Diğer yandan, amortisman değeri azalabilen ya da tükenebilen iktisadi kıymetlerin, ileride yenilenebilesi için kardan karşılık ayrılması anlamına da gelmektedir (Arabacı, 2017: 46).

Ancak VUK'un 313. maddesinden anlaşılacak üzere amortisman işletmede birden çok yıl kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya ya da değer azalışına maruz kalan duran varlıkların değerlerinin amorti edilmesidir. Bu nedenle, amortisman duran varlıklardaki kıymet azalışlarının bilançonun pasifinde biriktirilmesi ya da aktiften düşülerek dönem giderlerine ilave edilmesi anlamını taşır (Gündüz ve Perçin, 1997:4).

Amortisman bir yönden de aktif mal varlığının yıpranma, aşınma, çeşitli nedenlerle kullanılamaz hale gelme veya ortadan kalkma durumlarıyla kaybettiği değer, o bilanço yılına düşen tutarıdır (Güvemli, 1989: 2)

Diğer bir ifadeyle amortisman, işletmede bir yıldan fazla kullanılabilen duran varlıklar için katlanılan maliyetlerin, bu duran varlıkların işletmedeki kullanım süreleri içinde yıllara dağıtılarak, gayrisafi gelirden düşürülmesi anlamını taşımaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2005: 276). Yukarıdaki tanımlara göre amortisman, işletmelere duran varlıklarını yenileme imkanı tanımaktadır. Yani, amortisman özü itibariyle bir kıymet kaybı telafisi anlamına da gelmektedir (Efe ve Şener, 2006: 32).

1.2. AMORTİSMANIN TARİHİ GELİŞİMİ

Romalıların yaptırdıkları bir duvar için seksen yıl ömür biçmeleri ve her dönem duvarın aşınan kısmı için parasal önlem almış olmaları, amortisman olgusunun Eski Roma'ya kadar uzandığı yönünde tezlerin ortaya atılmasına yol açmıştır. Bu tür örnekleri çoğaltmak mümkündür. Ancak amortisman kavramının işletmeler açısından yararlanabilir hale gelişi, 19. yüzyılın ortalarına rastlamaktadır (Gündüz ve Perçin, 1997: 5).

19. yüzyıldan önceki dönemlerde de işletmeler tarafından amortisman hesaplandığına ve bu amortisman tutarlarının muhasebe kayıtlarında gösterildiğine dair ipuçlarına rastlamak mümkünse de amortismanın muhasebe kayıtlarında bugünkü anlamında yer alması uzun zaman almıştır. Zira, 18. yüzyılın ortalarında, bazı yazarların amortisman kavramını tanıtmaya çaba harcıyor olmaları gelişmenin ne kadar uzun zaman aldığına en önemli kanıtıdır. Amortisman kavramındaki yavaş gelişimin nedenini işletmelerin sabit varlıklara ilişkin yaklaşımlarına bağlamak mümkündür. 19. yüzyıldan önce gerek sanayi gerekse ticaret işletmelerinde sabit kıymetlere gereken önem verilmediğinden, amortisman kavramı da göz ardı edilmiştir. Ancak, endüstri devrimiyle beraber, özellikle Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere’de ortaya çıkan teknolojik değişiklikler, muhasebe düşüncesinin gelişimine çok önemli katkılarda bulunmuştur. Endüstri devriminin sonucu olarak ortaya çıkan teknolojik değişimin, muhasebe teorisine doğrudan etkisi, amortisman payı ve maliyet muhasebesinin gelişimi şeklinde kendini göstermiştir (Efe ve Şener, 2006: 34).

Endüstri devrimini takiben, 19. yüzyılda demiryollarında görülen hızlı gelişme, işletmelerde sermaye ve kar kavramlarına yeni anlamlar yüklemiş ve buna paralel olarak da amortisman kavramına gereken önemin verilmesinde etkili olmuştur. Demiryolu endüstrisinin ilk dönemlerinde, bu alanda faaliyet gösteren işletmelerin elde ettikleri karların büyük bölümünü doğrudan hissedarlarına aktarmaları çok doğal karşılanmıştır. Ancak, bu yanlış politikanın işletmelerin geleceğini tehlikeye soktuğunun anlaşılması ile sermaye ve kar kavramları arasındaki ilişki önem kazanmaya başlamış, amortisman giderlerinin dönem karından düşülmesi yoluyla sermaye korunmaya çalışılmıştır. Sermayenin korunması düşüncesinde, aslında, daha Orta Çağdaki adi ortaklıklarda bile varlığı görülen işletmenin sürekliliği kavramı da önemli rol oynamıştır. Şirketleşmenin önem kazanmasıyla birlikte, işletmenin sürekliliği kavramı daha başka bir boyut kazanmış, bununla beraber sermayenin korunması ve karın belirlenmesinde uygun amortisman paylarının ayrılması gereği ortaya çıkmıştır (Gündüz ve Perçin, 1997: 6).

1920’li yıllarda Amerikan Muhasebeciler Kurulu’nun düzenlemiş olduğu toplantıda, şirketlerce farklı amortisman yöntemlerinin uygulanması nedeniyle, işletmeler arasında karlılık ve aktif değerler açısından tam anlamıyla bir karşılaştırma yapılmasının imkansız hale geldiği yönünde tartışmalar yaşanmıştır. Bu tartışmaların

temelinde, işletmelerin finansal tablolarında sunulan verilerle, işletmelerin amortisman politikalarını belirlemenin mümkün olmadığı görüşü yatmaktadır. Amortisman politikalarının bazılarının olması gerekenden çok daha fazla temkinliyen, bazılarının olması gereken düzeyde dahi olmadıkları eleştirileri de getirilmiştir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 72).

20. yüzyıl ile tüm bu gelişmelerin katkısıyla amortisman kavramı gerek endüstri ve hizmet işletmelerinde gerekse ticaret işletmelerinde işletmeciliğin gelişimine birçok yönden katkı sağlamaya hazır bir kavram haline gelmiştir (Özulucan, 2008: 169).

1.3. AMORTİSMANIN ÖNEMİ

İşletme faaliyetlerine önemli katkıları olan ve işletme varlıklarının büyük kısmını oluşturan iktisadi kıymetler ile ilgili yapılan harcamalar, işletmeler açısından önemlidir. Özellikle amortismanlar sayesinde söz konusu kıymetlere ait yatırım harcamaları dönem faaliyet sonuçlarıyla ilişkilendirilir. Böylece duran varlıklar için hesaplanan amortisman tutarları kar/zararın belirlenmesinde ve dönem sonucunu etkilemekte önemli rol oynamaktadır. Amortisman kavramı işletmelerin muhasebe ve finans bölümleri açısından da farklı nedenlerle önemlidir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:72). Buna göre genel muhasebede amortisman, yıl sonunda işletme varlıklarının net tutarının hesaplanmasını sağlayan işlemlerdir (Güvemli, 1989: 5).

Maliyet muhasebesinde ise, amortisman iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin ekonomik ömürleri boyunca dönem giderlerine veya ürün maliyetlerine yansıtılmasını amaçlamaktadır (Kızıl, 1994: 300).

İşletme finansmanında amortisman duran varlıklara yatırılan sermayenin geri kazanılmasında karla beraber ortaya çıkmakta ve bu açıdan hem duran varlığın yenilenmesine imkan sağlayan hem kaynak oluşturan bir yatırım aracı olmaktadır. Amortismanlar finansman açısından, işletmelerin müşterilerinden sağladıkları fonların işletmede tutulan veya tutulması gereken kısmı olarak kabul edilmektedir. İşletmede bırakılan bu fonlar ya yeni duran varlık alımları ya da önceden alınmış olan duran varlıklara ilişkin borçların ödenmesinde kullanılır (Aksoy, 1993: 28).

Amortismanlar, işletmelerin faaliyet dönemlerinde elde ettikleri gelirler üzerinden ödemekle yükümlü olacakları vergi tutarlarını azaltıcı etkiye sahiptir, işletmelerin faaliyet dönemlerini karla kapatmaları durumunda, azalan vergi yükü

işletmelerde likiditeyi artırır. Gider yazılarak dönem karından indirilen ve işletmenin likiditesini artıran bu fonların, amortismanına tabi yeni duran varlıklara yatırılması durumunda, amortismanlar işletmeler için bir finansman kaynağı niteliği kazanmış olur (Kotar, 2002: 403).

Diğer taraftan, amortisman giderleri üretim faaliyeti sonucunda elde edilen ürünlerin maliyetlerine aktarıldığından gerek ürünlerin stoklara alınmasında gerekse satılmaları durumunda, işletme sermayesini artırarak işletmeye fon girişi sağlayacaktır. Sonuç olarak amortisman, işletmeler açısından gerek finansman kaynağı oluşturması gerekse maddi duran varlıklara ilişkin giderleri faaliyet döneminde üretilen mal ve hizmetlerin maliyetleriyle ilişkilendirmesi nedeniyle, işletmeler açısından önemli bir uygulama olarak kabul edilmektedir (Aksoy, 1993: 29).

1.4. AMORTİSMAN AYRILMASINI GEREKTİREN NEDENLER

Varlıkların ekonomik ömürleri belirlenirken teknik, iktisadi ve işletmelerin faaliyet sürelerini sınırlandıran birtakım nedenlerin göz önünde bulundurulması gerekir. Bu nedenler aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

1.4.1. Teknik Nedenler

Teknik etkenler, iktisadi kıymetin hizmet yapma ve üretimde bulunma gücünü belirleyen etkenler olup, teknik ömrü belirler. Duran varlığın fiziki gücünün tükenmesi, üretim gücünün de sona ermesi anlamına geldiğinden, teknik ömre fiziki ömür de denir. Fiziki etkenler aynı zamanda teknik etkenlerdir. Amortisman ayrılmasını gerekli kılan teknik etkenler aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır (Türk, 2018: 70).

i. Yıpranma ve aşınma: Doğal koşullar ve duran varlıkların kullanımı, eskime ve aşınmaya neden olur. Bir binanın dış yüzeyinin zamanla doğal faktörlerle yıpranması, kullanım sonucu sürtünmeye uğrayan bir makinanın kullanılan kısmında meydana gelen aşınmalar, yıpranma ve aşınmaya örnek verilebilir. Bu yıpranma ve aşınmalar bakım-onarım ve parça değişimleriyle giderilecek teknik ömrü uzatılabilir. Ancak tüm önlemlere rağmen değer azalışı, duran varlıklara göre farklılık gösterebilir. Bunun nedeni, önlem alınıncaya kadar geçen zamanda iktisadi kıymetin değerinde meydana gelen azalmalardır. Örneğin, yıpranma ve aşınmayla iktisadi kıymetin iş görebilme yeteneğinde oluşan değişim, parça değişiminin ve bakım onarımının etkisi

ve olayın negatif yönlerini yok etme durumudur. Yıpranma ve aşınmaya bağlı olarak duran varlıkta meydana gelecek değer kayıpları başlangıçta, bakım-onarım ve parça değişimi yoluyla telafi edilebilirken, bir süre sonra bunlar da yetersiz kalacaktır (Türk, 2018: 71).

Zorlayıcı ve devamlı kullanım, eskime ve aşınmayı giderici önlemlere rağmen, teknik ömrü kısaltır. İktisadi kıymetlerin kullanılamaz duruma gelmelerine neden olur. Parça değişim masraflarıyla bakım-onarım harcamaları öylesine yükselir ki, iktisadi kıymetin üretkenliğiyle maliyeti arasındaki ilişki iktisadi varlığın yenilenmesini gerekli kılabilir. Bu nedenle, yıpranma ve aşınma, duran varlıklar için amortisman ayrılmasını gerekli kılan nedenlerdendir. Bazı durumlarda duran varlıkların aşırı kapasite ile kullanımı söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, duran varlıktaki yıpranma ve aşınma normalden çok daha fazla olacak ve teknik ömür daha kısa sürecektir. VUK, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın iznini almak kaydıyla bu gibi durumlarda normal amortisman oranından daha yüksek oranda amortisman ayrılmasına olanak tanımaktadır (Erkuş, 2005: 192).

ii. Bozulma ve eskime: Duran varlıkların uğradığı değer kayıplarının bir kısmı, kendi niteliklerine bağlı olarak oluşabilir ve bu nedenle bu tür değer kayıplarının normal bakım ve onarım yoluyla karşılanması mümkün olmayabilir. Örneğin, metalik kazanlar, binalar, elektrik ve havagazı tesisatı, su ve kanalizasyon tesisatı gibi varlıklar bu niteliktedir. Bunlar kullanılmaları dahi eskimeyle, çürümeyle ve bozulmayla karşı karşıyadırlar. Belirli bir zaman sonra bu varlıklar artık kullanılamaz duruma gelirler. Bu nedenle, amortisman yönteminin seçilmesinde ve amortisman oranının saptanmasında, bu konunun göz önünde tutulması gerekmektedir (Türk, 2018: 70).

iii. Beklenmedik olaylar nedeniyle iktisadi kıymetin kullanılamaz hale gelmesi: Beklenmedik bir zamanda meydana gelen savaş ile doğal afetler nedeniyle iktisadi kıymetler yararlanılamaz hale gelebilir. Bu olaylar, önceden tahmin edilemeyen bir anda meydana geldiğinden, iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün sona erme süresi tahmin edilemeyeceğinden, amortisman ayrılması olanaksızdır. Bu nedenlerden dolayı, beklenmedik olaylar nedeniyle ortaya çıkan değer kayıplarının karşılanması, amortisman ayrılması yerine varlıkların sigortalanmasıyla sağlanır. Yangın, deprem, sel felaketi vb. doğal afetler için olağanüstü amortisman yönteminin, Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan alınan izin ile uygulanabileceği VUK'un 317.

maddesinde yer almıştır. Yasa maddesinin doğal afet kavramı ile anlatmak istediği, sadece tabiatın neden olduğu yıkımlar değil, işletmenin makul çaba ile önleyemeyeceği, insan iradesini aşan yıkımlardır. Burada yapım hataları söz konusu değildir. Örneğin, kendiliğinden çöken bir bina için olağanüstü amortisman uygulanması mümkün değildir (Öztürk ve Özer, 2001: 217).

iv. Bakım-onarım ve parça değişiminin zamanında ve gerektiği biçimde yapılmaması: Bilindiği gibi duran varlığın faydalanma (ekonomik) ömrünün uzatılması normal bakım-onarım ve parça değişiminin zamanında yapılmasına bağlıdır. Zamanında yapılmayan bakım ve onarım, duran varlığın normal yararlanma süresini de kısaltır. Normal bakım ve onarım giderleri, amortisman ayrılmasına gerek kalmaksızın küçük tutarlı cari harcamalar şeklinde gerçekleştirilebilmesine rağmen, zamanında yapılmayan ve buna bağlı olarak beklenenden daha kısa sürede varlığın ekonomik ömrünü kaybetmesine neden olan kusurlu davranışların telafisi normal harcamalarla karşılanmayacak tutarlara ulaşılabilir. Bakım-onarım hizmetlerinin gerektiği gibi yapılmaması, yedek parça değişiminin geç ya da yanlış yapılması gibi nedenlerle, duran varlığın ömrünün normalden kısa sürmesi durumunda, olağanüstü yönetim göre amortisman ayrılmasına genellikle izin verilmemektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu durumun, işletmenin kusurundan kaynaklandığını kabul etmektedir (Türk, 2018: 71).

1.4.2. İktisadi Nedenler

İktisadi kıymetin rekabet şartlarına uygun maliyet ve sayıda mamul veya hizmet üretme imkanını kaybetmesine yol açan etkenlere iktisadi etkenler denir. Duran varlık teknik olarak üretimde kullanılabilir durumda olsa da maliyet açısından ya da sayıca rekabet şartlarına uygun niteliği kaybetmiş olabilir. Bu durum, duran varlığın ekonomik (hizmet) ömrüyle teknik (fiziksel) ömrü arasındaki esas farkı oluşturur. Bu nedenle, ekonomik ömür, genellikle fiziksel ömürden daha az olur. Amortisman ayrılmasını gerekli kılan iktisadi etkenler aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır (Abdioğlu, 2014: 368).

i. Duran varlığın yetersiz durumda kalması: Bir şirket tahmin edilenden daha büyük bir hızla büyürse, duran varlıklarının yetersiz duruma düşmesinin sıkıntısını çekebilir. Bu nedenden dolayı şirket, ürün ya da hizmetlerine olan talebe cevap veremeyebilir. Örneğin, şirket artan üretimini karşılamak amacıyla yeni bir

binaya ihtiyaç duyabilir. Burada eski bina kullanılabilir durumda olmasına rağmen, işletmenin amaçlarını karşılamada yetersiz duruma gelmiştir (Taştan, 2014: 179).

ii. Teknolojik gelişme sonucunda yerine geçme: Yeni icatlar nedeniyle meydana gelen yeni üretim yöntemleri ve teknolojik gelişmeler sonucunda elde edilen yeni varlıklar, eskilerinin yerini almakta ve bu değişikliği zorunlu kılabilir. Yani, eski teknolojinin kullanımına devam edilmesi, yeni teknoloji kullanımına geçmiş işletmelere karşı rekabet edilemeyeceği anlamına geldiğinden, ekonomik ömrünü tamamlayan söz konusu varlığın üretim dışına alınıp, yeni teknolojiyle üretim yapan varlığın kullanımına başlanması gerekir. VUK'un 317. maddesi yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek kısmen veya tamamen kullanılmaz duruma gelen duran varlıklar için olağanüstü amortisman ayrılmasına olanak tanımıştır (Abdioğlu, 2014: 369).

iii. Moda ve benzeri etkenlerle ürüne olan talebin değişmesi: Moda etkisi ürüne olan talebi değiştirebilir. Değişen talep iktisadi kıymetin, ekonomik ömrünü tamamlamasına neden olur. Genel anlamda modanın değişmesine yeni ürünün icat edilmesi neden olmaktadır. Yeni icatlar veya teknolojik gelişmeler sonucunda yeni ürünler meydana gelebilir (Taştan, 2014: 181).

iv. Duran varlıkların üretim akışı içerisindeki etkinliklerini artırmak: İktisadi kıymetlerin etkinliklerini arttırmak için, bu varlıkları yenilemek gerçeğiyle karşılaşılabılır. Yenileme nedenlerinden bazıları aşağıda sıralanmıştır:

- Benzer teknik özellikleri olan iktisadi kıymetlerin kullanımına geçilmesi,
- Daha önce kullanılan benzer duran varlığın üretim dışı bırakılması,
- Kullanımda olan iktisadi kıymetin yerine verimi daha yüksek verimli sıralı işlemleri toplu bir şekilde yapabilme kapasitesine sahip iktisadi kıymetin üretimde etkinliği sağlamak amacıyla alınması (Çam, 2015: 17).

v. Sosyal, siyasal ve kültürel gelişmeler: İhtiyaçların artması, siyasi rejimde değişmeler olması, geleneklerin ve alışkanlıkların değişmesi, bazı üretim araçlarına olan gereksinimi azaltarak, bunların ekonomik ömürlerini tamamlanmasına neden olabilir. Bir ülkenin ekonomik coğrafyasında ortaya çıkan gelişmelerde amortismanlara etki edebilir. Örneğin, yeni iş ve endüstri merkezlerinin ortaya çıkması, yeni yolların yapılması, limanların açılması, demiryollarının tamamlanması, ekonomik hareketlerin bütününe yeni yönler ve karakterler verebilir. Bu durumda,

bazı kuruluşlar faaliyetlerini genişletmek, durdurmak veya taşınmak zorunda kalabilirler. Böylece, tesislerin ekonomik ömürleri sona erebilir (Çanakçıoğlu, 2018: 75).

1.4.3. İşletmelerin Faaliyet Sürelerini Sınırlandıran Nedenler

İşletmelerin çalışma süresini sınırlayan çok sayıdaki neden, süreli ilişkileri meydana getirmektedir. Bu nedenleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

i. Kuruluş çalışmalarının belirli süreyle sınırlı olması: Belirli bir süre sonunda duran varlıkların kullanım dışı bırakılması zorunluluk olabilir. Buna örnek olarak, süreli çalışma izninin olması ya da çalışma hakkına verilen imtiyazın sona ermesi vb. gösterilebilir. Böyle bir durumda, süreli ilişkinin sınırlı olması iktisadi kıymetin amortisman süresinin de sınırlı olmasına neden olur. Ancak, sürenin duran varlığın ekonomik ve teknik ömründen fazla olması ihtimali gündeme gelebilir. Bu durumda ise amortisman süresinin tespit edilmesinde duran varlığın ekonomik ömrünün dikkate alınması gereği ortaya çıkacaktır (Hatipoğlu, 2012: 190).

ii. Varlıkların tükenmesi: Doğal kaynaklara dayalı bazı iş kollarında varlıkların zamanla tükenir nitelikte olması kaçınılmazdır. Tükenen bu varlıkların yerine yenilerinin konulma imkanının bulunmaması, süreli ilişkinin kaynağını oluşturmaktadır. Maden ve orman ürünleri endüstrisinin örnek olarak gösterilebileceği iş kollarındaki işletmelerin tükenen bu varlıkların ekonomik ömürlerini belirlemede kullandıkları yöntemler oldukça gelişmiştir. Bu yöntemlerden birine göre, maden işletmeleri, birim maliyetle yıllık çıkarılan maden tutarını çarparak amortisman tutarını hesaplarlar. Bir başka yöntemde ise maden işletmeleri her yıl çıkardıkları maden miktarını, tahmini rezerv miktarına bölerek amortisman oranını belirlerler. Her yıl değişecek olan bu oran ile amortisman konulu olan değeri çarparak, amortisman tutarını hesaplarlar (Güvemli, 1989: 7).

1.5. AMORTİSMAN YAKLAŞIMLARI

Amortisman kavramının oluşum nedeni, dört temel yaklaşıma bağlanmaktadır. Bu yaklaşımlara;

- Değerleme yaklaşımı,
- Tüketim yaklaşımı,
- Yenileme yaklaşımı,

- Dağıtım yaklaşımıdır.

Tablo 1. Amortismanın Oluşum Nedenleri

Amortisman Yaklaşımları	Amortismanın Ayrılma Amacı
Değerleme Yaklaşımı	Aktifin düzeltilmesi
Tüketim Yaklaşımı	Faydanın tüketilmesi
Yenileme Yaklaşımı	Sermayenin korunması
Dağıtım Yaklaşımı	Maliyetlerin ve giderlerin dönemlere dağıtılması

1.5.1. Değerleme Yaklaşımı

Bu yaklaşıma göre; amortisman, iktisadi kıymetin değerinde; zamanla öneminin kaybedilmesi veya kullanma gibi etkenlerle oluşan azalmadır. (Bulca, 2009: 9). Bu yaklaşımda amortisman, iktisadi kıymetin aktif varlıklar içindeki net değerini hesaplamaya yarayan bir düzeltme işlemidir.

1.5.2. Tüketim Yaklaşımı

İktisadi kıymet elde eden işletmeler, aynı zamanda bu iktisadi kıymeti sağlayacağı faydalara da sahip olur. Sahip olunan faydanın dönem içerisindeki kaybının dönemlere dağıtılması amortismanla ilişkilendirilir. İktisadi kıymetin maliyetinin, söz konusu varlığın üretebileceği birim tutara bölünmesi ile elde edilen faydanın parasal değeri bulunur ve bu tutar amortismanı oluşturur. Duran varlığın üretebileceği birim tutarına bölünür, bir birim üretimin tüketileceği fayda stokunun parasal değeri bulunur ve üretim tutarına göre amortisman hesaplanmış olur. Madenlerde amortisman ayırma sürecince Türk Vergi Mevzuatı ile TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı bu yaklaşımı benimsemiştir (Sevilengül, 2014: 352).

1.5.3. Yenileme Yaklaşımı

Bu yaklaşım, amortismanı iktisadi kıymetin kullanım süresinin bitiminde yenisinin alınabilmesi için, ihtiyaç duyulan fonun biriktirilmesini sağlayan bir araçtır. Bu yaklaşımda amortisman, yararlı ömrü süresince başlangıç sermayesinin korunmasını amaçlar. Enflasyon dönemlerinde iktisadi kıymetin yenileme değeri, kayıtlı bedelinden büyük olacağından, amortisman tutarları toplamı, kayıtlı bedelini

aşar ve yenileme değerine ulaşır (Yakup Çelebioğlu, 2005:24) Finans uzmanları genelde bu amortisman yaklaşımını benimsemektedirler.

1.5.4. Dağıtım Yaklaşımı

Dağıtım yaklaşımı, amortismanın duran varlığın elde edilmesi için katlanılan maliyetlerin, söz konusu varlıkların yararlı ömürleri boyunca kalan dönemlere dağıtılması esasına dayanır. Sadece TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı esas alındığında, dönemlere ait amortisman varlığın maliyet bedelinden varsa kalıntı değerinin çıkarılması sonucunda elde edilen tutarın, ekonomik ömre bölünmesi yoluyla hesaplanır (Hatipoğlu, 2012: 191). Bu yaklaşım, en çok bilinen ve kullanılan amortisman yaklaşımıdır. TMS'lere ve VUK'a göre, maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi, bu yaklaşıma göre yapılır.

1.6. AMORTİSMAN HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

İşletmelerin yıllık amortisman tutarlarını hesaplayabilmeleri için öncelikle, sahip oldukları varlıkların amortismanına tabi değerlerini tespit etmeleri gerekmektedir. Varlığın amortismanına tabi değeri tespit edildikten sonra, işletmeler, varlığın amortismanına tabi değerini varlığın faydalı ömrüne dağıtacak amortisman yöntemini belirlerler. Amortisman tutarlarının hesaplanmasında çok çeşitli yöntemler olmasına rağmen, bunlardan en yaygın olarak kullanılan dört yöntemi; değişmez yüzdeler (basit doğrusal yöntem, eşit tutarlı yöntem), azalan kalanlar, üretim tutarını esas alan ve yıl sayıları toplamı yöntemleri şeklinde sıralamak mümkündür.

1.6.1. Normal Amortisman Yöntemi

Yöntem, ismini varlığın kayıtlı değeri ile zaman ilişkisini gösteren grafiğin sabit eğimli bir doğru olması gerçeğinden alır. Normal amortisman yöntemi, farklı adlarda da anılmaktadır. Yöntem, basit doğrusal yöntem, eşit tutarlı amortisman yöntemi veya değişmez yüzdelerle amortisman yöntemi olarak da bilinir. Normal amortisman yönteminin temel mantığı, amortismanına tabi duran varlığın maliyet bedelinin, varlık için belirlenen ekonomik ömür içindeki hesap dönemlerine eşit olarak paylaşılması yoluyla gidere dönüştürülmesidir. Diğer taraftan, yöntem, duran varlıkta ortaya çıkacak değer azalışının her yıl sonunda belirlenen orana göre sabit olacağı esasına dayanır, varlığın ekonomik ömrü süresince her yıl eşit tutarda amortisman ayrılması şeklinde uygulanmaktadır. Normal amortisman yönteminin

yaygın şekilde kullanılmasında, yöntemin amortisman tutarlarının hesaplanmasını kolaylaştırması ve zaman kavramının duran varlığın kullanımında ön planda olması önemli rol oynamaktadır (Sevilengül, 2014: 355).

Eşit tutarlı yıllık amortisman tutarının hesaplanmasında, aşağıdaki formüllerden yararlanılmaktadır.

M = Maliyet bedeli

n = Ekonomik ömür

A = Yıllık amortisman tutarı

a = Amortisman oranı

K = Kalıntı değeri

Buna göre, yıllık amortisman tutarı formül kullanılarak hesaplanabilir.

$$A = \frac{M - K}{n}$$

Amortisman oranını bulmak için ise, 1 sayısı ekonomik ömre bölünür.

$$a = \frac{1}{n}$$

Örnek: Maliyet bedeli 102.400 TL olan ve 01.01.2019 tarihinde satın alınan bir duran varlığın kalıntı değeri 12.400 TL, ekonomik ömrü ise 5 yıldır. Amortisman tutarlarını hesaplayabilmek için, öncelikle amortisman oranının belirlenmesi gerekir.

VUK'a göre:

$a = \frac{1}{n}$ formülünden amortisman oranı

$a = \frac{1}{5} = 0,20$ şeklinde hesaplanır.

Bir sonraki aşamada ise yıllık amortisman tutarlarını hesaplamak için,

$A = M \times a$ formülünü kullanarak,

$A = 102.400 \text{ TL} \times 0,20 = 20.480 \text{ TL}$ bulunur.

Yapılan hesaplamalar sonucu bulunan amortisman tutarları Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2. VUK'a Göre Normal Amortisman Yöntemi

Yıllar	Amortismana Tabi Değer (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
1	102.400	20	20.480	20.480
2	102.400	20	20.480	40.960
3	102.400	20	20.480	61.440
4	102.400	20	20.480	81.920
5	102.400	20	20.480	102.400

TMS'ye göre:

$a = 1 / n$ formülüne göre amortisman oranı

$a = 1 / 5 = 0,20$ olarak hesaplanacaktır.

Bir sonraki aşamada ise yıllık amortisman tutarlarını aşağıdaki formülle hesaplamak mümkündür.

$A = M - K / n$ formülünde veriler yerine konulduğunda,

$A = 102.400 \text{ TL} - 12.400 \text{ TL} / 5 \text{ yıl}$

$A = 18.000 \text{ TL} / \text{yıl}$ olarak hesaplanacaktır.

Yapılan hesaplamalar sonucu bulunan dönemlere ilişkin amortisman tutarları Tablo 3'de gösterilmiştir.

Tablo 3. TMS'ye Göre Normal Amortisman Yöntemi

Yıllar	Amortismana Tabi Değer (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
1	90.000	20	18.000	18.000
2	90.000	20	18.000	36.000
3	90.000	20	18.000	54.000
4	90.000	20	18.000	72.000
5	90.000	20	18.000	90.000

Tablo 3'den anlaşılacağı gibi, duran varlık için ekonomik ömrü sonunda 12.400 TL kalıntı değer tahmin edilmiş olup, duran varlık için ayrılacak amortisman tutarı hesaplanırken, söz konusu bu kalıntı değer maliyet bedelinden çıkarılmış, geriye kalan tutar üzerinden varlığın tahmin edilen ekonomik ömrü olan 5 yıl boyunca eşit tutarlarda amortisman ayrılmıştır.

1.6.2. İtfa Fonu Esasına Göre Amortisman Yöntemi

Duran varlığa yapılan yatırım ile amortismanların toplamının belli bir faiz oranı çerçevesinde eşitlenmesini esas alan bir yöntemdir. Bu yöntemde ayrılan amortismanlar faizleriyle birlikte yatırım tutarına eşit olur. Amortisman tutarları ise, aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanır (Kaya, 2012: 223).

M= Maliyet değeri

K: Kalıntı değer

n = Ekonomik ömür süresi

A = Yıllık amortisman payı

I = Faiz oranı

$$A = (M - K) \times i / (1 + i)^n$$

Formüllerin uygulanması ile ilgili sayısal bir örnek aşağıda verilmiştir.

Bir duran varlığın maliyeti 102.400 TL, kalıntı değeri 2.400 TL, ekonomik ömrü 10 yıl ve yıllık faiz oranı % 15 olarak varsayılırsa, amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$A = (102.400 \text{ TL} - 2.400 \text{ TL}) \times 0,15 / (1 + 0,15)^{10}$$

$$A = 100.000 \text{ TL} \times 0,247$$

$$A = 24.700 \text{ TL}$$

1.6.3. Dalgalanma Gösteren Amortisman Ayırma Yöntemi

Bu yönteme değişken amortisman yöntemi de denir. Değişken amortisman yöntemi isminin kullanılmasının nedeni ise, değer kaybının farklılaşmasından dolayı, her hesap döneminde ayrılan amortisman tutarının değişiyor olmasıdır. Dalgalanma gösteren amortisman ayırma yöntemleri, amortisman hesaplamasında değişmez yüzdelerle amortisman ayırma yöntemlerinden farklı olarak, zaman yerine çalışma

süresini veya üretilen birim sayısını esas alırlar. Diğer taraftan, dalgalanma gösteren amortisman hesaplama yöntemlerinin, duran varlığın değerinde zamanla ortaya çıkacak değer kaybının belirlenmesinde, diğer yöntemlere göre daha gerçekçi olduğu savunulmaktadır. Buna neden olarak da diğer yöntemlerde varlığın kullanımını dikkate alınmazken gerek üretim miktarı gerekse çalışma süresi yöntemleriyle varlığın kullanımı ile üretilen ürün miktarı veya çalışma süresinin ilişkilendirilmesi gösterilmektedir (Sevilengül, 2014: 359).

1.6.3.1. Kullanımı Ya da Çalışma Süresini Esas Alan Yöntem

Duran varlığın değer azalışının belirlenmesinde çalışma süresini ya da üretim miktarı esas alan yöntemlerin uygulanması durumunda, dönemlere ilişkin amortisman tutarları varlığın kullanımına bağlı olarak değişiklik gösterecektir. Bu yöntemleri uygulayan işletmeler, amortisman tabi varlıklarının faydalı ömürlerini belirlerken, söz konusu varlıkların türlerine göre üretim kapasitesi, saat, km gibi değişkenleri dikkate alırlar. Bu yöntemleri uygulayacak işletmelerce kullanılan bir fabrika için üretim miktarının, motorlu bir taşıt için gidilen yolun esas alınması örnek olarak gösterilebilir. Bu yöntemde, amortisman tutarlarının hesaplanmasında aşağıdaki formülden yararlanılmaktadır (Sevilengül, 2014: 359).

M = Maliyet bedeli

K = Kalıntı değer

W t = Belli bir dönemdeki çalışma süresi

W = Duran varlığın çalışma süresi

A t = Belli bir dönem için hesaplanan amortisman tutarı

$A t = M - K / W \times W t$

Dalgalanma gösteren amortisman ayırma yöntemi ile eşit tutarlı amortisman ayırma yönteminin farkını açık bir şekilde gösterebilmek için, maliyet bedeli ve kalıntı değer bir önceki örnekle aynı kabul edilmiştir. Bu verilere ek olarak, varlığın toplam çalışma süresi yani ekonomik ömrü 80.000 saat ve dönem içindeki çalışma süresi de 10.000 saat olarak kabul edilmiştir. Buna göre söz konusu duran varlık için ilk yılda hesaplanan amortisman tutarı,

$$A - i = 102.400 \text{ TL} - 2.400 \text{ TL} / 80.000 \text{ saat} \times 10.000 \text{ saat}$$

$$A t = 12.500 \text{ TL} / \text{ saat olacaktır.}$$

1.6.3.2. Üretilen Birim Sayısını Esas Alan Yöntem

Üretilen birim sayısını esas alan yöntemde, duran varlığın (varsa) kalıntı değeri hariç maliyeti, işletmenin varlığın faydalı ömrü boyunca dönemler itibariyle gerçekleştirmeyi planladığı üretim miktarlarına dağıtılır. Yöntem, temelde çalışma veya kullanım süresi yöntemi ile aynıdır. Farklılık, amortisman tabi duran varlığın niteliğidir. Söz konusu duran varlık, bir üretim işletmesinin fabrikasında kullanılıyor ise, üretilen miktarı esas alan değişen oranlı amortisman yöntemini kullanmak daha rasyonel olacaktır (Sevilengül, 2014: 361).

Amortisman tutarını hesaplarken kullanılacak formül aşağıdaki gibi olacaktır.

M = Maliyet bedeli

K = Kalıntı değer

N t = Belli bir dönemde üretilen ürün miktarı

P = Duran varlıkla üretilebilecek ürün miktarı

At = Belli bir dönem için hesaplanan amortisman tutarı

$$A t = M - K / P \times N t$$

Konu bir örnek ile açıklanırsa,

Maliyet bedeli 102.400 TL, kalıntı değeri 2.400 TL olan bir makinenin toplam üretim kapasitesinin 400.000 adet olduğu ve ilk yılda da bunun 24.000 adetlik kısmının üretilmiş olduğu varsayılırsa;

Buna göre ilk yıl için amortisman tutarı;

$$A t = 102.400 \text{ TL} - 2.400 \text{ TL} / 400.000 \text{ adet} \times 24.000 \text{ adet}$$

$$A t = 6.000 \text{ TL} / \text{ adet olarak hesaplanacaktır.}$$

1.6.4. Azalan Tutarlarda Amortisman Ayırma Yöntemleri

Azalan tutarlarda amortisman ayırma yöntemleri, ilk yılda yüksek amortisman tutarlarına ulaşılmasına imkan sağlarken, sonraki yıllarda hesaplanan amortisman tutarlarının gittikçe azalması sonucunu doğurduklarından, hızlandırılmış amortisman yöntemi olarak da adlandırılırlar. Bu yöntemler yatırımların teşvik edilmesi için

geliştirilen amortisman hesaplama yöntemleri olarak kabul edilmektedir. Azalan tutarlarda amortisman ayırma yöntemleri hem muhasebenin kuramsal yapısı açısından geniş bir şekilde tartışılmakta hem de muhasebe uygulamaları içinde geniş bir uygulama alanı bulmaktadır. Bu yöntemlerin geniş uygulama alanı bulmasında, gelişen teknoloji ile ürünlerin hayat seyirlerinin kısalması önemli rol oynamaktadır. Zira, varlıklar fiziki olarak eskimediği halde, demode olma nedeniyle değerlerini kısa sürede kaybetmektedirler. Söz konusu yöntemler, duran varlıkların kullanıldıkları ilk hesap dönemlerinde daha fazla değer kaybına uğrayacağı varsayımına dayanır. Bu varsayımın sonucu olarak, duran varlıkların ilk hesap dönemlerinde maliyete olan katkısı daha fazla olacak, sonraki yıllarda ise, bu katkı varlıktaki değer kaybındaki düşüşe paralel olarak azalacaktır. Bunun nedeni, duran varlıkların ilk hesap dönemlerinde, bir başka deyişle, yeniyken daha verimli oldukları yönündeki görüştür (Güvemli, 1989: 9).

1.6.4.1. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Amortisman hesaplamasında kullanılan ikinci en yaygın yöntem azalan bakiyeler yöntemidir. Bu yöntemde, varlığın ilk yılda kayıtlı değerine sonraki yıllarda kalan değerine her yıl sabit bir amortisman oranı uygulanır. Böylelikle, yöntem etkisini ilk yıllarda yüksek, sonraki yıllarda düşük amortisman tutarı olarak gösterir. Azalan bakiyelerle amortisman hesaplama yönteminde, varlığın kayıtlı değerine her yıl uygulanacak olan sabit amortisman oranı aşağıdaki formülle bulunabilir.

M = Maliyet bedeli

n = Ekonomik ömür

a = Amortisman oranı

K = Kalıntı değer

$$a = \left(1 - \sqrt[n]{H/M} \right)$$

Formül, maliyet bedeli 102.400 TL, kalıntı değeri 24.300 TL ve tahmin edilen ekonomik ömrü 5 yıl olan bir duran varlık için amortisman oranının belirlenmesi için kullanıldığında, VUK'a göre amortisman tutarları Tablo 4'de olduğu gibi hesaplanacaktır.

Tablo 4. Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Tutar Tablosu

Yıllar	Amortismana Tabi Değer (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
1	102.400	40	40.960	40.960
2	61.440	40	25.576	66.536
3	35.864	40	14.745	81.281
4	22.119	40	8.847	90.128
5	12.272	-	12.272	102.400

Tablo 4’te, yıllık amortisman tutarı sütunu izlenecek olursa, her yıl ayrılan amortisman tutarının gittikçe azaldığı görülmektedir ki yöntemin temel özelliği de budur. Azalan bakiyeler yöntemi uygulanırken, normal amortisman yönteminde uygulanan amortisman oranı dikkate alınır ve 2 katı ile çarpılarak amortisman oranı hesaplanır.

1.6.4.2. Yıl Sayıları Toplamını Esas Alan Yöntem

Bu yöntemde, azalan bakiyeler yöntemindeki yaklaşım esas alınmıştır. Duran varlığın ekonomik ömrü boyunca ayrılan amortisman tutarları her yıl azalma eğilimi göstermektedir. Yöntemin uygulamasında, duran varlığın ekonomik ömrü içindeki hesap dönemlerinin sayısı toplanmakta, bu toplam amortisman oranının hesaplanmasında paydayı, içinde bulunulan hesap dönemi ise, payı oluşturmaktadır. Bu kesrin amortismana tabi değerle çarpılması sonucu, içinde bulunulan yıla ait amortisman tutarı hesaplanmaktadır. Yıl sayılarının toplamını belirlemek için, aşağıda verilen formülden yararlanmak mümkündür (Sevilengül, 2014: 362).

n: Ekonomik ömür

$$\text{Yıl sayıları toplamı} = n(n+1) / 2$$

Formülü, maliyet bedeli 102.400 TL, kalıntı değeri 12.400 TL ve faydalı ömrü 5 yıl olan bir maddi duran varlık için,

$$\text{Yıl sayıları toplamı} = 5(5+1) / 2$$

Yıl sayıları toplamı = 15 olarak hesaplanacaktır.

Buna göre yıllar itibariyle amortisman oranları ve hesaplanan amortisman tutarları, TMS esas alınarak Tablo 5’de olduğu gibi hesaplanacaktır.

Tablo 5. Azalan Tutarada Yıl Sayıları Toplamını Esas Alan Yöntem

Yıllar	Amortismana Tabi Değer (TL)	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
1	90.000	5/15	30.000	30.000
2	90.000	4/15	24.000	54.000
3	90.000	3/15	18.000	72.000
4	90.000	2/15	12.000	84.000
5	90.000	1/15	6.000	90.000

1.6.5. Artan Tutarlarda Amortisman Ayırma Yöntemleri

Artan tutarlarda amortisman ayırma yöntemleri, azalan tutarlarda amortisman ayırma yöntemlerinin tersine, giderek artan tutarlarda amortisman ayrılmasını öngörür. Söz konusu yöntemler, daha çok, değer kaybı ve buna paralel olarak maliyete katkısı da gittikçe artan duran varlıklar için, amortisman ayrılmasında kullanılmaktadır. Bu yöntemler, özellikle demiryolu işletmeleri ile meyve üretimi yapan işletmeler tarafından tercih edilmektedir. Diğer taraftan, artan tutarlarda amortisman ayırma yöntemleri, yeterli tutarlarda amortisman ayrılmasını geciktirmeleri ve maliyet artışlarını sonraki dönemlere aktarmaları gibi nedenlerle eleştirilmektedirler (Güvemli, 1989: 11).

1.6.5.1. Yıl Sayıları Toplamını Esas Alan Yöntem

Bu yöntemde, azalan bakiyeler yöntemindeki yıl sayıları toplamı yaklaşımı esas alınmıştır. Ancak, yöntem amortisman tutarlarını ilk dönemler yerine sonraki hesap dönemlerinde yüksek tutmayı amaçlar. Bir başka ifadeyle, duran varlığa ilişkin olarak hesaplanan amortisman tutarları yıllar itibariyle artış göstermektedir. Yöntemin uygulamasında, duran varlığın ekonomik ömrü içindeki hesap dönemlerinin sayısı toplanmakta, bu toplam amortisman oranının hesaplanmasında paydayı, içinde bulunulan hesap dönemi ise payı oluşturmaktadır. Bu kesrin amortismana tabi değerle çarpılması sonucu içinde bulunulan yıla ait amortisman tutarı hesaplanmaktadır. Yıl sayılarının toplamını belirlemek için yine,

Yıl sayıları toplamı = $n(n+1) / 2$ formülü kullanılabilir.

Formül, maliyet bedeli 102.400 TL, kalıntı değeri 12.400 TL ve faydalı ömrü 5 yıl olan bir maddi duran varlık için,

$$\text{Yıl sayıları toplamı} = 5 (5 + 1) / 2$$

Yıl sayıları toplamı = 15 olarak hesaplanacaktır.

Örnekte, varlığa ilişkin olarak kalıntı değer belirlendiğinden, amortisman tabi tutar, kayıtlı değerinden kalıntı değer çıkarılarak bulunur. Varlığın net değeri ise, varlığın kayıtlı değerinden bir başka ifadeyle maliyet bedelinden, amortisman tutarının çıkarılması ile ulaşılan değer olur. Bu yöntem kullanılarak amortisman hesaplandığında, söz konusu duran varlık için yıllar itibariyle ayrılması gereken amortisman tutarları Tablo 6'daki gibi olacaktır.

Tablo 6. Artan Tutarda Yıl Sayıları Toplamını Esas Alan Yöntem

Yıllar	Amortisman Tabi Değer (TL)	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
1	90.000	1/15	6.000	6.000
2	90.000	2/15	12.000	18.000
3	90.000	3/15	18.000	36.000
4	90.000	4/15	24.000	60.000
5	90.000	5/15	30.000	90.000

1.7. AMORTİSMAN KAYIT YÖNTEMLERİ

İşletmelerin maddi duran varlıkları için ayrılan amortisman tutarları, VUK'a göre, hesaplarda ayrıca gösterilmesi koşuluyla, ilgili oldukları duran varlıklardan doğrudan indirilerek veya pasifte bir karşılık hesabında toplanarak kayıt altına alınmaktadır. Türk Vergi Mevzuatında yer alan bu yöntemler, direkt ve indirekt yöntem olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklarda ise pasifte bir karşılık hesabında toplanarak kayıt altına alınmaktadır. Türk Vergi Mevzuatında yer alan bu yöntem indirekt yöntem olarak adlandırılır.

1.7.1. Direkt Yöntem

Bu yöntemde, işletmeler duran varlıklara ilişkin olarak hesapladıkları amortisman tutarlarını, doğrudan amortisman esas olan duran varlıkla aynı hesap

kalemünde izlerler. Bu yöntemin kullanılmasıyla, varlığın değeri o güne indirilmiş olur. Direkt amortisman yöntemi, işletmelerin finansal raporları açısından iki sakınca taşımaktadır (Tokay, 1999: 45).

- Varlığın elde edilme maliyeti kaybolur.
- Amortisman tutarı belirtilmediğinden ilgililerin amortisman tahminlerinin doğruluğu hakkında bir görüşe sahip olmaları ihtimali ortadan kalkar.

Örnek: 2018 yılında maliyet değeri 60.000 TL olan ve yönetim departmanında kullanılmak üzere alınan bir bilgisayara normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılacaktır. Amortisman süresi 5 yıl olarak belirlenmiştir. Buna göre direkt yöntemle göre ilk yıl ayrılacak olan amortisman tutarının hesaplanması ve kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Amortisman oranı} = 1 / 5 = 0,20$$

Amortisman tutarı = 60.000 TL x 0,20 = 12.000 TL (5 yıl boyunca her yıl ayrılacak tutar)

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	12.000
255 DEMİRBAŞLAR	12.000
Amortisman gideri nedeniyle	

B	255 Demirbaşlar	A
60.000		12.000

Bilançoda amortisman tutarının görünümü aşağıdaki gibidir.

"A" İşletmesi		
AKTİF	31.12.2018 Tarihli Dönem Sonu Bilançosu	PASİF
1. Dönen Varlıklar		3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
2. Duran Varlıklar		4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
Maddi Duran Varlıklar	48.000	5. Öz kaynaklar
Demirbaşlar	48.000	

2018 yıl sonuna ait bilançoda da görüldüğü gibi, bilgisayarın 2018 yılındaki değeri ayrılan amortisman tutarı kadar azalmıştır. 2019 yılı amortisman tutarı kaydı yapıldıktan sonra, 2019 yılına ait bilançoda değeri 36.000 TL olacaktır. Dolayısıyla, ilgili duran varlığın maliyeti bu şekilde bir azalış seyri göstererek, 5. yıl sonunda sıfırlanmış olacaktır.

Bu yöntemde amortisman tutarı, doğrudan ilgili varlığın maliyetinden düşüldüğünden, birikmiş amortismanla ulaşılamaz ve ilgili varlığın satın alma değeri ilk yıl sonunda amortisman ayrıldıktan sonra bilançoda yer almaz.

1.7.2. Endirekt Yöntem

İşletmeler, sahip oldukları duran varlıklar için hesapladıkları amortisman tutarlarının muhasebeleştirilmesinde endirekt yöntemi seçtiklerinde, amortisman tutarlarını izleyebilmek için, ayrı bir hesap kullanırlar. Bu yöntemde hem duran varlıkların maliyet bedelini hem de söz konusu duran varlıklar için hesaplanan amortismanların toplam tutarının izlenmesi mümkündür. Bir başka ifadeyle, varlığa ilişkin amortisman tutarlarını gösteren hesap, varlığın maliyetiyle ele alındığında, duran varlığın net defter değeri elde edilir. Diğer taraftan, amortisman tutarlarının izlenmesi için kullanılan ilgili hesap sayesinde hem ilgili duran varlığın maliyetini hem de bu maliyetin dönemler itibariyle gidere dönüşen kısmını görmek mümkün olur. Yöntemle birlikte, varlığın hizmet potansiyelindeki azalmayı tespit etmek mümkün olduğundan, varlığa ilişkin yenileme kararlarında finansal durum ile bilanço verilerini karşılaştırma imkanı ortaya çıkar. İşletmeler, maddi duran varlıklara ilişkin amortisman uygulamalarında hem varlığın maliyetini hem de bu maliyetin gidere dönüşen kısmının açıkça görülmesine olanak sağladığından, endirekt kayıt yöntemini tercih etmektedirler (Tokay, 1999: 46).

Örnek: 2018 yılında maliyet değeri 60.000 TL olan ve yönetim departmanında kullanılmak üzere alınan bir bilgisayara, normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılacaktır. Amortisman süresi 5 yıl olarak belirlenmiştir. Buna göre endirekt yönteme göre ilk yıl ayrılacak olan amortisman hesaplaması ve kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Amortisman oranı } 1 / 5 = 0,20$$

Amortisman tutarı $60.000 \text{ TL} \times 0,20 = 12.000 \text{ TL}$ (5 yıl boyunca her yıl ayrılacak tutar)

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	12.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	12.000
Amortisman gideri nedeniyle	

B	255 Demirbaşlar	A
60.000		

B	257 Birikmiş Amortismanlar	A
	12.000	

Bilançoda amortisman tutarının görünümü ise aşağıdaki gibidir.

"B" İşletmesi		
AKTİF	31.12.2018 Tarihli Dönem Sonu Bilançosu	PASİF
1. Dönen Varlıklar		4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
2. Duran Varlıklar		3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
Maddi Duran Varlıklar	60.000	5. Özkaynaklar
Demirbaşlar	48.000	
Birikmiş Amortismanlar	(12.000)	

2018 yıl sonuna ait bilançoda da görüldüğü gibi, bilgisayarın 2018 yılındaki değeri, ayrılan amortisman tutarı kadar azalmamış, ilk alış değeri ile bilançoda gösterilmiştir. 2019 yılı amortisman tutarı kaydı yapıldıktan sonra, ilgili varlık yine ilk alış bedeli ile bilançoda görünecek olup, söz konusu makineye ait birikmiş amortisman tutarı indirim unsuru olarak bilançoda yer alacaktır.

Amortisman tutarı, doğrudan ilgili varlığın bedelinden düşülmeyip, ayrı bir amortismanı temsil eden hesapta izlendiğinden, ilgili varlığın bilançoda hem maliyet bedeline hem de birikmiş amortismanlara yer verilir.

1.8. AMORTİSMANA TABİ OLAN DURAN VARLIKLAR

Genel olarak işletmelerin varlık yapısında önemli bir yer tutan duran varlıklar için farklı tanımlar yapılabilir. Bu tanımlardan birine göre işletmelerin amaçlarına ulaşmak için gerçekleştirdikleri faaliyetlerde devamlı olarak kullandıkları aktif

değerlere duran varlıklar denir. Duran varlık ve amortisman kavramları birbirlerini tamamlayan iki kavramdır. Bir başka ifadeyle, bir varlığın amortisman konu olabilmesi için, duran varlık niteliğine sahip olması gerekmektedir. Ancak, tüm duran varlıkların da amortisman konu olması mümkün değildir (Öztürk ve Özer, 2001: 219).

1.8.1. Maddi Duran Varlıklar

İşletmeler, faaliyetlerini sürdürebilmek, mal hizmet üretmek veya kiraya vermek üzere sektörlere göre farklılık arz eden büyüklüklerde fiziki varlıklara gereksinim duyarlar. İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmek, mal ve hizmet üretebilmek, kira geliri elde etmek ya da yönetim faaliyetlerini sürdürebilmek amacıyla elde ettiği fiziki varlıklar, işletmeye bir yıldan uzun süre fayda sağlayacak ise, MDV'ler grubu olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu fiziki varlıklar, arazi ve arsalar hariç belirli bir hizmet süresine sahiptir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre, işletmelerin sahip oldukları herhangi bir varlığın bu bölümdeki hesaplarda yer alması için;

- Maddi bir yapıda olması,
- İşletmenin mal ve hizmet üretiminde devamlı kullanmak ya da kiraya vermek amacıyla alınmış olması,
- İşletmenin faaliyetleri devam ettiği takdirde satılmasının düşünülmemesi,
- Özel durumlar dışında, 1 yıldan daha uzun bir ömre sahip olması gerekir.

VUK'un 269. maddesinde: "İktisadi kıymetlere ait bilumum gayrimenkullerin, gayrimenkullerin mütemmim cüzü ve teferruatının, tesisat ve makinelerin, gemiler ve diğer taşıtların, gayri maddi hakların maliyet bedeli ile değerlendirileceği" ifade edilmiş ve inşa edilen binalarda ve gemilerde imal edilen makine ve tesisatta, bu varlıkların inşa ve imal giderlerinin elde etme maliyeti olarak kabul edileceği belirtilmektedir.

TMS 16'da maddi duran varlıklar, işletmelerin faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla edinilen ve bir dönemden fazla yararlanılması düşünülen, fiziki varlıklar olarak tanımlanabilir. Maddi duran varlık için yapılan bu tanım, maddi duran varlıkların, işletmenin mülkiyetinde bulunması, fiziki yapıya sahip olmaları, bir faaliyet döneminden uzun süre işletmeye hizmet edecek nitelikte olmaları ve işletme faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla edinilmiş olmaları gerekliliğini ortaya

koymaktır. İşletmeler açısından amortismanına tabi tutulabilecek maddi duran varlıkları, aşağıdaki başlıklar altında incelemek mümkündür (Onay, 2016: 13).

i. Arazi ve Arsalar

250 Arazi ve Arsalar hesabında izlenir.

Arazi; işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere, belediye sınırları dışında kalan tarım çalışmalarına ayrılmış veya bölümlenerek arsa olarak da değerlendirilebilen elverişli toprak parçalarıdır.

Arsa; kasaba, köy ve şehir gibi yerleşim yerleri (belediye sınırları dahilinde) sınırları içerisinde bina, fabrika vb. yapıların inşası için uygun, ayrılmış toprak parçalarıdır. Arazi ve arsalar elde edilme maliyeti üzerinden hesabın borç; üzerine bina, fabrika vb. yapıların tesisi durumunda ya da elden çıkarıldığında alacak tarafına kaydedilir. Arazi ve arsaların edinimi esnasında satıcıya ödenen fiyat dışında oluşan; emlak hizmet komisyonu, yasal masraf, avukatlık ücretleri vb. masraflar ile arsa ve arazinin kullanıma hazır hale gelmesi için, yapılan diğer tüm masraflar da satın alma fiyatına eklenir (Tuğay, 2013: 172).

ii. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri hesabında izlenir.

İşletme faaliyetlerinin gerçekleşmesini kolaylaştırmak veya sağlamak amacıyla yerüstünde ve yeraltında meydana getirilen kütle, hacim ve alanlar yeraltı yerüstü düzenlerini oluşturur. Yeraltı ve yerüstü düzenlerine köprü, yol, park, tünel, bölme, sarnıç, iskele, kanal, bent, baca vs. örnek verilebilir. İnşa edilen, ettirilen veya satın alınan, yerüstü ve yeraltı düzenleri bu hesabın borç, hizmet dışı kalması veya satılması durumunda, alacak tarafına kaydedilir (Bilici, 2006: 290). Ancak yeraltı ve yerüstü düzenlerinin yapımı tamamlanıncaya kadar yapılan harcamalar, “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabına kaydedilir ve bu hesapta oluşan maliyet tutarı, yapım tamamlanınca “251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri” hesabına devredilerek aktifleştirilir.

iii. Binalar

252 Binalar hesabında izlenir.

Arsa veya arazilerin üzerine inşa edilen ve işletme faaliyetlerinde kullanılan yapılar, bina olarak adlandırılır. Binalar, işletme faaliyetlerinde idare binası, fabrika,

depo gibi yerler olarak kullanılırlar. Bina kavramı avlu, bahçe gibi bütünleyici parçaları da kapsar. Binalar genellikle idari işlemlerin ve üretim faaliyetlerinin yapıldığı yerler olarak tanımlanmakta ve üzerinde buldukları arsalarıyla birlikte satın alınmaktadırlar. Ancak, arazi ve arsaların faydalı ömürleri sınırsız olarak kabul edildiği için, amortisman tabi değildir. Bu nedenle, bina ile arsanın ayrılmaz bir bütün kabul edilmesi şartıyla, bina ve arsa tutarlarının toplamından amortisman hesaplanması gerekmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı amortisman süresini betonarme binalarda 50 yıl, inşaat şantiye binaları ve prefabrik yapılarda ise, 10 yıl olarak tespit etmiştir (Bilici,2006: 292).

iv. Tesis, Makine ve Cihazlar

253 Tesis, Makine ve Cihazlar hesabında izlenir.

Üretimde amaçlı kullanılan, her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve söz konusu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (konveyör, forklift vb.) izlendiği hesaptır. Bu hesap, kullanım amaçlarına ve makine çeşitlerine göre bölümlenebilir.

Tesis: Bir makinenin ürettiği enerjiyi ileten, dağıtan veya bir makinenin gördüğü işi aktarım yapabilen, makineler arasındaki düzeni sağlayan (su, buhar, elektrik, telefon, ısıtma, nemlendirme, yangın tesisleri gibi) varlıklardır.

Makine: Otomatik olarak maddelere biçim verebilen veya biçimlerini değiştirebilen, yer altından çıkaran, enerjiyi harekete dönüştüren veya enerji alıcısının hareketlerini iş gören diğer parçaya ileten (dikiş makinesi, matkap, torna, baskı makinesi vb.) aygıtlardır.

Cihaz: Birkaç aletin uygun biçimde birbirine eklenmesiyle oluşan ve bazı işlemlerin yapılmasını sağlayan (röntgen cihazı, gaz ölçme cihazı vb.) varlıklardır.

v. Taşıtlar

254 Taşıtlar hesabında izlenir.

Bu hesap, işletme veya müşterilere ait stokların, işletme çalışanlarının veya yolcuların taşınmasına yarayan tüm taşıma araçlarının (otobüs, otomobil, kamyon, lokomotif, uçak, hava hattı, gemi vb.) izlendiği hesaptır.

Taşıtlar, işletme faaliyetlerinde, ulaştırma sektöründe veya hizmet üretimi amacıyla kullanımda olan tüm taşıt araçlarının izlendiği hesaptır. Taşıtlar hesabı, bir

taşıtın satın alınarak işletme bünyesine katılması işlemi olduğunda borç kaydı ve kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle elden çıkarılması veya üçüncü kişilere satılarak aktiften çıkarılması durumunda, alacak kaydı yapılarak muhasebeleştirilir. Ancak, ulaştırma sektöründe, asıl üretimde kullanılan taşıtların toplam tutarı, finansal tablo dipnotlarında gösterilir. Taşıtlar, kayıtlı değeri üzerinden muhasebeleştirilirler. Bir taşıtın maliyeti, alış bedeli, gümrük vergisi (ithal edildiyse), taşıma gideri, taşıma sırasında sigorta gideri, taşıt alım vergisi ve alımla ilgili diğer giderlerden oluşur (Cemalcılar, Benligiray ve Sürmeli, 2004: 202).

KDV Kanunu'na göre, "Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletmek amaçlı kullandıkları araçları hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV indirim konusu yapılamaz. İndirim konusu yapılmayan bu tutar, işletme aktifine alınan Taşıtlar hesabının borcuna kaydedilerek taşıtların maliyeti arttırılır."

vi. Demirbaşlar

255 Demirbaşlar hesabında izlenir.

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi varlıkların izlendiği hesaptır. Demirbaşlar; satın alınma veya işletme tarafından imal edilip aktifleştirilme sırasında borç, elden çıkarılması ve satılması durumunda, alacak kaydı yapılarak muhasebeleştirilir. Ancak, yukarıdaki tanımda belirtilen özelliklere sahip olmakla birlikte, VUK'un tanıdığı yetki ile maliyeti (2019 yılı için) Kanundaki 1.200 TL sınırı altında kalan demirbaşlar, bu hesaba alınmadan doğrudan gider olarak kaydedilebilirler. Bu tür demirbaşlar ayrıca "Nazım Hesaplara" alınarak muhasebe içi izlemeye tabi tutulabilir (Cemalcılar, Benligiray ve Sürmeli, 2004: 204).

vii. Diğer Maddi Duran Varlıklar

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabında izlenir.

Bu hesap, Tekdüzen Hesap Planında farklı niteliklere sahip bazı varlıklar için ayrı defteri kebir hesaplarının olmaması nedeniyle kullanılmaktadır. Bu varlıklara; zirai işletmelerdeki hayvanlar, meyve ve orman ağaçları, işletme kitaplığında bulunan kitaplar, modeller ve kalıplar örnek gösterilebilir.

Maddi duran varlıklar satın alma, inşa, imal veya devir bedelleriyle borçlandırılır. Satılan, devredilen, kullanma yeteneğini kaybedenler ise alacak kaydı yapılarak hesaplardan çıkartılır (Aydın, 2016: 9).

viii. Birikmiş Amortismanlar

Maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarlarının, kullanıldıkları süre içinde hesaben yok edilmesini sağlamak amacıyla kullanılan, pasif karakterli düzenleyici bir hesap olup, 257 Birikmiş Amortismanlar hesabında izlenir.

Duran varlık maliyetinin, dönemlere gider olarak dağıtılmasına amortisman denir. Duran varlıklarda ortaya çıkan değer azalışlarının dönemler itibariyle hesaplanıp, maliyetlerinden indirilmesine de amortisman işlemleri denir ve bu işlemler “Birikmiş Amortismanlar” hesabında izlenir.

Hesaplanan amortisman tutarları, ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Satılan, devredilen, kullanma yeteneğini kaybedenler ise “Birikmiş Amortismanlar” hesabına borç, ilgili varlık hesabına da alacak kaydedilir.

1.8.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Duran varlıklar hesap sınıfında yer alan maddi olmayan duran varlıklar, işletmeye belirli yasal haklar ve rekabet edici avantajlar sağlayan, fiziki karakter taşımayan varlıklardır.

“Gayri maddi haklar; arama, işletme, imtiyaz hakları ile ruhsatları, ihtira beratı, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle, gizli bir formül veya bir üretim yöntemi üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı ve telif hakları.” olarak sayılmıştır (VUK 70. madde).

TMS 38’e göre ise, MODV, işletmenin çeşitli şekillerde kullandığı ya da yararlanmayı beklediği, herhangi bir fiziki varlığa sahip olmayan aktifleştirilmiş giderler ile yasalarca korunan haklardan oluşmaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Fiziki bir yapıya sahip değildirler.
- İşletme faaliyetlerinde bir yıldan fazla süre kullanırlar.

- Kullanılmaları sonucunda işletmenin gelirlerinde artış doğuran birtakım haklarla, işletmeye ticari fayda sağlayan haklar, imtiyazlar ve üstünlüklerden oluşmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde işletmeler bu değerlerini, 26 nolu ana hesap grubunun altındaki Haklar, Şerefiye, Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri, Özel Maliyetler, Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Birikmiş Amortismanlar ve Verilen Avanslar hesaplarında izlerler.

i. Haklar

İşletmenin belli bir bedel ödeyerek elde ettiği imtiyaz, patent, lisans ticari marka ve unvan gibi yasal tasarrufları ile kamu otoritesinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma yararlanma gibi yetkiler nedeniyle yaptığı harcamalar haklar başlığı altında ele alınmaktadır. İşletmeler haklar için katlandıkları maliyetleri kullanım süresi içinde yok ederler. Yararlı ömür süresinin tespit edilememesi durumunda, bu süre beş yıl olarak kabul edilir (Cemalcılar, Benligiray ve Sürmeli, 2004: 205).

ii. Şerefiye

İşletme devredilirken ortaya çıkan maliyetlerle, işletmenin rayiç bedelle hesapladığı gerçek varlıklarının tutarı arasında oluşan farka şerefiye denir (Bilici, 2006: 294).

iii. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

İşletmelerin kurulması, faaliyet alanını genişletebilmek için yeni şubeler açılması veya işlerin sürekli genişletilmesi için yapılan ve buna karşılık maddi bir değer katmayan giderlerdir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin iki temel unsuru vardır:

- İşletmeler tarafından kuruluş veya genişletilme amacıyla yapılmalıdır.
- Yapılan gidere karşılık herhangi bir değer artışı söz konusu olmamalıdır.

Kuruluş ve örgütlenme giderlerine ilişkin amortisman uygulamasında, amortisman döneminin belirlenmesinde iki görüş esas alınır. İlk görüş, bu giderlerin yapıldıkları yıldan itibaren amortisman ayrılmaya başlanması yönünde olup, ikinci görüş ise işletmenin kuruluşunun tamamlandığı hesap döneminden itibaren amortisman ayrılmaya başlanması yönündedir.

iv. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

İşletmede, yeni teknolojilerin ve bunların sonucu olarak yeni ürünlerin oluşturulması veya mevcut ürünlerin geliştirilmesi için yapılan giderlerdir.

v. Özel Maliyetler

İşletmelerin, uzun vadeli kira sözleşmeleri ile kiraladıkları gayrimenkullerde faaliyetlerini sürdürebilmek amacıyla yaptıkları değişiklikler ve eklere ilişkin giderlerdir. Söz konusu gayrimenkullere ilişkin normal bakım-onarım ve temizlik giderleri kapsam dışındadır. Özel maliyetler, gayrimenkullerin değerini artırır nitelikte olup, kira sözleşmesinin bitiminde bedelli ya da bedelsiz olarak gayrimenkul sahibine bırakılır. Tanımda özel maliyetlere ilişkin dört temel özellik dikkat çekmektedir. Bu özellikler (Bilici, 2006: 296).

- Gayrimenkullerin kirayla tutulmuş olması,
- Yapılan giderlerin gayrimenkulün değerini artırması,
- Yapılan giderlerin kapsamlı bakım-onarım ve temizlik giderlerini kapsamaması,
- Yapılan giderler sonucunda ortaya çıkan değer artışlarının kira süresi sonunda gayrimenkulün sahibine bırakılmasıdır.

Özel maliyet bedellerinin itfası VUK'da düzenlenmiş olup, gayrimenkullerin ve gemilerin değerlerini artıran özel maliyet bedellerinin kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği, ancak, kira süresi dolmadan kiralanan iktisadi varlığın boşaltılması durumunda, itfa edilmeden kalan giderlerin kiralanan varlığın boşaltıldığı yılda tek bir seferde gider yazılacağı hüküm altına alınmıştır.

1.8.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

TMS'ye göre, iktisadi kıymet niteliğinde olmakla beraber, maddi ve maddi olmayan duran varlıklardan farklı özellikler içermesi nedeniyle bu kıymetler bilanço aktifine özel tükenmeye tabi varlıklar grubu olarak kaydedilir. Özel tükenmeye tabi varlıklar, belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan, üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan giderlerdir. Maden arama çalışmaları sonucunda yapılan harcamalar, özel tükenmeye tabi varlık olarak adlandırılır.

VUK'a göre ise, "İşletme nedeniyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Hazine ve Maliye ve Ticaret ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek oranlar üzerinden yok edilir" denmektedir (Uyar, 2014: 95).

Kanunda imtiyaz bedeli, imtiyaz harcı, damga resmi gibi harç ve resimleriyle birlikte imtiyazın elde edilebilmesi için düzenlenmesi gereken topografik haritaların oluşturulması, maden alanına gönderilen fen memuru ve maden mühendislerinin günlükleri ve yol harcamaları gibi masrafları ifade eder. Maliyet bedeli ise, imtiyaz sahibinin maden imtiyazına sahip olabilmesi için yaptığı tüm masrafların toplamı anlamına gelir. Maden araştırması yapabilmek için alınan arazi ve arsaların elde etme bedellerinin maliyet bedeline dahil edilmesi zorunludur. (Akpınar, 2012: 1).

$$\text{Amortisman tutarı} = \frac{\text{İmtiyaz veya maliyet bedeli}}{\text{Görünür veya muhtemel rezerv}} \times \text{Yıllık istihsal}$$

Amortisman hesaplanırken, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın incelemesi sonucu tahmini rezerv miktarını belgelendirilmesi durumunda yukarıdaki formülü uygulamak mümkündür. Tahmini rezerv miktarının bilinmemesi durumunda ise amortisman ayrılmaz.

Amortisman kelimesinin yerine özel tükenmeye tabi varlıklar için "tükenme payı" ifadesi kullanılır. VUK, hazırlık, arama ve geliştirme sürelerinin ve toplam giderlerinin değişebilir olması nedeniyle özel tükenmeye tabi varlıklar için amortisman oranı belirlenmemiştir. Bu yöntemde imtiyaz bedeliyle birim maliyet veya tahmini rezerv miktarı arasındaki oransal ilişki değerlendirilir (Bulca, 2009: 26)

VUK'a göre, işletmelerin inisiyatifleriyle amortisman oranı belirlemeleri olanaklı değildir. Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Ticaret ve Sanayi Bakanlığı, amortisman oranının tespitinde tahmini maden rezervini ve işletme olanaklarını dikkate alarak belirlemektedir (Bulca, 2009: 251).

Özel tükenmeye tabi varlıklar sınırlı bir ömre sahiptir. Bunun nedeni tümüyle tüketilebilen ya da belirli bir maddi varlıkla ilgili olan varlıklar adına yapılan üretim faaliyetlerinin zaman ve yoğunluğudur (Çelik,2009:23).

i. Arama Giderleri

Maden arama sonucu yapılan giderlerin izlendiği hesaptır. Maden yatağının giriş noktalarının saptanması ve işletmeye elverişli olup olmadığının belirlenmesi için, maden yatağının işletmeye aktifine girmeden önce yapılan arama giderleri ile petrol araştırmasıyla ilgili olarak arazinin yerden ve havadan incelenmesine ve gerekli işlem, deneyim ve jeolojik bilgi almak amacıyla yapılan sondaj giderleri gibi yapılan harcamalar bu hesapta izlenir.

ii. Hazırlık ve Geliştirme Giderleri

Maden yatağına ulaşmak için arazi üzerindeki genel kütlenin kaldırılması veya maden yatağına ulaşmak amacıyla yeraltı ve yerüstünde sürekli bir bağlantı kurmak gerek araçların gerekse insanların gidip gelebilmesi veya cevherin taşınabilmesi amacıyla açılacak olan yol giderleriyle, petrol işlemlerinden kuyu açma, derinleştirme vb. işlemlere hazırlık için yapılan nakliye, işçilik, yakıt vb. giderlerinin izlendiği hesaptır (Bulca,2009: 25).

iii. Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Özel tükenme tabi kalemi içerisine girmeyen diğer varlıklar bu hesaba kaydedilir.

iv. Birikmiş Tükenme Payları (-)

Bu grup içerisinde ele alınan kalemler tükenme payı ayrılarak itfa edilmektedir.

v. Verilen Avanslar

Özel tükenmeye tabi varlık grubu içerisinde yer alan kalemler için ödenen avansların izlendiği hesaptır.

1.8.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

İşletmelerin sahip olduğu gayrimenkuller genellikle; üretimde, mal ve hizmet tedarikinde veya idari amaçlarla kullanılır. İşletmenin bu MDV'lerden sağladığı gelir ve bu varlıklar nedeniyle katlandığı giderler, işletmenin faaliyet nakit akımlarının

içinde oluşur. İşletmeler yatırım amaçlı gayrimenkulleri, kira, sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutarlar.

TDMS’de gayrimenkuller; arsalar ve araziler hesabı ile binalar hesabında izlenmektedir. TDMS’de YAG’lerin izlendiği bir hesap bulunmamaktadır.

VUK’da ayrıca yatırım amaçlı gayrimenkulden bahsedilmemiştir.

TMS 40’a göre YAG’ler kira geliri, sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek için sahibi veya kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir. VUK’un aksine mal ve hizmet tedarikinde, idari amaçlarla veya satılmak amacıyla kullanılmaz. Bu grupta sayılabilecek örnekler;

- Uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde bulundurulmuş arsalar,
- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar,
- İşletmenin sahip olduğu ve birden fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar,
- Birden fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş binalar. Örneğin, Türk Telekomünikasyon A.Ş.’nin PTT ile yaptığı ortak kullanım sözleşmesi gereği, PTT tarafından kullanılan arsa ve binalar da olduğu gibi.

İKİNCİ BÖLÜM

DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMALARININ VERGİ MEVZUATINA GÖRE İNCELENMESİ

Vergi mevzuatında amortismanlar esas olarak VUK'da açıklanmıştır. Bu Kanunda amortismanın konusu, neveleri, hesaplama şekli konularında geniş hükümler yer almaktadır. Bunun yanı sıra amortismanla ilgili hükümlere Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında da kazançların tespiti ile ilişkileri oranında yer verilmiştir.

Aşağıda, önce VUK hükümleri, sonra da Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarındaki hükümler, prensipler yönünden ele alınmıştır.

2.1 VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ

VUK'un 313-330. maddeleri, amortismanlarla ilgili temel konulardan bahsetmektedir. Kanunun sistematığına göre, ilk bölümde mevcutlarda amortisman başlığı altında kullanılacak amortisman yöntemlerinden bahsedilmiştir. İkinci bölümde, ilk tesis giderleri, peştamallıklar ve özel maliyet bedellerinin itfasından bahsedilmektedir. Üçüncü bölümde ise, özel haller başlığı altında amortisman tabi varlıkların satılması ya da sigorta tazminatı alınması durumları hükme bağlanmıştır. Bu bölümde emtia sigorta tazminatından da bahsedilmekte ise de konumuzu ilgilendirmediğinden üzerinde durulmayacaktır.

2.1.1. Amortismanın Konusu

VUK'un 313. maddesinde: "İşletmede birden çok yıl kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya veya değerinden düşmeye maruz kalan gayrimenkullere, gayrimenkullerin bütünleyici parçaları ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısmındaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman konusunu ifade eder." şeklinde açıklanmıştır.

2019 yılı için değeri 1.200 TL'yi aşmayan şerefîyeler ile işletmede faaliyet gösteren ve yine söz konusu tutar altında kalan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar doğrudan doğruya gider yazılabilir. Görüldüğü üzere, amortismanın konusu işletmede kullanılmak amacıyla elde bulundurulmuş ve yararlı ömrü sonunda değerleri amorti edilen ekonomik değerlerden oluşur (Özkan, 1992: 20).

2.1.2. Amortisman Ayrılmasının Şartları

VUK'a göre, amortisman uygulanması için varlığın duran varlık olarak adlandırılması yeterli olmayıp, kanunda belirlenen birtakım şartları yerine getirmesi gerekir. Bu şartlar aşağıda sıralanmıştır (Gündüz ve Perçin, 1997: 10).

i. İşletme envanterine kayıtlı olması

VUK'da aktife girme ifadesinin tanımı yapılmamakla birlikte, amortisman uygulamasının varlığın aktife girdiği tarihten başlayacağı ifadesi yer almaktadır. Bununla birlikte vergi denetleyicilerine göre aktife girme kavramı duran varlığın elde edilerek envantere kaydedilmesi ve kullanılmaya hazır halde olması şeklinde ifade edilir. Buradan anlaşıldığı üzere, varlığın amortismanına tabi olabilmesi için işletme aktifine girmesinin yanında kullanıma hazır olmalıdır. Danıştay'a göre aktife girişte kayda alma ve edinme eylemlerini yeterli görmektedir (Özel, 2001: 13).

ii. Eskime, aşınma veya değerden düşmeye tabi olması

Amortisman uygulamasının diğer şartı; VUK'un 313. maddesinde belirtilmiş olup, bu şart amortisman uygulamasına konu olacak varlıkların eskimeye, aşınmaya ve değerinde azalmaya maruz kalmalarıdır. Bir varlık teknolojik gelişmeler nedeniyle hiçbir eskime ve aşınmaya maruz kalmadan demode olabilir, fiilen kullanılamaz hale gelebilir veya değer azalışına uğrayabilir (Gündüz ve Perçin, 1997: 12).

Bu durumda eskime, aşınma ve değerinde düşmeye maruz kalan varlıklar için amortisman ayrılması gerekmektedir. Kanunda varlıkların değer azalışına maruz kalmaları yeterli görülüş, değer azalışının fiilen gerçekleşmiş olması zorunlu tutulmamıştır. Yani, iktisadi kıymette değer azalışı yoksa bile, Kanunda belirtilen orana göre amortisman ayrılabilmesidir. Hiçbir şekilde eskime, aşınma veya değer azalışına maruz bulunmayan boş arsa ve araziler için ilgili Kanun gereği amortisman hesaplanması mümkün değildir (Altınbaş, 1998: 116).

iii. İşletmede birden çok yıl kullanılması

VUK'a göre, amortisman uygulanabilmesi için söz konusu kıymetlerin işletmede birden çok yıl kullanılabilir olmasıdır. Kanunda birden çok yıl kullanma ifadesiyle, iktisadi kıymetin yararlı ömür süresinin bir yıldan fazla olması anlatılmak istenmektedir. İşletmelerde birden çok yıl kullanılma olanağı olmayan kıymetler tutarlarına bakılmadan ait olduğu dönemde doğrudan gider yazılır. Yani sadece

işletmelerde birden çok yıl kullanılacak olan varlıklar için amortisman ayrılması mümkündür.

iv. Değerinin belli bir tutarın üzerinde olması

İşletmede kullanılan ve değeri VUK Genel Tebliği ile belirlenen tutarın (2019 yılı için 1.200 TL ve üzerinde olan) varlıklar için amortisman ayrılması gerekir. Bu tutarı aşmayan şerefiyeler ile işletmede kullanılan ve değeri yukarıda belirtilen tutarı aşmayan varlıklar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılır. İktisadi ve teknik yönden bütün olarak kabul edilen varlıklarda bu tutar birlikte dikkate alınır (Güvemli, 1989: 18).

2.1.3. Amortisman Tabi Değerin Tespiti

VUK, sabit kıymetlerin amortisman uygulamasına esas olacak bedellerini, bunların aynı Kanunun değerlendirme hükümlerine göre bulunacak değerleri olarak belirlemiştir. Bu cümleden olmak üzere, sabit kıymetlerin amortisman matrahları maliyet bedellerinden ibarettir. VUK'un 269, 273 ve 277. maddelerinde:

- “Gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi haklar,
- Alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya,
- Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedelleriyle değerlendirilir.” şeklinde açıklanmaktadır.

Ayrıca VUK'un 298. maddesinde, amortisman konusu iktisadi kıymetler yeniden değerlendirme konusu yapılırsa, amortisman yeniden değerlendirilmiş bedel üzerinden ayrılır. Burada ilgili duran varlıkların maliyet bedelini oluşturan kalemlerin doğru bir şekilde belirlenmesi önem taşımaktadır. Çünkü, maliyet bedeli, ayrılacak amortisman giderinin belirlenmesine doğrudan etki edecektir. Birinci bölümde duran varlıkların elde edilme maliyetlerine hangi kalemlerin gireceği açıklanmıştır. Açıklamalara göre, satın alma, imal-inşa yolu ile elde edilen duran varlıkların maliyet bedellerine; satın alma bedeli montaj ve nakliye giderleri, gümrük vergileri, binanın yıkılma giderleri, arazinin tesviye giderleri ve finansman giderleri girmektedir. Bu değerlerin ilavesi ile bulunan değer, duran varlığın maliyet değerini ve aynı zamanda amortisman tabi değerini oluşturmaktadır (Aslan, 2011: 90).

2.1.4. Amortisman Dönemi Başlangıcı

Amortisman süresi, varlık aktife girdiği anda başlar. Ancak, vergi yönetimi, amortisman ayırmaya başladığı zamanı, kullanıma hazır olma ilkesine bağlamıştır. Kullanılmaya hazır bulunma ifadesiyle, iktisadi kıymetin teslim alınmasını ya da gümrükten çekilip işletmeye dahil edilmesini, kullanılması için montajı gerekli kıymetlerde montajın tamamlanmasını, inşa veya imal işleminin tamamlanarak, inşaat veya imalat hesabından iktisadi kıymetin hesabına aktarılması anlamına gelmektedir. Amortisman tabi varlığın kullanılmaya hazır halde olması, fiilen kullanılmaya başlama koşulunu içermez (Akyol, 2011: 10).

Konuyla ilgili Danıştay kararları aşağıdaki gibidir:

- Yurt dışından ithal edildiği yılın sonunda aktife alınan makineler, demonte yani monte edilmemiş olsa dahi, amortisman tabi tutulmasında sakınca yoktur.
- Aktife kayıtlı değerler için kullanılıp kullanılmama koşulu aranmaksızın amortisman ayrılabilir.

İlgili kararlardan anlaşılacağı üzere, kullanılmaya hazır halde bulunma koşulunun aranmadığı, amortisman tabi iktisadi kıymetin kayda alınmasının yani ilgili hesaba kaydedilmesinin aktife girme yönünden yeterli bulunduğu görülmektedir.

2.1.5. Amortisman Oranları

Maddi duran varlıklar, işletme bünyesine girdikleri dönem itibarıyla, bu varlıkların kullanıldığı varsayılır. Söz konusu varlıklar, VUK Genel Tebliği ekinde yer alan listede belirtilen faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle amortisman tabi tutulmaktadır. Amortisman listesinde, herhangi bir sınıflandırmada yer almayan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömür süreleri ve amortisman oranları, işletmeler tarafından yapılan başvurular üzerine, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen süre ve oranlar dikkate alınarak amortisman ayrabilmektedirler (Akyol, 2011: 12).

2.1.6. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

VUK'da amortisman uygulamasıyla ilgili normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, madenlerde amortisman ve belli olağan dışı nedenlerle eskime, aşınma veya değer azalışına maruz bulunan varlıklar için olağanüstü amortisman

yöntemi uygulaması kabul edilmiştir. VUK, her bir varlığa ayrı amortisman yöntemi uygulamakta serbestlik tanımaktadır. Yani işletmeler, üretimde kullandığı demirbaşları için azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırabilirken, makineleri için normal amortisman yöntemini kullanarak amortisman ayırabilir. Ayrıca, hesaplama yöntemlerinin uygulanma süreci ile ilgili bazı durumlar belirtilmiştir.

- İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün olarak ifade edilebilen tutarlar üzerinden normal veya azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman yöntemlerinden yalnız birisi uygulanabilir.
- Bir iktisadi tutar üzerinden normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemez.
- Bir iktisadi tutar üzerinden azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra, normal amortisman yöntemine geçilebilir. Kabul edilen yeni yöntem, bu bildirim yapıldığı beyannamenin ilgili olduğu dönemden itibaren dikkate alınır. Bu takdirde, henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit tutarlarla yok edilir.

2.1.6.1. Normal Amortisman Yöntemi

VUK'un 315. maddesinde; "Mükellefler amortismanına tabi iktisadi varlığı Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan ettiği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır." şeklinde belirtilmiştir. Normal amortisman yöntemi; ilgili duran varlığın faydalı ömrü veya hizmet süresinin dikkate alınarak bulunan sabit amortisman oranına göre amortisman tutarını hesaplanması esasına dayanır. Uygulanması basit olduğundan yaygın olarak kullanılmaktadır (Türedi, 2011: 288).

Normal yöntemde hesaplanacak yıllık amortisman tutarı; amortismanına konu varlığın maliyet bedelinin, söz konusu duran varlığın tahmin edilen kullanım ömrüne bölünmesiyle hesaplanabilir.

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = \text{Duran varlık maliyeti} / \text{Kullanım süresi}$$

$$\text{Amortisman oranı} = 1 / \text{Kullanım süresi (yıl)}$$

İlk değere değişmez oran uygulanması yöntemi ya da doğrusal amortisman olarak da adlandırılan bu yöntem, iktisadi kıymetin bedelinin, tahmin edilen faydalı ömrü boyunca, her bir muhasebe döneminde eşit tutarda itfa edilmesi ilkesine dayanır. Farklı ülkelerde muhasebe raporlama konusundaki uygulamaları araştıran geniş kapsamlı bir çalışma, en yaygın uygulama alanı bulan amortisman yönteminin bu yöntem olduğunu ortaya koymuştur. Araştırma kapsamındaki 64 ülkenin 56'sında bu yöntem yaygın biçimde kullanılmaktadır. Araştırma kapsamında Türkiye yer almıyorsa da genel gözlemlerimiz ülkemizde de normal amortisman yönteminin en çok kullanılan yöntem olduğu yönündedir (Gündüz ve Perçin, 1997: 14).

Aşağıda normal amortisman yöntemine göre ayrılacak amortisman tutarlarını yıllar itibariyle Tablo 7'de gösterilmiştir.

İktisap tarihi: 2018

İktisap bedeli: 20.580 TL

Amortisman süresi: 4 yıl

Normal amortisman oranı: $(1 / 4 = \% 25)$

Tablo 7. Normal Amortisman Yöntemine Göre Hesaplama Tablosu

Yıllar	Amortisman Tabi Değer (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2018	20.580	25	5.145	5.145
2019	20.580	25	5.145	10.290
2020	20.580	25	5.145	15.435
2021	20.580	25	5.145	20.580

2.1.6.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

VUK'a göre, bilanço esasına göre defter tutan işletmeler isteğe bağlı olarak, amortisman tabi iktisadi kıymetlerini azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi ile yok edebilirler. Bu yöntemde (Gündüz ve Perçin, 1997: 16):

- Her amortisman dönemi, amortisman ayrılacak tutar üzerinden, daha önce hesaplanmış olan amortisman tutarı toplamından çıkarılarak hesaplanır.

- Normal amortisman oranının 2 katı alınarak amortisman oranı hesaplanır (%50'yi geçmeyecek şekilde).
- Amortisman süresinin son yılında kalan tutar, o yıl tamamen yok edilir.

Aşağıda, bu yöntemle göre amortisman tutarlarının yıllar itibariyle hesaplanması Tablo 8'de verilmiştir.

İktisap tarihi: 2018

İktisap bedeli: 20.000 TL

Amortisman süresi: 5 yıl

Azalan bakiyeler yöntemi oranı: % 40 ($1 / 5 = \% 20 \times 2$)

Tablo 8. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Hesaplama Tablosu

Yıllar	Amortisman Tabi Değer (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2018	20.000	40	8.000	8.000
2019	12.000	40	4.800	12.800
2020	7.200	40	2.880	15.680
2021	4.320	40	1.728	17.408
2022	2.592	-	2.592	20.000

Tablo 8'de görüldüğü üzere, amortisman tabi tutar, her dönem ayrılacak amortisman tutarı üzerinden, önceki yılda ayrılmış olan amortisman tutarının indirilmesi suretiyle hesaplanmıştır. Bu yöntemin uygulandığı ilk yıllarda daha yüksek amortisman ayrılmasından dolayı, kullanıcılara ilk yıllarda daha fazla vergi avantajı sağlamaktadır.

2.1.6.3. Madenlerde Amortisman

VUK'a göre, işletilme nedeniyle maddi değerini kaybeden madenlerin ya da taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, söz konusu varlıkların büyüklük ve mahiyetleri dikkate alınmak koşuluyla, her maden ya da taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlıklarınca belirlenen oranlar üzerinden amortisman tabi tutulur.

Kanunda imtiyaz bedeli, imtiyaz harcı, damga resmi gibi harç ve resimleri ile birlikte imtiyazın elde edilebilmesi için düzenlenmesi gerekli topografik haritaların oluşturulması, maden alanına gönderilen fen memuru ve maden mühendislerinin günlükleri ve yol harcamaları gibi masrafları ifade eder. Maliyet bedeli ise, imtiyaz sahibinin maden imtiyazına sahip olabilmesi için yaptığı tüm masrafların toplamı anlamına gelir. Maden araştırması yapabilmek için alınan arazi ve arsaların elde etme bedellerinin maliyet bedeline dahil edilmesi zorunludur (Akınar, 2012: 1).

Amortisman oranının tespit edilmesi sırasında, madenin imtiyaz bedeli, maliyet bedeli, madenin görünür ve muhtemel rezervi dikkate alınır ve amortisman oranı tespit edilir. Madenin görünür ve muhtemel rezervleri ise, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca hesaplanır. Tahmini rezervin bilinmemesi durumunda ise, amortisman ayrılmaz (Türedi, 2011: 289).

Örnek: Maden ocağının tahmini rezervi 100.000 tondur. Bu maden ocağının banka hesabından ödenen imtiyaz bedeli, 70.000 TL'dir. Bor madeninden 2018 yılında çıkartılan bor madeni miktarı 4.200 tondur.

$$\text{Amortisman oranı} = \frac{4.200 \text{ TL}}{70.000 \text{ TL}} = 0,06 = \% 6$$

$$\text{Amortisman tutarı} = 70.000 \text{ TL} \times 0,06 = 4.200 \text{ TL}$$

272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	70.000
102 BANKALAR	70.000
İmtiyaz bedeli ödenmesi	

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.200
278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI	4.200
Amortisman giderleri nedeniyle	

Rezerv bittiğinde ise 272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri hesabı ile 278 Birikmiş Tükenme Payları hesabı karşılıklı olarak kapatılır.

278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI	70.000
272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	70.000
Rezervin bitmesi nedeniyle	

2.1.6.4. Fevkalade (Olağanüstü) Amortisman

VUK'un 317. maddesinde:

- Savaş ile sel felaketi, yangın, deprem gibi doğal afetler sonucunda değerini tamamen veya kısmen kaybeden,
- Teknolojik gelişmeler nedeniyle teknik verim ve değerleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz duruma gelen,
- Fazla çalıştırılmaya zorlanması nedeniyle, normalden fazla eskime ve yıpranmaya maruz kalan, varlıklar olağanüstü amortismanına tabi tutulur, ifadesi yer almaktadır.

Gayrimenkul ve menkullerle ilişkili haklara, ilgili işletmelerin başvuruları üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığınca incelemede bulunulur ve her işletme için işin önem derecesine göre ayrı ayrı belirtilen olağanüstü oranlar uygulanır.

VUK'a göre, tespit yapıldığı değil, ilgililerin Hazine ve Maliye Bakanlığına başvuruda bulunulan yıldan itibaren geçerlidir. Bu müracaat doğrudan olabileceği gibi, defterdarlıklar aracılığı ile de olabilir. Bu müracaata göre de Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından fevkalade amortisman oranı belirlenir. Müracaatın ilke olarak fevkalade amortisman uygulamasını gerektiren durumun meydana geldiği yılda yapılması gerekir. Bakanlık bu başvuruyu sonraki yılda değerlendirerek cevaplandırmış olsa bile, fevkalade amortisman uygulaması başvurunun yapıldığı yıl için geçerli olacak, yani geçmişe yönelik olarak uygulanacaktır (Ürel, 2007: 733).

Fevkalade amortisman uygulaması yapılacak halleri biraz daha ayrıntılı olarak aşağıda açıklanmıştır.

i. Sabit kıymetin afet yüzünden değer kaybına uğraması: Afete bağlı değer kaybının fevkalade amortisman yolu ile zarar kaydı için, öncelikle sabit kıymetteki değer kaybının afet yüzünden doğduğunun tespit ettirilmesi gerekir. Doğal afetler dışındaki nedenlerle zayi olma durumunda fevkalade amortisman uygulaması yapılamaz. Örneğin, eskime, haddinden fazla yükleme veya dışarıdan farklı bir

etkenle çöken kullanılamaz hale gelen bina için fevkalade amortisman ayrılamaz. Ayrıca müracaatın prensip olarak fevkalade amortisman uygulamasını gerektiren durumun meydana geldiği yılda yapılması gerekir. Bakanlık tarafına yapılan başvuruyu sonraki yılda değerlendirerek yanıtlamış olsa bile, fevkalade amortisman uygulaması başvurunun yapıldığı yıl için geçerli olacaktır. Ancak, uygulamada Vergi İdaresi bu konuda tolerans göstermekte, müracaat hasarın meydana geldiği dönemden sonra da yapılmış olsa, müracaat yılında zarar kaydedilmek üzere, fevkalade amortisman oranının kullanılmasına müsaade etmektedir (Ürel, 2007: 734). Örneğin, ilgili maddede hangi doğal afetlerden bahsedildiği net değildir. Maddede adı geçmeyen hortum, fırtına, heyelan, yer kayması, kasırga, çığ düşmesi gibi doğal afetlerde bu kapsamda değerlendirilmelidir.

ii. Teknolojik gelişmeler dolayısıyla uygulanan fevkalade amortisman:

Teknolojinin çok hızlı gelişmesi karşısında, zaman zaman eski iktisadi kıymetlerin işlevini kaybetmesi mümkündür. Bu tür gelişmeler daha ziyade bilgisayar ve yazılım alanlarında görülmektedir. Ancak, burada üzerinde durulması gereken önemli husus; teknolojik gelişmeler nedeniyle verim ve değerini kaybeden makinelerin, üretimde kullanılan makineler olduğudur. Fevkalade amortisman, sadece üretime doğrudan doğruya katkısı olan ve değerini teknolojik gelişmeler nedeniyle kısmen veya tamamen kaybeden makinelerdir. Yani, büro makineleri vs. diğer demirbaşlar için teknik olarak yetersiz kaldığı gibi gerekçelerle müracaat edilemez (Aydın, 2016: 90).

iii. Cebri çalışma dolayısıyla fevkalade amortisman: Cebri çalışma nedeniyle, fevkalade amortisman ayrılabilmesi için, işletmenin faaliyete geçmiş ve sabit kıymetlerini normalden fazla çalışmaya tabi tutmuş olması gerekir. Yoksa, henüz faaliyete geçmeden, geleceğe ait olarak bu yöntemle göre amortisman oranının tayin edilmesi talep edilemez. Müracaat, beraberinde fevkalade amortisman ayrılacak makinelerin bir listesiyle birlikte dilekçe ile yapılır. Hazine ve Maliye Bakanlığına başvuru sonucunda gerekli inceleme ve tespitler yapılarak, fevkalade amortisman oranı belirlenir. Ancak, yapılan incelemeler sırasında, makinelerin cebri çalışmaya tabi tutulduğunun teşvik ve ispat edilmesi gerekir (Türedi, 2011: 291).

2.1.7. Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi

Uygulamada, bir iktisadi kıymetin amortismanı hesaplanırken, normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinden biri seçilerek kullanılabilir. Eğer, bir işletme normal

amortisman yöntemiyle amortisman ayırmaya başlamış ise diğer amortisman dönemlerinde de bu yöntemi kullanması gerekmektedir. Ancak, azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman ayırmaya başlamış ise, normal amortisman yöntemine geçilmesi mümkün kılınmıştır. Kanun, yapılan bu yöntem değişikliğinin işletmelerin ilgili dönemin beyannamesinde belirtmesini zorunlu tutmuştur. Yeni amortisman hesaplama yöntemine geçilmesiyle birlikte, iktisadi kıymetin amortisman ayrılmayan kısmı, kalan süre içerisinde eşit tutarlarda dağıtılarak yok edilebilir. İşletmeler amortisman hesaplama yöntemleriyle bu yöntemlerde yapılan değişikliklerin amortisman giderlerinde oluşturduğu artışları ve azalışları gelir tablolarına ilişkin dipnotlarda belirtmek zorundadır (Gündüz ve Perçin, 1997: 17).

Örnek: “C” İşletmesi’nin aktifleri arasına 2018 yılında giren ve fiilen kullanılan dikiş makinasının kayıtlı değeri 600.000 TL’dir. Makinanın kullanım ömrü 5 yıl olarak tahmin edilmiştir. İşletme, 2018 ve 2019 dönemlerinde azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplamış, 2020 yılı ile birlikte, normal amortisman yöntemine geçmiştir.

$$\text{Azalan bakiyeler amortisman oranı} = \% 20 \times 2 = \% 40$$

$$\text{Normal amortisman oranı} = 1 / 5 \text{ yıl} = \% 20$$

Tablo 9. Amortisman Yönteminin Değiştirilmesine İlişkin Tablo

Yıllar	Amortismana Tabi Değer (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2018	600.000	40	240.000	240.000
2019	360.000	40	144.000	384.000
2020	216.000	-	72.000	456.000
2021	216.000	-	72.000	528.000
2022	216.000	-	72.000	600.000

Yukarıdaki hesaplamalardan da anlaşıldığı gibi, ilk iki yılda azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmıştır. Son 3 yılda ise normal amortisman yöntemine geçildiği için, kalan tutar (216.000 TL) üç eşit taksite bölünerek yok edilmiştir.

2.1.8. Amortisman Uygulamasındaki Özellikli Durumlar

Amortisman uygulamasında bazı özellikli durumlar söz konusudur. Bu özellikli durumlar aşağıdaki başlıklar altında açıklanmaya çalışılmıştır.

2.1.8.1. Kıst Amortisman

VUK'a göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otolarının kiralanması veya çeşitli şekillerle işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, işletmelere ait söz konusu taşıtlarının aktife girdiği hesap dönem için ay kesrinin tam ay sayılmak koşuluyla kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacağı, amortisman ayrılmayan süreye denk gelen tutarın ise, itfa süresinin son yılında tamamen yok edileceği hüküm altına alınmıştır. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan düşük hadle yazılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılmayacağı madde de belirtilmiştir. Kısıtlamaya tabi binek otomobiller için aktife girdiği ay tam sayılmak suretiyle, kalan ay süresi kadar amortisman hesaplanır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden kısım ise, son yılda ayrılacak amortisman tutarına ilave edilerek yok edilir.

Örnek: İşletme 05.09.2018 tarihinde binek otomobil satın almıştır. Otomobilin maliyeti 30.600 TL'dir. Faydalı ömrü 4 yıldır. Buna göre amortisman uygulaması yıllar itibariyle aşağıdaki gibi olacaktır.

Normal Amortisman Yöntemine Göre Kıst Amortisman:

Yıllık amortisman tutarı = Amortisman tabi değer x Amortisman oranı

$$= 30.600 \text{ TL} \times \% 25$$

$$= 7.650 \text{ TL}$$

Kıst amortisman süresi = Alış tarihi 05.09.2018 olduğundan 9. ay tam ay sayılacak ve 4 aylık zaman dilimi için amortisman ayrılacaktır.

Kıst amortisman tutarı = Yıllık amortisman tutarı / 12 x Kalan ay sayısı

$$= 7.650 \text{ TL} / 12 \text{ ay} \times 4 \text{ ay}$$

$$= 2.550 \text{ TL}$$

Tablo 10. Normal Amortisman Yöntemine Göre Kıst Amortisman Tablosu

Yıllar	Maliyet Bedeli (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2018	30.600	25	2.550	2.550
2019	30.600	25	7.650	10.200
2020	30.600	25	7.650	17.850
2021	30.600	25	7.650 + 5.100 = 12.750	30.600

2018 yılına ait olan ancak kıst amortisman uygulaması nedeniyle, sabit kıymetin aktife alındığı dönemde ayrılamayan 8 aylık amortisman tutarı olan 5.100 TL, 2021 yılının amortisman tutarına ilave edilerek amortisman ayrılmıştır.

Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Kıst Amortisman:

Yıllık amortisman tutarı = Amortismana tabi değer x Amortisman oranı
(normal amortisman oranının 2 katı dikkate alınacaktır.)

$$= 30.600 \text{ TL} \times \% 50$$

$$= 15.300 \text{ TL}$$

Kıst amortisman tutarı = Yıllık amortisman tutarı / 12 x Kalan ay sayısı

$$= 15.300 \text{ TL} / 12 \text{ ay} \times 4 \text{ ay}$$

$$= 5.100 \text{ TL}$$

Tablo 11. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Kıst Amortisman Tablosu

Yıllar	Maliyet Bedeli (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2009	30.600	-	5.100	5.100
2010	25.500	50	12.750	17.850
2011	12.750	50	6.375	24.225
2012	6.375	-	6.375	30.600

2.1.8.2. Amortismanına Tabi Varlıkların Satılması

VUK'un 328. maddesinde; amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması durumunda tahsil edilen tutar ile bunların deftere kayıtlı tutarları arasındaki fark, kar/zarar hesabına kaydedilir. Amortisman ayrılmış olan varlıkların değeri, ayrılmış amortismanlar düşüktükten sonra kalan tutardır.

Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin önemine göre zorunlu olması durumunda veya bu konuda işletme yöneticileri tarafından karar verilmiş ve uygulamaya geçilmiş olursa, satıştan elde edilen kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süreyle tutulabilir. Bu süre içerisinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Ancak, üç yıldan önce devir, terk ya da işletmenin tasfiye edilmesi durumunda bu karlar ilgili yılın vergi matrahına eklenir (Karakaya, 2007: 252).

2.1.8.3. Amortismanına Tabi Varlıkların Sigorta Tazminatı

VUK'un 329. maddesinde; yangın, sel felaketi, deprem gibi afetler nedeniyle kısmen veya tamamen zarar gören amortismanına tabi duran varlıklar için alınan sigorta tazminatı, bu iktisadi kıymetlerin tutarından eksik veya fazla olduğu takdirde aradaki fark kar/zarar olarak gösterilir. Hesaplama önceki dönemlerde ayrılmış amortismanlar, duran varlığın kayıtlı değerinden indirilmek koşuluyla dikkate alınır. İktisadi kıymetin net değerinin alınan sigorta tazminatıyla karşılaştırılması sonucu bulunan tutar, kar/zarar hesabında gösterilebilir.

2.1.8.4. Arsa ve Arazide Amortisman

Boş arazi ve arsalar aşağıdaki şartlar dışında amortisman ayırmak mümkün değildir. Bu şartlar:

- Tarım işletmelerinin fındıklık, meyvelik, dutluk, zeytinlik ve incir bahçeleri ve bağ olarak kullandığı tarım tesisleri,
- İşletme tarafından inşa edilmiş her türlü yol ve arklar amortismanına tabi tutulur şeklinde ifade edilmiştir.

Bu çerçevede VUK, örneğin bir zeytinliğin, üzerinde bulunduğu arazi bedeliyle birlikte aktifleştirileceği ve amortismanına tabi tutulacağı üzerine bina inşa

edilen arsaların bedelinin de inşa edilen binanın bedeline ilave edilerek amortismanına tabi tutulması gerektiğini savunmaktadır.

2.1.8.5. Özel Maliyetlerin İtfası

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

VUK'un 272. maddesinde belirtildiği üzere kira süresi belli değilse, özel maliyet bedelleri (gemilerin, gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının iktisadi değerlerini arttıran) kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle yok edilir. İşletme hakkı veya kira süresi bitmeden herhangi bir nedenden dolayı işletme hakkının sona ermesi veya kiralanan varlığın boşaltılması durumunda henüz yok edilmemiş tutarlar hakkın sona erdiği veya boşaltıldığı yılda bir defada yok edilir. (Topal, 2010: 95).

2.1.8.6. İlk Tesis Giderleri ve Şerefiye

İlk tesis ve taazzuv giderlerinden kuruluş (ilk tesis) giderleri, kurumun kurulması veya kuruluşunu tamamladıktan sonra faaliyetine devam ederken yeni şube açılması, tahvil çıkarılması, sermaye artırılması gibi işlerin devamlı surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet edinilmeyen giderleri kapsamaktadır. Örgütlenme (taazzuv) giderleri ise, hukuki kuruluşunu tamamlayan bir kurumun, normal faaliyete geçebilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet edinilmeyen giderleri kapsamaktadır.

İlk tesis ve örgütlenme giderlerini aşağıdaki gibi örneklendirmek mümkündür.

Kuruluş aşamasındaki giderler:

- İş ve piyasa etüdü ile proje ve fizibilite raporlarının hazırlanması ile ilgili giderler,
- Şirket esas mukavelesinin hazırlanması için yapılan giderler,
- Kuruluşla ilgili seyahat giderleri,
- Ayni sermaye konulması durumunda, iktisadi kıymetlerle ilgili ekspertiz giderleri olarak ifade edilebilir.

Şerefiye ise, bir işletmede mevcut koşullarda vergilendirme yönünden herhangi bir sonuç doğurmaz. Birtakım özelliklere sahip bir iktisadi işletmenin

satılması durumunda, alıcı mükellef yönünden hüküm ifade eder ve işletmeyi alan mükellef, işletmeyle birlikte aldığı maddi kıymetlerin bedelinden ayrı olarak ödediği bedeli de kayıtlarında gösterir.

Şerefiye, bir ticari işletmenin;

- Bulunduğu yerin mahiyeti,
- Sahip olduğu ün,
- Tutmuş olduğu müşteri kitlesi vb. unsurlara bağlı olarak bilanço değerlerine ilave olarak sahip olduğu değeri ifade etmektedir.

VUK'a göre, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi kimi işletmeler için (örneğin, A.Ş.) ihtiyaridir. Kurumlar aktifleştirdikleri kuruluş ve örgütlenme giderlerini mukayyet değerleri üzerinden 5 yılda eşit taksitlerle itfa etmeleri gerekir. Şerefiyeler içinde aynı durum geçerlidir.

2.1.8.7. Yenileme Fonu Uygulaması

Satılan duran varlıkların yenilenebilmesi için işletme yöneticileri tarafından karar alınmış veya işin önemine göre zorunlu olması ve teşebbüse geçirilmiş olması gerekmektedir. Bu sayede, iktisadi kıymetin satışından oluşan kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, geçici bir süre pasifte bir hesapta bekletilebilir (Karakaya, 2007: 253). Bekletilen bu fonun kullanımı için, bazı şartlara uymak gerekmektedir. Bu şartlardan ilki, satıştan doğan karın geçici bir pasif hesapta azami üç yıl süre ile tutulması, bu süre içerisinde kullanılmayan fonun üçüncü yılın sonunda vergi matrahına eklenmesidir. İkinci şart ise, iş üç yıldan önce devir terk veya işletmenin tasfiyesi durumunda geçici pasif hesapta kar tutarı, ilgili yılın vergi matrahına ilave edilir. (Meriç, 1982: 191).

Örnek: Kumsal A.Ş.'nin aktifinde bulunan, Overlok makinesi 62.000 TL'ye satılmıştır. Overlok makinesinin bilanço değeri 60.000 TL, birikmiş amortismanları ise 34.000 TL'dir. Overlok makinesinin yenilenmesine karar verilmiştir. 120.000 TL'ye yeni bir overlok makinesi satın alınmıştır. Yeni alınan makinenin faydalı ömrü 4 yıl, kullanılacak amortisman oranı % 25' dir. KDV dikkate alınmayacaktır.

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	62.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	34.000	
251 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		60.000
549 ÖZEL FONLAR		36.000
549 01 Yenileme Fonu		
Makinenin satılması nedeniyle		

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	120.000	
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		120.000
Yeni makine satın alınması nedeniyle		

1. YIL

549 ÖZEL FONLAR	30.000	
549 01 Yenileme Fonu		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		30.000
Amortisman giderlerinin yenileme fonundan mahsubu nedeniyle		

2. YIL

549 ÖZEL FONLAR	6.000	
549 01 Yenileme Fonu		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	24.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		30.000
Amortisman giderlerinin yenileme fonundan mahsubu ve dönem giderleri nedeniyle		

3. YIL

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	30.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		30.000
Amortisman ayrılması nedeniyle		

2.2. GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ

Amortisman, GVK'da gider azaltıcı bir unsur olarak ele alınır. Bu özelliğiyle, gerçek kişilerin vergi matrahlarına ulaşabilmek için yaptıkları işlemlerde kanunen kabul edilen bir gider olarak değerlendirilir (Topal, 2010: 76). Başka bir ifadeyle, amortisman uygulamasının GVK'da yer almasının nedenleri arasında, amortismanların bir gider unsuru ve vergi matrahını düşürücü özelliği olması gibi faktörler rol oynamaktadır.

2.2.1. Matrahtan İndirilebilen Amortisman Giderleri

GVK'nın 40. maddesinde: "indirilebilecek giderler" başlığı altında açıklanmış olup, gerçek kişilerin bir takvim dönemi içerisinde elde ettiği net tutarların belirlenmesinde, söz konusu bu giderlerin dikkate alınabileceği ifade edilmiştir. Yine aynı maddenin 7. fıkrasında VUK'daki hükümlere göre, amortisman tutarlarının da gider yazılabileceği belirtilmiştir.

GVK'nın 50. maddesinde, işletmeye kayıtlı olup diğer taraftan ailevi veya kişisel ihtiyaçların karşılamak için de alınan taşıtlara ait amortisman tutarlarının tamamının zirai kazancı tespit edebilmek için indirilmesini mümkün kılmıştır. Ayrıca, GVK 68. maddesinde mesleki faaliyetlerde kullanılan demirbaş eşya, tesisat ve envantere kayıtlı taşıtlar için de serbest meslek kazancını tespit etmek adına VUK'da yer alan esaslara göre ayrılan amortisman tutarlarının gider olarak indirilebileceği yer almaktadır (Meriç, 1982: 192).

2.2.2. Matrahtan İndirilemeyen Amortisman Giderleri

GVK'nın 41. "indirilemeyecek giderler" maddesinde, gerçek kişilerin net kazançlarının belirlenebilmesi için indirebilecekleri giderlere sınırlamalar konulmuştur. Bu sınırlamalar 41. maddenin 7. fıkrasında gerek kiralama yoluyla gerekse işletme aktiflerinde kayıtlı bulunan tekne, yat vb. motorlu deniz taşıtları ile helikopter, uçak vb. hava taşıtlarından, işletmenin asıl faaliyet konusunu oluşturmayan varlıklara ait giderlerin yanında, ilgili bu varlıkların amortisman tutarlarının da vergi matrahının hesaplanmasında indirilemeyeceği ifade edilmektedir.

2.2.3. Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

GVK'nın 43. maddesinde, amortismanın dağıtılmasıyla ilgili sınırlamalar kapsamlı bir şekilde açıklanmıştır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması durumunda, ortak giderleri dağıtılması esas VUK'da düzenlenmiştir (Karakaya, 2007: 255).

Amortisman giderlerinin dağıtımın da zorunlu olan belirli şartlar bulunmaktadır. Bu şartlar aşağıda sıralanmıştır.

- Amortisman tabi varlık makine, tesisat veya ulaşım aracı olmalı,
- Amortisman ayrılacak iktisadi kıymet için varlık ya birden çok inşaat ve onarım işinde ya da söz konusu bu işlerle beraber diğer işlerde kullanılmalı,
- Amortisman dağıtımını gün esas alınarak yapılması gerekir.

Konuyu açıklayan örnek, aşağıdaki gibidir.

Örnek: Şimşek A.Ş. 2018 yılı itibarıyla yıllara yaygın iki adet inşaat işine ek olarak, tekstil işine başlamıştır. İşletme 23.05.2018 tarihinde 39.600 TL değerinde bir kamyon satın almış ve aktifine kaydetmiştir. İşletme kamyonet için % 25 oranında normal amortisman ayırmayı planlamaktadır.

Yıl içinde kamyonetin işletmenin yaptığı işlere göre kullanılma süreleri aşağıdaki gibidir.

Birinci inşaat için kullanılan süre	: 75 gün
İkinci inşaat için kullanılan süre	: 60 gün
Tekstil işinde kullanılan süre	: -
Kiralanan süre	: 20 gün
Toplam	: 155 gün

Hasılatın aynı dönem içerisindeki görünümü aşağıdaki gibidir:

Birinci inşaat için hasılat	: 1.200 TL
İkinci inşaat için hasılat	: 1.000 TL
Tekstil işinden hasılat	: 600 TL
Kamyonet kira işinden hasılat	: 400 TL
Toplam	: 3.200 TL

Kamyonete ait amortisman tutarının dağıtımını aşağıdaki gibidir.

Yıllık amortisman tutarı = 39.600 TL x % 25

$$= 9.900 \text{ TL}$$

Kamyonetin işlere göre, amortisman tutarlarının dağılımı;

Kamyonetin kullanım süresi :155 gün

Bu sürenin 1 yıla oranı :155 gün / 365 gün = 0,4246

155 güne karşılık gelen amortisman tutarı ise;

$$9.900 \text{ TL} \times 0,4246 = 4.204 \text{ TL}'dir.$$

Amortisman tutarının kamyonetin kullanım süresine göre dağılımı;

1. inşaat için amortisman tutarı :4.204 TL x 75 gün / 155 gün = 2.034 TL

2. inşaat için amortisman tutarı :4.204 TL x 60 gün / 155 gün = 1.627 TL

Kiralama işi için amortisman tutarı :4.204 TL x 20 gün / 155 gün = 542 TL

Kamyonetin kullanılmayan kısmına ait amortisman tutarlarının dağılımı;

Kamyonetin kullanılmadığı gün sayısı :210 gün

Bu sürenin 1 yıla oranı :210 gün / 365 gün = 0,5753

Bu sürenin amortisman tutarı;

$$9.900 \text{ TL} \times 0,5753 = 5.695 \text{ TL}'dir.$$

Bu tutarın, yapılan işlere dağılımı sırasında dönem içerisinde geçici olarak yapılan kiralama faaliyetiyle tekstil işinde kamyonetin kullanılmasının mümkün olmaması nedeniyle dikkate alınmayacaktır.

Birinci inşaat için; $5.695 \text{ TL} \times 75 \text{ gün} / 155 \text{ gün} = 2.755 \text{ TL}$

İkinci inşaat için; $5.695 \text{ TL} \times 60 \text{ gün} / 155 \text{ gün} = 2.204 \text{ TL}$

2.3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ

KVK, amortisman konusunu amortismanı bir gider niteliği taşıması nedeniyle ele alır ve kurumlara ait kazançları belirlenebilmesinde vergi matrahında düşürülebilecek gider olarak kabul eder.

KVK'nın 14. maddesinde, işletmelerin kurum kazançlarını belirlerken, aktifleştirilmiş olmak koşuluyla, kuruluş örgütlenme giderlerini VUK'da belirtilen esaslara göre amortisman tutarlarını vergi matrahlarından indirebilecekleri ifade edilmiştir.

Diğer taraftan, 33. maddede işletmenin tasfiye döneminin başındaki servet değerinin bilançoda görülen özsermayesi olduğu, tasfiye bir yıldan uzun sürerse takip eden dönemin başındaki servet değeri, önceki dönemin finansal tablosunda görülebilen değer olarak ifade edilmektedir. Bu değer hesaplanırken VUK'a göre ayrılan tüm amortismanların sermaye ilave edilmesi gerekmektedir (Karakaya, 2007: 258).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMALARININ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE İNCELENMESİ

3.1. TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI

Bir dönemden daha fazla kullanılmak üzere satın alınan maddi duran varlıkların, muhasebeleştirilmesi, kullanıldığı süre boyunca izlenilmesi, kullanım süresi sonunda da aktiften çıkarılması vb. gibi konularla ilgili çalışmalar TMS 16 kapsamında ele alınmaktadır.

3.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

TMS 16'nın amacı; maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesiyle ilişkili temel konuları düzenlemektir. Bu konulara örnek olarak kayıtlı değerinin belirlenmesi, amortisman tutarlarının hesaplanması ve değer düşüklüğü zararlarının finansal tablolara yansıtılması verilebilir.

Standart, aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesi haricinde kalan maddi duran varlıklar için uygulanmaktadır;

- Satış amaçlı elde tutulan varlıklar,
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar,
- Madenler, petrol, doğal gaz vb. yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar ile
- İnşa edilen veya geliştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerdir.

3.1.2. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi duran varlığın maliyet bedeli, sadece aşağıda belirtilen şartların olması durumunda varlık olarak finansal tablolara kaydedilir;

- Bu varlığın gelecekte ekonomik yararın işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve
- İlgili varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesidir.

Bir işletmenin bilançosunda yer alan maddi duran varlıklar, maliyet bedeliyle muhasebeleştirilir. Maliyet bedeline söz konusu varlığın elde edilme veya elde edilme aşamasında oluşan diğer maliyetler eklenir.

Örnek 1: Bir PVC üretim fabrikası 12.11.2018 tarihinde, PVC üretimde kullanmak üzere yararlı ömrü 4 yıl olan 3 adet birleştirme aletini tanesi 2.000 TL'den

banka havalesi ile ödeme yaparak satın almıştır. Bu işletme ayrıca 12.11.2018 tarihinde faydalı ömrü 1 ay ve tanesi 600 TL olan 2 kutu yapıştırıcı peşin olarak satın almıştır.

Yukarıdaki bilgilere göre, yapılması gereken yevmiye kayıtları, aşağıdaki gibidir.

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 253 01 Birleştirme Aleti 102 BANKALAR Birleştirme aletinin stoklara alınması	6.000 6.000
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------

150 İLK MADDE VE MALZEME 150 01 Yapıştırıcı 100 KASA Yapıştırıcının satın alınması nedeniyle	1.200 1.200
-------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------

Yukarıdaki yevmiye kayıtlarında, makine işletmeye gelecekte fayda sağlayacağı için duran varlık, gelecekte ekonomik yararların işletmeye aktarılması muhtemel olması şartını sağlamayan tutkallar ise stok olarak kaydedilmiştir.

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmeyeceğini belirleyen ilk kriter, bu kalemlerin gelecekte işletmeye sağlayacağı muhtemel yararlarıdır. Ayrıca, ekonomik yararın elde edileceği konusunda güvenilir tahminler yapılmalıdır. Gelecekte sağlanacak yararlar ilgili tahminler kuvvetli ise, maddi duran varlıklar aktifleştirilerek maliyet bedeli, amortisman gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Aksi halde, amortisman gideri yazılması söz konusu olmayacaktır. Sonuç olarak belirli bir faaliyet döneminde paraya çevrilemeyen, bu dönem içinde işletmeye sağladığı yarar tükenmeyen ve faaliyet döneminden daha uzun süre yarar gösteren varlıklar, işletmeye özgü ilkeleri de göz önüne alarak maddi duran varlıklar kapsamına girmektedir (Bulca, 2009: 83).

Örnek 2: Bir mobilya işletmesi tarafından kullanılan testere için maliyeti 3.000 TL olan kasnak ve maliyeti 3.600 TL olan testere nakit olarak satın alınmıştır.

Yukarıdaki bilgilere göre, yapılması gereken yevmiye kaydı, aşağıdaki gibidir.

150 İLK MADDE VE MALZEME	3.000	
150 01 Testere Kasnağı		
253 MAKİNE TESİS VE CİHAZLAR	3.600	
253 01 Testere		
100 KASA		6.600
Maddi duran varlıklar ve stokların kaydedilmesi		

Testerelerin ortalama yararlı ömrü 2 yıl, kasnakların ise 2 aydır. Varlıkların maddi duran varlık olarak kayıtlanabilmesi için, öncelikle ilgili varlığın gelecekteki maddi faydalarının işletmeye aktarıp aktarılamayacağına bakılır. Kasnakların kullanım ömrü 2 aydır ve ilerideki dönemlerde işletmeye fayda sağlaması mümkün değildir. Bu nedenle kasnaklar, stok olarak muhasebeleştirilmiştir. Bu stoklar kullanıldıkça genel üretim gideri olarak ürünlere yansıtılır. Testerelerin faydalı ömrü 2 yıldır ve gelecekte de işletmeye yarar sağlayacağından maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmiştir.

3.1.3. Maddi Duran Varlıkların Maliyeti

Standarda göre, iktisadi kıymet değeri aşağıdaki şekilde tanımlanır:

- Satın alma fiyatı, indirim ve iskontoların çıkarıldıktan sonra iade edilemeyen alış vergileri ve ithalat vergileri dahil edildikten sonraki fiyatı,
- Varlığın yönetim tarafından amaçlanan şartlarda çalışabilmesine imkan verecek yer ve duruma getirilmesiyle ilgili her türlü maliyet,
- Bir maddi duran varlığın taşınması, sökülmesi ile yerleştirileceği alanın düzeltilmesi ve onarılmasıyla ilgili tahmini maliyetler.

Doğrudan ilişkili maliyetlere örnek olarak:

- İlk teslimatla ilgili giderler,
- Kurulum ve montaj giderleri,
- Mesleki ücretler,
- Duran varlığın yerleştirileceği yerin hazırlığıyla ilgili maliyetler,
- Maddi duran varlığın elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan yararlardan kaynaklı giderler,
- Varlığın düzgün çalışıp, çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri.

Doğrudan ilişkili olmayan maliyetlerle ilgili olarak örnekler ise;

- Yeni bir tesisin açılmasıyla ilgili maliyet,
- İlk işletme zararları,
- Yönetim ve diğer genel giderler,
- Faaliyetleri yeniden düzenleme veya yer değiştirme maliyetleri,
- Yeni bir yer veya müşteri kitlesi ile iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler,
- Yeni ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler.

Maddi duran varlığın maliyetini etkileyebilecek gelir kalemleri aşağıdaki gibidir:

- İşletme içi karlar, işletmede üretilen varlıkların maliyetinden indirilir,
- Varlığın kayıtlı değeri ile TMS 20 esaslarına göre gerçekleştirilen devlet yardımları nedeniyle azaltılabilir,
- Yönetim amaçları doğrultusunda faaliyet gösterecek varlığın gerekli duruma ve yere getirilme sırasında üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat (numuneler gibi). Ancak, inşaat veya geliştirme faaliyetlerine ilişkin meydana gelen fakat varlığın gerekli konum ve yere getirilmesine dair zorunlu olmayan gelir ve giderler net kar veya zarar içinde ayrı ayrı muhasebeleştirilir (örneğin; inşaat alanında bir otopark işletilmesi gibi).

3.1.4. Ölçümleme

İşletmenin önceki dönemlerdeki faaliyetlerini değerlemek, muhasebenin dönemsellik kavramının gereğidir. İşletme bazı nedenlerden dolayı (devlete olan verginin tespiti, potansiyel yatırımcılara karar verme) belirli bilanço kalemlerini ölçümlemesi gerekir (Aydın, 2016: 104).

3.1.4.1. Muhasebeleştirmede Ölçüm

Bir maddi duran varlık, varlık olarak muhasebeleştirilebilme koşulunu sağladığı sürece maliyet bedeliyle muhasebeleştirilir. Varlığı elde etme maliyetleri ve inşa maliyetleri TMS 16'nın maliyet unsurlarını oluşturur. Kurulum ve montaj giderleri, danışmanlık ücretleri, iktisadi kıymetin hazırlanma giderleri, test maliyetleri vb. giderler varlığın maliyetine dahil edilir (Aydın, 2016: 105).

Maddi duran varlıkların maliyeti, aşağıdaki şartların gerçekleşmesi durumunda, maddi duran varlıklar olarak finansal tablolara aktarılır:

- Varlığın işletmeye gelecekte yarar sağlamasının mümkün olması,
- İlgili varlığın maliyetinin doğruluğundan emin olacak şekilde belirlenmesi.

3.1.4.2. Maliyetin Ölçümü

TMS 16'ya göre, varlığın elde edilme tarihindeki peşin bedeli esas alınır. Bu bedel dışında kalan vade farkı, kredi faizi vb. maliyet arttırıcı unsurların söz konusu bedele dahil edilmesi, sadece varlığın özellikli varlık olması durumunda mümkündür.

Örnek: “X” İşletmesi peşin değeri 20.500 TL olan kaynak makinesini 4 yıl vadeli olarak 24.800 TL'ye satın almıştır.

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	20.500	
253 01 Kaynak makinesi		
325 ERTELENMİŞ TİCARİ BORÇLAR VADE FARKLARI	4.800	
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		24.800
Maddi duran varlık satın alınması nedeniyle		

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, makineler peşin değeri ile bilançoya yansıtılırken, vade farkı gerçekleştiğinde dönem gideri olarak kaydedilmek üzere 325 Ertelenmiş Ticari Borçlar Vade Farkları nolu hesaba yansıtılmıştır.

3.1.4.3. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

Muhasebeleştirme sonrasında ölçüm için kullanılabilen iki yöntem vardır. Bu yöntemler;

- Maliyet esaslı model ile
- Yeniden değerlendirme esaslı modeldir.

İşletme muhasebe politikası olarak iki modelden birini seçer ve maddi duran varlıkların tamamına uygular.

i. Maliyet Modeli:

Bir maddi duran varlığın maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşürüldükten sonraki kalan tutar finansal tablolara yansıtılır.

Örnek: Acarlar A.Ş., 01.05.2018 tarihinde işletmede kullanılmak üzere 7.500 TL'ye satın aldığı klima için 5 yıllık faydalı ömür belirlemiş ve normal amortisman yöntemini uygulamıştır. 31.12.2019 tarihinde klimanın 2.500 TL değer düşüklüğüne uğradığı tespit edilmiştir.

Buna göre 31.12.2019 tarihinde:

Yıllar	İlgili Dönemin Amortisman Gideri (TL)	Birikmiş Amortisman Toplamı (TL)
2018 / 8 ay	1.500 x 8 ay / 12 ay = 1.000	1.000
2019	1.500	1.500

Klima % 50 oranında değer düşüklüğüne uğramıştır.

Maliyet Bedeli $7.500 \text{ TL} \times \% 50 = 3.750 \text{ TL}$

Birikmiş Amortisman $2.500 \text{ TL} \times \% 50 = 1.250 \text{ TL}$

Defter Değeri $5.000 \text{ TL} \times \% 50 = 2.500 \text{ TL}$

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.250
257 01 Klima	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	2.500
255 DEMİRBAŞLAR	3.750
Birikmiş amortisman ve değer kaybı	

Yukarıdaki kayıttan sonra 31.12.2019 tarihli bilançoda klima brüt değeri 3.750 TL, birikmiş amortismanı ise 1.250 TL ve buna göre net defter değeri 2.500 TL olarak görülecektir.

ii. Yeniden Değerleme Modeli:

Bir maddi duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinden sonraki dönemlerde yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden gösterilebilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, varlığın yeniden değerlendirme günündeki gerçeğe uygun bedelinden birikmiş amortisman ve varsa değer düşüklüğü zararlarının düşürülmesiyle bulunur.

İşletme yeniden değerlendirme yöntemini seçmeye karar vermişse, göz önünde bulundurması gereken birtakım konular vardır. Arazi, bina, makine ve ekipmanlar için gerçeğe uygun değer genellikle onların piyasa fiyatıdır. Ancak, makine ve ekipmanlar için özelliği varlık niteliğinden kaynaklanan nedenlerle gerçeğe uygun değeriyle ilgili yeterli bilgi bulunamıyor ise amorti edilmiş yenileme maliyeti kullanılır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007: 197).

Örnek: 31.12.2018 tarihinde maliyeti 90.000 TL ve birikmiş amortismanı 36.000 TL olan vinci gerçeğe uygun değeri 64.800 TL'dir.

Makinenin net defter değeri $90.000 \text{ TL} - 36.000 \text{ TL} = 54.000 \text{ TL}$

Yeniden değerlendirme oranı = Gerçeğe uygun değeri 64.800 TL / Net defter değeri 54.000 TL $(90.000 \text{ TL} - 36.000 \text{ TL}) = 1,2$

Yeniden değerlendirilen makinenin değeri = $90.000 \text{ TL} \times 1,2 = 108.000 \text{ TL}$

Yeniden değerlendirilen amortisman tutarı = $36.000 \text{ TL} \times 1,2 = 43.200 \text{ TL}$

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	18.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	7.200
522 MDV.YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞ.	10.800
Yeniden değerlendirme nedeniyle ($108.000 \text{ TL} - 90.000 \text{ TL} = 18.000 \text{ TL}$) ($43.200 \text{ TL} - 36.000 \text{ TL} = 7.200 \text{ TL}$)	

3.1.5. Amortisman

Amortisman, maddi duran varlıkların tanımında birden çok yıl kullanılması düşünülen fiziki varlıkların, kullanıldığı süre içerisindeki yıpranma ve aşınma payını ifade etmektedir.

TMS 16'ya göre amortisman, bir varlığın amortismanına tabi değerinin faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılması olarak tanımlanmaktadır. Amortismanına tabi değer ise bir varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortismanların düşülmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 321).

3.1.6. Amortismanına Tabi Değer ve Amortisman Dönemi

TMS 16'ya göre, amortismanına tabi tutar hesaplanırken kalıntı değeri dikkate alınır. Kalıntı değer varsa, varlığın maliyetinden düşürülerek amortismanına tabi tutar hesaplanır. Ancak, kalıntı değerın önemsiz olması veya olmaması durumunda, bu değerın dikkate alınması zorunlu değildir. Kalıntı değer, amortismanına tabi varlık için belirlenen ömrün sonunda elden çıkarılması durumunda, sağlanması beklenen değerden, elden çıkarıldığında oluşacak tahmini harcamaların düşürülmesinden sonra bulunacak değerdir. Kalıntı değerın her hesap dönemi sonunda gözden geçirilmesi ve kalıntı değerdeki bu değişikliklerin TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına göre ele alınması gerekir (Kesgin, 2006: 84).

TMS 16'da varlığın amortisman dönemi, varlık kullanılabilir olduğu anda başlar. Amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça ya da kullanımdan kaldırıldığında durdurulmaz.

Maddi duran varlıkların, amortismanına tabi değerinin belirlenmesinden önce, toplam maliyeti içerisinde önemli maliyete sahip her bir parçası için ayrı amortisman hesaplanması gerekmektedir. Örneğin, bir geminin gövdesi ve motoru gibi önemli parçaları ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. Bu gibi, varlığı oluşturan önemli parçaların aynı yararlı ömür ve amortisman ayırma yöntemine sahip olması, söz konusu bu varlıkları gruplandırarak amortisman ayrılması mümkündür. Ayrılan her bir grup içindeki varlıklar toplu bir şekilde amortismanına tabi tutulmaktadır. Ayrılan önemli parçalar dışında kalan yani varlığın tek başına önemli olmayan parçaları için de amortisman hesaplanır. Her bir döneme ait amortisman gideri, başka bir varlığın kayıtlı değerine eklenmediği sürece, genellikle gelir tablosunda muhasebeleştirilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007: 198)

Bir işletme, ilgili varlık için gelecekte elde edilmesi beklenen ekonomik yararları tahmin ederek yararlı ömrü belirler. Yararlı ömür belirlenirken aşağıdaki faktörler dikkate alınır.

- Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma,
- Varlığın beklenen kullanımı,
- Üretimdeki gelişmeler, değişiklikler nedeniyle teknik veya ticari değeri kaybetme,
- Varlığın kullanımındaki yasal veya zorunlu kısıtlamalardır.

Varlığın faydalı ömrünün ve kalıntı değerinin belirlenmesiyle ilgili örnek aşağıdaki gibidir.

Örnek: Kantar A.Ş.'nin 135.000 TL maliyetli bir varlığı bulunmaktadır. Söz konusu varlığın faydalı ömrü 12 yıl ve kalıntı değeri 15.000 TL'dir. Şirket varlığı 10 yıl kullanmıştır. 10. yıl sonunda varlığın faydalı ömrü ve kalıntı değeri gözden geçirilmiş, yapılan bakım ile faydalı ömür 15 yıl olarak tahmin edilmiştir. Sonuca göre kalıntı değer 10.000 TL'ye indirilecektir.

$$\begin{aligned} \text{Amortisman tabi fiyat} &= \text{Maliyet değeri} - \text{Kalıntı değeri} \\ &= 135.000 \text{ TL} - 15.000 \text{ TL} = 120.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Yıllık amortisman} &= \text{Amortisman tabi tutar} / \text{Yararlı ömür} \\ &= 120.000 \text{ TL} / 12 \text{ yıl} = 10.000 \text{ TL} / \text{yıl} \end{aligned}$$

$$10. \text{ yıl sonunda birikmiş amortisman} = 10.000 \text{ TL} \times 10 \text{ yıl} = 100.000 \text{ TL}$$

10. yıl sonunda varlığın defter değeri = 135.000 TL – 100.000 TL = 35.000 TL'dir.

10. yılın sonunda yapılan yenilemeyle varlık 5 yıl daha fazla faydalı ömre sahip olmuştur. Amortisman tabi tutar 35.000 TL – 10.000 TL = 25.000 TL'dir. Faydalı ömür süresinin bitimine kadar ayrılacak amortisman tutarı ise 25.000 TL / 5 yıl = 5.000 TL'dir.

3.1.7. Amortisman Ayırma Yöntemleri

Amortisman ayırma yöntemi belirlenirken varlığın ekonomik yararlarının kullanma biçimi göz önünde bulundurulur ve seçilen yöntem söz konusu kullanıma biçimlerinin değişmediği sürece aynı şekilde uygulanmaya devam edilir.

TMS 16’da bir varlığın amortismanına tabi değerinin yararlı ömrü süresince sistematik olarak dağıtılabilmesi için, çeşitli amortisman yöntemleri kullanılmaktadır. Bunlar:

- Normal amortisman yöntemi,
- Azalan bakiyeler yöntemi,
- Üretim miktarı yöntemidir.

i. Normal Amortisman Yöntemi:

Varlığın kalıntı değerinde herhangi bir değişme olmadığı sürece, amortisman gideri faydalı ömrü süresince değişmez. Yani, yıllık amortisman tutarı, varlığın maliyet bedelinden işletme yöneticileri tarafından belirlenen (varsa) kalıntı değeri düşülerek yararlı ömre bölünmesi suretiyle hesaplanır.

Bu yöntemde yıllık amortisman tabi değer aşağıdaki şekilde hesaplanır:

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = \text{Maliyet değeri} - \text{Kalıntı değeri} / \text{Yararlı ömür}$$

Örnek: Demir A.Ş. 05.03.2018 tarihinde üretimde kullanılmak üzere 21.000 TL’ye doğrama makinesi satın almıştır. Söz konusu makinenin ekonomik ömrü 4 yıldır. Kalıntı değeri ise 6.000 TL’dir. Yıllık amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanabilecektir.

$$\text{Amortisman oranı} = 1 / 4 \text{ yıl} = \% 25$$

$$\text{Amortisman tutarı} = 21.000 \text{ TL} - 6.000 \text{ TL} = 15.000 \text{ TL}$$

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = 15.000 \text{ TL} \times 0,25 = 3.750 \text{ TL}$$

Yıllar	Amortismanına Tabi Değer (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2018	15.000	-	625*	625
2019	15.000	25	3.750	4.375
2020	15.000	25	3.750	8.125
2021	15.000	25	3.750	11.875
2022	-	-	3.125**	15.000

*2018 yılında 2 ay için amortisman ayrılan tutar = 15.000 TL x % 25 = 3.750 TL

$$= 3.750 \text{ TL} / 12 \text{ ay} \times 2 \text{ ay} = \underline{625 \text{ TL}}$$

$$**2022 \text{ yılında } 10 \text{ ay için amortisman ayrılan tutar} = 15.000 \text{ TL} \times \% 25 = 3.750 \text{ TL}$$

$$= 3.750 \text{ TL} / 12 \text{ ay} \times 10 \text{ ay} = \underline{3.125 \text{ TL}}$$

ii. Azalan Bakiyeler Yöntemi: Azalan bakiyeler yöntemine göre, varlığın amortisman tutarı ekonomik ömrü boyunca azalır. Bu yöntemle göre varlığın ekonomik ömrü süresince veriminin giderek azalacağı, ayrıca bakım-onarım giderlerinin artacağı düşüncesi nedeniyle varlığı kullanma maliyetinin artacağı dikkate alınarak, ilk dönemlerde fazla, sonraki dönemlerde ise daha az amortisman ayrılması esasına dayanan bir yöntemdir.

Bu yöntemle göre amortisman oranı normal amortisman yönteminde kullanılan amortisman oranının 2 katı alınarak hesaplanır.

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = 2 \times \text{Normal amortisman oranı}$$

Örnek: İşletme 02.05.2018 tarihinde 30.000 TL'ye satın alınan bir makinenin ekonomik ömrü 4 yıldır. Yıllık amortisman tutarları aşağıdaki gibidir.

$$\text{Yıllık amortisman oranı} = 2 \times 0,25 = 0,50$$

Yıllar	Amortismana Tabi Değer (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)
2018	30.000	-	5.000*	5.000
2019	25.000	50	12.500	17.500
2020	12.500	50	6.250	12.750
2021	6.250	-	6.250	30.000
2022	-	-	10.000**	

$$*2018 \text{ yılında } 4 \text{ ay için amortisman ayrılan tutar} = 30.000 \text{ TL} \times \% 50 = 15.000 \text{ TL}$$

$$= 15.000 \text{ TL} / 12 \text{ ay} \times 4 \text{ ay} = \underline{5.000 \text{ TL}}$$

$$**2022 \text{ yılında } 8 \text{ ay için amortisman ayrılan tutar} = 15.000 \text{ TL} \times \% 25 = 3.750 \text{ TL}$$

$$= 15.000 \text{ TL} / 12 \text{ ay} \times 8 \text{ ay} = \underline{10.000 \text{ TL}}$$

Azalan bakiyeler yönteminde kalıntı değerin olması durumunda, amortismanına tabi tutar hesaplanırken bu değer dikkate alınmaz. Son yıl kalan değer kalıntı değeri olarak kabul edilir.

iii. Üretim Miktarı Yöntemi: Bu yöntemde, üretim miktarı ya da beklenen kullanım üzerinden amortisman ayrılır.

Amortisman oranı = Maliyet değeri – Kalıntı değeri / Tahmini faydalı ömür boyunca üretilmesi düşünülen üretim miktarı

Yıllık amortisman tutarı = Amortisman oranı x Yıllık üretim miktarı

Örnek: Üretimde kullanılacak makinenin maliyeti 27.500 TL'dir. Kalıntı değeri 6.500 TL ve üretim kapasitesi 7.000 saattir. Makine 2018 yılında 1.500 saat ve 2019 yılında 1.000 saat kullanılmıştır. 2018 ve 2019 yılı amortisman tutarları aşağıdaki gibi hesaplanabilecektir.

Amortisman oranı = 27.500 TL – 6.500 TL / 7.000 saat

Amortisman oranı = 3 TL / saat

2018 yılı için amortisman tutarı = 1.500 saat x 3 TL = 4.500 TL

2019 yılı için amortisman tutarı = 1.000 saat x 3 TL = 3.000 TL

3.1.8. Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Bilanço Dışı Bırakılması

Maddi duran varlıklarda maliyet kaybı ve bilanço dışı bırakma işlemleri ayrı ayrı ele alınarak açıklanmıştır.

i. Değer Düşüklüğü Uygulaması

Herhangi bir MDV'de değer düşüklüğü olup olmadığı TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı hükümlerine göre belirlenir. TMS 36, işletmenin elinde bulundurduğu varlığın kayıtlı değerinin nasıl gözden geçirileceğini, geri kazanılabilir tutarın nasıl belirleyeceğini ve değer azalış zararının ne zaman muhasebeleştirileceğini ya da iptal edileceğini açıklamaktadır.

TMS 36'da MDV'de değer azalışıyla ilişkili herhangi bir işlem yapılabilmesi için ilk başta varlıkta değer azalışı olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Standarda göre, varlığın kayıtlı değeri, geri kazanılabilir tutarını aşmış ise ilgili

varlığın değer düşüklüğüne uğradığı sonucuna varılır. Geri kazanılabilir değer, net gerçeğe uygun değer ile (piyasa değeri) kullanım değerinden yüksek olanıdır.

Örnek: Aydınlı A.Ş., 01.04.2018 tarihinde 110.500 TL'ye işletmede kullanmak üzere bir vinç satın almıştır. Ekonomik ömür 5 yıl olup, normal amortisman yöntemi uygulanmaktadır. 31.12.2020 tarihinde yapılan değerlendirme vincin % 20 değer düşüklüğüne uğradığı belirlenmiştir.

Vinç için ayrılmış birikmiş amortisman tutarı = 44.200 TL'dir. Bu durumda, makinenin net defter değeri 66.300 TL'dir. Ancak makine $66.300 \times 0,20 = 13.260$ TL değer düşüklüğüne uğrayarak değerinin 53.040 TL olması söz konusudur. Bu işlem için yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

654 KARŞILIK GİDERLERİ	13.260
257 B. AMORT. VE DEĞER DÜŞÜK. KARŞILIK.	13.260
Vincin değer düşüklüğüne uğraması nedeniyle	

31.12.2020 tarihinde yapılacak amortisman kaydı ise aşağıdaki gibidir.

Amortisman Tutarı = $53.040 \text{ TL} / 3 \text{ yıl} = 17.680 \text{ TL} / \text{yıl}$

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	17.680
257 B. AMORT. VE DEĞER DÜŞÜK. KARŞILIK.	17.680
Amortisman giderleri nedeniyle	

ii. Bilanço Dışı Bırakma

TMS 16'ya göre, maddi duran varlıkların finansal tablo dışı bırakılmasıyla ilgili özellikle finansal kiralama ve bağış sonucu bilanço dışı bırakılması konularına ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Başkalarına kiraya verilmek üzere elde bulundurulan MDV'leri normal faaliyetleri içerisinde sistemli bir şekilde satan bir işletme söz konusu bu varlıkları TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı hükümlerine göre hasılat olarak kayıtlara alınır. MDV'lerin elden çıkarılması, satış, bağış veya finansal kiralama durumlarına göre ilgili standartlar olan TFRS 16 Kiralamalar Standardı ve TFRS 15'e göre muhasebeleştirilir.

Örnek: Kayıtlı değeri 50.000 TL ve birikmiş amortisman tutarı 10.000 TL olan bir demirbaşın (örneğin bilgisayar) vergi değeri 40.000 TL' dir. 15.01.2018 tarihinde, peşin değeri 35.000 TL olan demirbaş, üç ay vadeli olarak, % 15 KDV hariç 38.500 TL'ye satılmıştır. Şirketin aylık finansal rapor düzenlediği varsayımı altında aşağıdaki kayıt yapılır.

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	44.275
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	10.000
659 OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	5.000
255 DEMİRBAŞLAR	
391 HESAPLANAN KDV	50.000
125 ERTELENMİŞ TİCARİ ALACAK. VADE FARKLARI	5.775
Demirbaşın vadeli olarak satılması	3.500

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre demirbaş satıldığı için hem 255 Demirbaşlar hesabı hem de 257 Birikmiş Amortismanlar hesabı kapatılmıştır. Peşin değeri ile vadeli değeri arasındaki fark tutarı içinse 125 Ertelenmiş Ticari Alacak Vade Farkları hesabı alacaklandırılmıştır. Alacağın vadesi geldiğinde 125 Ertelenmiş Ticari Alacak. Vade Farkları hesabı kapatılacak, karşılığında ise vade farkı gelirlerinin kaydedildiği 642 Faiz Gelirleri hesabı alacaklandırılacaktır.

3.2. TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI

Maddi olmayan duran varlıkların muhasebe kayıtlarına alınması, kullanıldığı zaman süresince izlenmesi, kullanım süresinin sonunda aktiften çıkarılmasıyla ilgili çalışmalar, TMS 38 kapsamında yürütülmektedir.

3.2.1. Standardın Amacı, Kapsamı

TMS 38 aşağıdaki istisnalar dışında, tüm maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini belirler.

- Olağan iş akışı içerisinde satış amaçlı elde bulundurulan maddi olmayan duran varlıklar (TMS 12 Gelir Vergileri Standardı uygulanır),
- Ertelenmiş vergi varlıkları (TMS 12 uygulanır),
- TFRS 16 kapsamına giren kiralama işlemleri,

- Çalışanlara sağlanan faydalardan doğan varlıklar (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı uygulanır),
- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardında tanımlanan finansal varlıklar (Burada bazı finansal varlıkların muhasebeleştirilmesi, TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardı, TMS 28 İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı ve TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı kapsamındadır.),
- Bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye (TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı),
- TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına göre satış amacıyla elde bulundurulan maddi olmayan duran varlıklar,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardı kapsamında sigorta sözleşmelerinden doğan hakların neden olduğu ertelenmiş satın alma maliyetleri ve maddi olmayan duran varlıklardır. Ancak bu standart maddi olmayan duran varlıklarla ilişkili yapılması gereken herhangi bir işlemi kapsamaz. Sadece ertelenmiş satın alma maliyetleriyle ilişkili yapılması gereken özel açıklamaları belirtir. TMS 38 kapsamında olan varlıklar ise, araştırma ve geliştirme kuruluş ve örgütlenme, reklam, eğitim faaliyetleri için yapılan giderlere ilişkin yapılması gereken işlemleri kapsar.

3.2.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Fiziksel niteliği bulunmayan, tanımlanabilir, parasal olmayan varlıklar maddi olmayan duran varlık olarak adlandırılır. Bu varlıklara örnek olarak:

- Bilgisayar yazılımı,
- Telif hakları,
- Teknik veya bilimsel bilgiler,
- Bir ürünün tescilli patenti,
- Sinema filmi çekme veya yapma hakları vb. verilebilir.

i. Belirlenebilirlik: İşletme bünyesinde bulunan varlıkların belirlenebilir olması aşağıdaki durumlarda sağlanır:

- Ayrılabilir olma özelliği, yani işletmeden sözleşme varlık veya borçla birlikte satılabilir, kiralanabilir, takas edilebilir veya lisans altına alınabilir olması,

- İşletme ile ilgili hakların devredilebilir veya ayrılabilir olmasına bakılmaksızın, diğer sözleşmede yer alan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanması gerekmektedir.

ii. Kontrol: Maddi olmayan duran varlığın işletmeye gelecekte sağlayacağı ekonomik faydayı kontrol etme ve bu faydaların başkalarının sahip olmasına engel olması durumunda varlık kontrol ediliyor demektir.

iii. Gelecekteki ekonomik yarar: Maddi duran varlık, gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlamalıdır. Gelecekteki ekonomik faydalar maliyet tasarrufları, ürün ve hizmet satışından sağlanan gelir veya varlık kullanımından kaynaklanan diğer faydaları içerebilir.

3.2.3. Muhasebeleştirme ve Ölçme

Bir varlığın, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için, işletmenin elinde bulundurduğu varlığın aşağıdaki unsurları taşıması gerekir. Bunlar;

- Maddi olmayan duran varlık tanımına uygun olması,
- Muhasebeleştirme kriterine uygun olmasıdır.

Bu unsurlar, varlığın ilk edinimi veya işletmede üretilmesi ile ilgili olarak daha sonra yüklenen maliyetleri de kapsar. Ayrıca, söz konusu varlıklar ilk muhasebeleştirilmeleri sırasında maliyet bedelleriyle ölçülür (Şengel, 2008: 860).

3.2.3.1. Muhasebeleştirme Kriteri

TMS 38'in 21. maddesine göre, maddi olmayan duran varlıkların muhasebe kriterleri düzenlenmiştir. Buna göre, bir maddi olmayan duran varlık;

- Varlıkla ilgili olarak gelecekteki ekonomik faydanın işletme için gerçekleştirilebilir olması,
- Varlığın maliyetinin doğruluğundan emin olacak bir şekilde hesaplanabilir olması durumunda muhasebeleştirme işlemi yapılır.

3.2.4. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçme

Maddi olmayan duran varlığın ilk muhasebeleştirilmesinden sonraki dönemde muhasebeleştirilebilmesi için işletmenin seçebileceği iki yöntem vardır. Bunlar;

- Maliyet esaslı yöntem ile
- Yeniden değerlendirme esaslı yöntemdir.

i. Maliyet bedeli: İlk muhasebeleştirilmesi sonrasında, maddi olmayan bir duran varlık, maliyet bedelinden birikmiş tüm itfa ve değer düşüklüğü zararları indirilmiş haliyle kayıtlarda izlenir.

ii. Yeniden değerlendirme yöntemi: Bu yöntemine göre, maddi olmayan duran varlıklar değerlendirme günündeki değeri üzerinden finansal tablolara alınır. Yeniden değerlendirilmiş tutar, varlığın bilanço günündeki bedelinden, birikmiş itfa payı ve değer azalış zararlarının tamamının indirilmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Yeniden değerlendirme yöntemine göre maddi olmayan duran varlığına muhasebeleştirilen bir işletme, bu sınıfta yer alan diğer tüm varlıklarını da yine aynı yöntemine göre muhasebeleştirir (Şengel, 2008: 864).

TMS 38'e göre yeniden değerlendirme yapılabilmesi, gerçeğe uygun değerlerin aktif bir piyasa karşılaştırılması ile mümkündür. Yeniden değerlendirme işlemleri düzenli olarak varlığın kayıtlı bedelinin gerçeğe uygun bedelinden büyük oranda farklılık göstermemesi için yapılır (Örten ve Bayırlı, 2007: 35).

Örnek: Bir telif hakkı maliyeti 800.000 TL ve birikmiş amortismanı 555.000 TL'dir. Yeniden değerlendirme oranı % 50'dir.

260 HAKLAR	400.000
260 01 Telif Hakkı	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	277.500
52X MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	122.500
Lisansın yeniden değerlendirilmesi nedeniyle	

3.2.5. Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfası

Maddi olmayan duran varlıkların itfasını açıklarken, yararlı ömür ve kalıntı değer kavramına, itfa süresi ve itfa yöntemlerini açıklamak gerekir.

3.2.5.1. Yararlı Ömür

TMS 38’de yararlı ömür, sınırlı ve sınırsız olarak ayrılmıştır. İşletmenin, MODV’larının yararlı ömrünün bu ayrıma tabi tutularak sınırlı mı ya da sınırsız mı olduğunun belirlenmesi gerekir. Eğer sınırlı ise varlığın ömür süresi varlığın kendisini meydana getiren ürün benzeri birimlerin miktarı yararlı ömrü oluşturur. İlgili tüm faktörlerle ilgili bir çözümlenme esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit akışı sağlaması gereken süre için belirlenebilir bir sınırlama yapılmaması durumunda, MODV sınırsız yararlı ömre sahiptir (Örten ve Bayırlı, 2007: 38).

3.2.5.2. İtfa Suresi ve İtfa Yöntemi

Sınırlı yararlı ömre sahip bir MODV’nin itfaya tabi değeri, faydalı ömrü boyunca sistemli bir şekilde dağıtılır. İtfa işlemi, işletme yönetiminin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi adına gerekli yer ve duruma getirildiğinde, yani varlığın kullanıma hazır hale geldiğinde başlatılır ve varlığın elden çıkarıldığı tarih ile satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığı tarihten erken olanı itibarı ile itfa işlemi durdurulur.

Kullanılan itfa yöntemi, gelecekteki ekonomik faydaların kullanım şeklinde bir değişiklik söz konusu olmadığı sürece, dönemden döneme tutarlı bir biçimde uygulanır. TMS 38’e göre MODV’ler için kullanılacak itfa yöntemleri;

- Normal amortisman yöntemi,
- Azalan bakiyeler yöntemi ve
- Üretim birimleri yöntemidir.

Amortisman tutarları, genel olarak kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Ancak, beklenen ekonomik faydaların diğer varlıkların üretiminin kullanılması durumunda itfa payı, diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturarak, kayıtlı değerine ilave edilir.

Örnek: MİS A.Ş. yemekhane olarak kullanmak amacıyla 10 yıl süre ile kiraladığı bir işyeri için 20.000 TL + % 18 KDV’yi banka havalesi ile ödemiştir. İşyerinin ekonomik değerini artıran harcama (dekorasyon) ve tadilat yapmıştır. Kira süresinin sonunda ise, bu gider aktiflerden çıkarılmıştır.

Amortisman oranı = 1 / 10 yıl = 0,10

Amortisman tutarı = Varlığın değeri x Amortisman oranı

= 20.000 TL x 0,10 = 2.000 TL

Muhasebe kayıtları aşağıdaki şekildedir;

264 ÖZEL MALİYETLER	20.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	3.000	
102 BANKALAR		23.000
Kiralanan işyeri için dekorasyon harcaması yapılması		

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		2.000
Amortisman gideri nedeniyle		

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	20.000	
264 ÖZEL MALİYETLER		20.000
Kira süresinin bitimi nedeniyle		

3.2.5.3. Kalıntı Değer

TMS 38'e göre, sınırlı faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki şartlar gerçekleşmedikçe, sıfır kabul edilir.

- Üçüncü bir şahıs, söz konusu varlığı faydalı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt ederse veya;
- Varlık için aktif bir pazar oluşmuş ise;
- Kalıntı değer bu pazar aracılığıyla belirlenebilir; ve
- Böyle bir pazarın varlığın faydalı sürenin sonunda mevcut olması muhtemel olmalıdır.

Sınırlı faydalı ömrü olan bir varlığın itfa değeri, kalıntı değeri indirildikten sonra kalan tutarıdır.

Maddi olmayan bir duran varlığın kalıntı değerinin, söz konusu varlığın kayıtlı değerine eşit ya da bu tutar üzerine çıkması mümkündür. Böyle bir durum olduğunda,

varlığın kalıntı değeri, varlığın kayıtlı değerinin altına inmedikçe ya da ininceye kadar amortisman tutarı sıfır olarak kabul edilir.

Örnek: İşletme 37.100 TL değerinde bir telif hakkı satın almış ve bunu 4 yıl elinde tutmak istemektedir. Piyasada örnek 4 yıllık bir telif hakkın kalıntı değeri 6.780 TL olarak tahmin edilmektedir. Bu durumda, işletmenin yıllık itfa payı hesaplaması ve amortisman ayrılmasına ilişkin yevmiye kaydı, aşağıdaki gibidir (Şengel, 2008: 869).

$$\begin{aligned}\text{Amortisman matrahı} &= \text{Alış değeri} - \text{Kalıntı değer} \\ &= 37.100 \text{ TL} - 6.780 \text{ TL} \\ &= 30.320 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Yıllık amortisman tutarı} &= \text{Amortisman matrahı} / \text{Yıl} \\ &= 30.320 \text{ TL} / 4 \text{ yıl} = 7.580 \text{ TL}\end{aligned}$$

750 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	7.580
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	7.580
Amortisman gideri nedeniyle	

3.2.5.4. İtfa Süresi ve İtfa Yönteminin Gözden Geçirilmesi

Amortisman süresi ve itfa yöntemi, her mali yıl sonunda tekrar gözden geçirilmesi gerekir. Eğer beklenen yararlı ömrün önceki tahminlerden değişiklik göstermesi durumunda amortisman süresi bu farklılığa göre değiştirilmesi gerekir ve varlığın gelecekteki ekonomik faydasının kullanımında bir değişiklik olursa, amortisman yöntemi bu değişikliği yansıtacak şekilde değiştirilmelidir. Bu değişiklikler TMS 8 hükümlerine göre kayıt altına alınmalıdır.

Sözü edilen değişikliklere örnek vermek gerekirse;

- Amortisman süresinin değiştirilmesi,
- Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerektiği gösterilebilir,
- Azalan bakiyeler yönteminin normal amortisman yönteminden daha uygun olduğu anlaşılabilir,

- Bir lisans ile elde edilen hakların kullanımı iş planının diğer kısımlarındaki karara bağlanmamış aksiyonlar nedeniyle ertelenir, bu durumda varlıktan beklenen ekonomik faydalar sonraki dönemlere kadar alınmayabilir.

3.2.6. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması

Maddi olmayan bir duran varlık, aşağıdaki durumlarda ise finansal tablo dışı bırakılır.

- Elden çıkartıldığında,
- Kullanımı veya satışından gelecekte ekonomik fayda beklenmediğinde.

MODV, varlığın satışı, bağışlanması veya finansal kiralama işlemine konu olması vb. nedenlerle elden çıkarılabilir.

MODV'lerin finansal tablo dışı bırakılmasında elde edilen kazanç veya kayıplar, ilgili varlık bilanço dışı bırakıldığında kar ya da zararda muhasebeleştirilir (kazançlar gelir olarak sınıflandırılmaz).

Elden çıkma sonucunda elde edilen tutar, ilk başta gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilir. MODV ile ilgili yapılacak tahsilatın ertelenmesi durumunda vade farkı, başlangıçta peşin fiyat ile eş değer olarak muhasebeleştirilir. Kayıtlı değer ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki bu fark faiz geliri olarak kayıt altına alınır.

3.2.7. Değer Düşüklüğü Uygulaması

Sınırsız bir ömre sahip MODV itfa edilemez. Ancak, işletmeler TMS 36 kapsamında, sınırsız faydalı ömre sahip MODV'lerini, her dönem ve değer azalışına uğradığına ilişkin bir durumun mevcut olduğunu düşündüğü durumlarda, söz konusu varlığın piyasa değeri ile kayıtlı değerini karşılaştırarak değer düşüklüğü açısından analiz eder.

Sınırsız yararlı ömre sahip MODV'nin sınırlı olarak yeniden değerlendirilmesi, söz konusu varlığın değer azalışına uğramış olabileceğini gösterir. Bu durumda, işletme ilgili varlığı, TMS 36'ya göre piyasa değeri ve kayıtlı değerini karşılaştırarak, hesapladığı tutarı değer azalış zararı olarak muhasebeleştirir.

Net aktif toplamın, alıcının ödediği tutardan fazla olması durumunda, ortaya çıkan negatif şerefiye, üç farklı işleme tabi tutulabilir. Özkaynaklara eklenebilir,

parasal olmayan aktif varlıklardan mahsup edilebilir ve pozitif şerefiye gibi amortismanına tabi tutulur yani belli bir süre içinde kısım kısım kara eklenir.

Örnek: 12.02.2008 tarihinde işletmenin elinde net defter değeri 300.000 TL olan taksi ruhsatı bulunmaktadır. Taksi ruhsatının kalan kullanım hakkı 10 yıldır. İşletme MODV'larını maliyet bedeli ile değerlemektedir. 2008 yılında belediyenin taksi ruhsatı dağıtmasından dolayı işletme gelecekte elde edilecek nakit akışlarının beklenenden daha az olacağını tahmin ediyor ve değer düşüklüğü testi yapmak için piyasa faiz oranı % 10 ile kullanım değerini hesaplıyor. Bu hesaplamalar sonucu taksinin kullanım değeri 200.000 TL olarak tespit ediliyor. İşletme 100.000 TL değer düşüklüğü zararı kaydını yaparak taksi ruhsatının değerini 200.000 TL'ye indiriyor. Bu durumda yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olabilir.

652 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARI	100.000
652 01 Taksi ruhsatı	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	100.000
Taksi ruhsatı değer düşüklüğü nedeniyle	

2010 yılı sonunda nüfus yoğunluğunun artmasından dolayı, gelecekteki net nakit akışlarında artış olacağı tahmin edildiği için, kullanım değeri yeniden hesaplanır. Kalan faydalı ömür olan 8 yılda toplam 260.000 TL nakit akışı sağlanacağı tespit edilir. Bu değer, net defter değerinden 100.000 TL fazla olduğu için, değer düşüklüğü iptalinin yapılması gerekir. İptal edilecek tutar, varlık maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulduğu için, değer düşüklüğüne uğramamış olsaydı, defter değerinin kaç TL olacağı sınırı ile belirlenecekti. Varlık için 2008 yılı sonunda değer düşüklüğü zararı ayrılmamış olsaydı, 2010 yılı sonu itibarıyla net defter değeri 240.000 TL olacaktı. 2010 yılı sonu itibarıyla net defter değeri 160.000 TL olduğu için, 80.000 TL değer düşüklüğü iptali kaydı yapılır.

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	80.000
268 01 Birikmiş değer düşüklüğü zararları	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	80.000
Değer düşüklüğü zararı iptali	

3.3. TMS 40 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER STANDARDI

Standartlarla birlikte gayrimenkullere de sınıflandırmalar getirilmiş ve yeni bir kavram olan yatırım amaçlı gayrimenkuller kavramı ortaya çıkmıştır.

3.3.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

TMS 40'ın amacı, kira geliri, sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde bulundurulanan YAG'lerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gerekli açıklamalara ilgili esasların belirlenmesidir.

TMS 40'ın kapsamı, YAG'lerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklanması şeklinde ifade edilmektedir. Finansal kiralama işlemleriyle ilgili kiracının finansal tablolarında ve muhasebeleştirilen ve kiraya verenin finansal tablolarında kiracıya sağladığı yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesiyle ilgili esaslar da TMS 40'ın kapsamına girer. Ancak, aşağıdaki kurallar, TMS 40 kapsamı dışındadır.

- Kiralamaların finansal ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kiralama gelirlerinin muhasebeleştirilmesi,
- Faaliyet kiralaması çerçevesinde edinilen gayrimenkul hakkının kiracının finansal tablolarında ölçülmesi,
- Finansal kiralamaya konu net yatırımın kiraya verenin finansal tablolarında ölçülmesi,
- Satış ve geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,
- Finansal kiralamalara ve faaliyet kiralamalarına ilişkin olarak kamuoyuna yapılacak açıklamalar,

TMS 40 aşağıdaki durumlarda ise uygulanmaz:

- Tarımsal faaliyetler kapsamında canlı varlıklar (bakınız: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler); ve
- Petrol, doğal gaz, yer altı kaynakları ve benzeri geri kazanılmaz kaynaklara ait hak ve rezervler.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur. Bu nedenle, yatırım amaçlı bir gayrimenkul işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit

akışları yaratır. Bu durum, yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayırır (TMS 40, md.7).

3.3.2. Değerleme Yöntemleri

TMS 40 yatırım amaçlı gayrimenkullerin nasıl kayıt altına alınacağı açıkça belirtilmiştir. YAG'ler, gelecekte ekonomik faydanın işletmeye girişinin mümkün olması ve söz konusu varlığın maliyetinin doğru bir şekilde test edilebilir olması durumunda bir varlık olarak muhasebeleştirilir.

TMS 40'a göre YAG'ler ilk kayda alınırken maliyet bedeliyle değerlendirilir. Bu maliyet bedeli, satın alma fiyatı ve bununla ilgili ilişkilendirilebilen diğer giderlerden (gayrimenkul alım vergisi, avukatlık hizmetleri vb.) meydana gelir. Ayrıca, gayrimenkulün kredili (vadeli) olarak alınması durumunda, gayrimenkulün maliyeti peşin ödenen tutardır. Peşin ödenen tutar ile vadeli ödenen tutar arasındaki fark, faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (Akın, 2010: 88).

Örnek: Bir işletme, 01.07.2018 tarihinde kiraya verilmek amacıyla peşin değeri 1.472.400 TL olan bir büroyu bedeli 1.500.000 TL'ye üç ay vadeli banka kredisi kullanmak suretiyle satın almıştır. Kredi, üç eşit taksitte ödenecektir. KDV oranı % 18'dir ve peşin ödenmiştir.

Kiraya verilmek üzere banka kredisi kullanılarak bina satın alınması ve aylık borçlanma maliyetleri ile ilgili yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir. (Aylık taksitlerin işletmenin banka hesabından ödendiği varsayılmıştır).

202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR	1.472.400
191 İNDİRİLECEK KDV	270.000
325 ERTELENMİŞ TİCARİ BORÇLAR VADE FARKLARI	27.600
100 KASA	270.000
300 BANKA KREDİLERİ	1.500.000
Bir kısmı peşin kalanı banka kredisi kullanarak kiraya verilmek üzere bina satın alınması	

Kredi ödendikçe:

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	9.200
300 BANKA KREDİLERİ	500.000
325 ERTELENMİŞ TİCARİ BORÇLAR VADE FARKLARI	9.200
102 BANKALAR	500.000
Faiz tahakkuku ve kredi taksitinin ödenmesi	

01.07.2018 tarihinde bilançoya dahil edilen, söz konusu yatırım amaçlı binanın değerinin piyasa koşulları çerçevesinde değişeceği tahmin edilerek yapılan ekspertiz çerçevesinde binanın piyasa değerinin 1.300.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda; gerçeğe uygun değer ile ilk muhasebeleştirilmesindeki maliyet değeri arasındaki fark, aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

650 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GİDERLERİ VE DEĞER AZALIŞ ZARARLARI	172.400
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR	172.400
Yatırım amaçlı gayrimenkul değer azalışı nedeniyle	

İlk kayıtlama yapıldıktan sonra işletme muhasebe ilkelerine bağlı olarak gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemini seçer ve seçtiği yöntemi tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerine uygular.

3.3.3. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

Bir yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında söz konusu varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkacak tutardır.

YAG'ler için, ilk muhasebeleştirme sonrası yapılan değerlemede gerçeğe uygun değer ya da maliyet bedeli yöntemlerinden biri uygulanabilir. Eğer, işletme ilk muhasebeleştirme işleminin ardından gerçeğe uygun değer yöntemini seçmiş ise, tüm YAG'lerini gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçmek zorundadır. İşletme, söz konusu varlığı her dönem sonunda gerçeğe uygun değeriyle finansal tablolarda gösterdiği için amortisman ayrılmasına gerek yoktur.

Örnek: “ABC” İşletmesi’nin kayıtlı değeri 200.000 TL olan yatırım amaçlı bir arsası ve 300.000 TL değerinde yatırım amaçlı bir binası bulunmaktadır. İşletme dönem sonunda aktifinde bulunan söz konusu varlıklarını gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerleyerek, arsanın gerçeğe uygun değerini 180.000 TL, binanın gerçeğe uygun değerini ise 340.000 TL tespit etmiştir.

Yapılan bu değerlendirme ile arsanın değerinde 20.000 TL değer azalış zararı, binanın değerinde ise, 40.000 TL tutarında değer artış karı olduğu görünmektedir.

65X GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ ZARARLARI	20.000
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR	20.000
Değer azalış zararı nedeniyle	

202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR	40.000
64X GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞ KARLARI	40.000
Değer artış karı nedeniyle	

3.3.4. Maliyet Değeri Yöntemi

Bir işletme ilk muhasebeleştirme sonrası maliyet yöntemini seçmiş ise, söz konusu varlıklarını TMS 16’da belirtilen esaslar çerçevesinde maliyet yöntemini kullanarak ölçer. TMS 16’ya göre maliyet modelinde, maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilen bir varlık, finansal tablolarda birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zarar tutarı ilgili varlığın maliyetinden düşüldükten sonraki değeri ile yer alır.

Örnek: “F” İşletmesi’nin kayıtlı değeri 300.000 TL olan, yönetim amaçlı kullanacağı yatırım amaçlı bir binası bulunmaktadır. Binanın faydalı ömrü 20 yıl ve faydalı ömrü sonunda kalıntı değerinin olmayacağı tahmin edilmektedir. İşletme normal amortisman yöntemini kullanarak dönem sonunda 15.000 TL amortisman hesaplamıştır. Ayrıca, söz konusu varlık değer düşüklüğü meydana gelmiş ve değeri 280.000 TL’ye düşmüştür.

Yukarıdaki örnekte belirtilen amortisman ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılabilecektir.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	15.000
207 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	15.000
Amortisman giderleri nedeniyle	

654 KARŞILIK GİDERLERİ	20.000
20X YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL DEĞER	20.000
DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	
Karşılık giderleri nedeniyle	



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMANIN VERGİ MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARINDA YER ALAN AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4.1. MADDİ DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Amortisman uygulamasında ilk önce amortisman uygulanacak varlığın ekonomik ömrünün belirlenmesi gerekir. Seçilen yöntem, işletme tarafından kullanılan varlıktan sağlanacak ekonomik faydanın tüketilmesinde en uygun olan yöntem olmalıdır.

TMS'de, varlıklar değerlemeye tabi tutulurken işletmelerin tahminleri esas alınarak hesaplama yapılmaktadır. Oysa, vergi kanunlarında, tam tersi durum söz konusudur. Yani gerek varlıkların değerlemeye tabi tutulması gerek amortisman yönteminin seçilmesi veya uygulanan oranlara ilişkin kurallar değiştirilemez. Bu duruma bağlı olarak, TMS'ler ile vergi kanunlarının arasındaki uygulama çeşitliliğine bağlı olarak matrah farkları ortaya çıkmaktadır. Bu durum, işletmenin faaliyetlerini ve sonuçlarını doğrudan etkilemektedir.

4.1.1. Amortisman Tabi Varlık Açısından Karşılaştırılması

Amortisman tabi varlıkların belirlenmesinde temel olarak aynı kriterler esas alınsa da ele alınış biçimleri arasında farklılıklar söz konusudur. Yapılan düzenlemeler ve bunlar arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibidir.

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle VUK'un 269. maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder (VUK madde 313). Söz konusu maddeye göre, amortisman tabi ekonomik kıymetler gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlendirilen ekonomik kıymetler, araç, gereç, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleridir. Ayrıca, VUK'un 269. maddesine göre gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi haklar, gayrimenkul gibi değerlendirilecekleri için, amortisman tabi tutulmaktadır.

Diğer taraftan, VUK'un 314. madde hükümlerine göre, tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin oluşturmuş oldukları meyve, fındık, zeytin, gül, vb. bahçeler ve bağlar gibi tarım arazileri ile işletme tarafından yine işletme içerisinde inşa edilmiş olan her türlü yollar, sulama kanalları ve arkların da gayrimenkul tanımına dahil edilerek amortismanına tabi tutulabilir. Ancak, boş arazi ve arsaların amortismanına tabi olamayacağı da açıkça belirlenmiştir. VUK açısından duran varlıkların amortismanına tabi olmaları için, bazı şartlar aranmaktadır. Bu şartlar:

- Duran varlığın işletmede bir yıldan daha uzun süreli kullanılması
- Duran varlığın eskime, bozulma ya da değer kaybına uğraması,
- Duran varlığın defterde kaydının bulunması,
- Duran varlığın ekonomik değerinin belli bir tutardan daha fazla olması.

TMS 16'da amortismanına konu olan varlıklar; mal ve hizmet üretimi ya da arz edilmesi, kiraya verilmesi veya idari amaçlar için kullanılması öngörülen ve bir dönemden daha fazla süre için kullanılması planlanan varlıklar olarak ifade edilmektedir.

Birincisi, bir iktisadi kıymet için amortisman hesaplanabilmesi için, söz konusu varlığın işletmede kullanılıyor olması gerekmektedir. Ancak, bir maddi duran varlık satılmak üzere üretimden çekilmiş ise amortisman ayrılmaz. Yararlı ömrü henüz tükenmemiş, bu nedenle de tamamen amorti edilmemiş olan bir duran varlık kullanımdan kaldırılmış olsa da amortisman ayrılmaya devam edilir.

İkincisi ise, ilgili varlığın bir dönemden daha uzun bir süre kullanılmasının planlanması gerekmektedir. Bu da ekonomik ömrü ile ölçülmektedir. Bu nedenle de TMS 16, bir maddi duran varlık kalemi içerisinde, toplam maliyetine göre önemli bir oranı olan her bir parçasının ayrı ayrı amortismanına tabi tutulmasını öngörmektedir (Aydın, 2016: 123).

4.1.2. Amortismanına Tabi Tutar Açısından Karşılaştırılması

Amortismanına tabi değer belirlenmesinde, VUK'da yer alan hükümler kalıntı değer ve maliyet bedeli uygulamaları açısından diğer düzenlemelerden farklılıklar gösterir.

VUK, duran varlıkların amortisman uygulamasına esas tutarlarının belirlenmesinde, Kanun'un değerleme hükümlerinin geçerli olduğunu belirtmektedir. Değerleme hükümleri ise, gayrimenkuller ile Kanuna göre gayrimenkul gibi değerleme yapılacak olan varlıkların (gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, gemiler ve diğer taşıtlar, tesisat ve makinalar, haklar), araç, gereç, mefruşat ile demirbaş eşyanın ve zirai işletmelere dahil hayvanların maliyet bedelleriyle değerlemesini gerektirir. Maliyet bedeli ise, mali değeri olan bir varlığın elde edilmesi veya değerinin artırılışı nedeniyle yapılan  demeler ile bunlara ilişkin tüm harcamalar toplamı olarak ifade edilmiştir. VUK açısından amortisman uygulamasındaki bir diğer önemli farklılık ise, varlığın kalıntı değerine ilişkin h k md r. Buna göre, duran varlıkların kalıntı değerleri, amortisman uygulaması açısından dikkate alınmaz.

TMS 16'ya göre, duran varlıkların değerlenmesinde maliyet bedeli esas alınır. Ancak, maliyet bedeli tespit edilirken, varsa kalıntı değer dikkate alınır. Yani maliyet bedelinden iktisadi varlığın kalıntı değeri çıkarılarak amortisman tabi değer elde edilir. VUK'dan farklı olarak noter ücretleri, emlak ve motoru taşıtlar vergisi gibi ilk alındığı esnada katlanılan giderlerin maliyete ilavesi zorunludur (Aydın, 2011: 120).

Amortisman tutarının, VUK ve TMS 16'ya göre karşılaştırılması aşağıdaki örnekle ele alınmıştır.

 rnek: "A" işletmesi 02.10.2018 tarihinde 160.000 TL bedelle y n toplama makinesi satın almıştır. Kalıntı bedeli 20.000 TL, ekonomik ömür ise 5 yıldır. Makine banka kredisi ile satın alınmıştır, 2018 yılına denk gelen faizin maliyeti 22.000 TL'dir. Makinenin taşıma ve montajı için 7.000 TL harcanmıştır. Ayrıca, yıllık 15.000 TL bedel karşılığında makineye bakım yapılması için ilgili servisle anlaşılmıştır.

Aşağıda Tablo 12'de amortisman tabi iktisadi kıymetin tespiti açısından VUK ve TMS karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Tablo 12. Amortisman Tutarlarının VUK ve TMS 16 Açısından Karşılaştırılması

Açıklama	VUK	TMS 16
Maliyet Bedeli	189.000 TL (160.000 TL + 22.000 TL + 7.000 TL)	147.000 TL (160.000 TL – 20.000 TL + 7.000 TL)
Giderler	3.750 TL (15.000 TL / 12 ay x 3 ay)	22.000 TL + 3.750 TL (15.000 TL /12 ay x 3 ay) = 25.750 TL
Amortisman Gideri	37.800 TL (189.000 TL x 0,20)	7.350 TL (147.000 TL x 0,20 / 12 ay x 3 ay)

VUK açısından; satın alınması için ödenen bedel, satın alınan yıla denk gelen faiz tutarı ve makinenin kurulumu için harcanan montaj gideri maliyet bedelinin toplamı olarak dikkate alınmıştır. Makinenin yıllık 15.000 TL bakım ve onarım giderleri içerisinde cari yıla denk gelen tutar, dönem gideri olarak işlem gördüğü için, amortisman tabi varlığın maliyeti 189.000 TL olarak hesaplanmıştır.

TMS açısından; varlığın elde edilme bedelinden kalıntı değeri çıkartılmış, kalan tutara montaj giderleri eklenerek kayıtlı değer bulunmuştur. Burada, kullanıma hazır hale gelmesi uzun bir zaman dilimini kapsamayacağı bilinen bir varlık olduğu için, elde edilen makine özellikli varlık olarak değerlendirilmemiştir. Dolayısıyla, özellikli varlık ile doğrudan bir ilişkilendirme olmamış, buna bağlı olarak da faiz gideri dönem gideri olarak işlem görmüştür.

4.1.3. Amortisman Tabi Tutar ve Hesaplamaları Bakımından Karşılaştırılması

VUK ve TMS 16'nın amortisman tabi tutar ve hesaplamaları bakımından karşılaştırılması, Tablo 13 yardımıyla anlatılmıştır.

Tablo 13. VUK ve TMS 16'nın Amortismanına Tabi Tutar ve Hesaplamaları Bakımından Karşılaştırılması

<p>VUK: Amortismanına tabi değer, varlığın maliyet bedelidir.</p> <p>TMS 16: Amortisman tabi değer, varlığın maliyetinden kalıntı bedeli çıkartıldıktan sonra kalan tutardır.</p>
<p>VUK: Varlığın satın alındığı yıl sonuna kadar hesaplanan kur farkları, varlığın maliyetine eklenir ve kur farkının eklendiği maliyet tutarı üzerinden amortisman hesaplanır.</p> <p>TMS 16: Varlığın edinim sürecinde ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil edilmez.</p>
<p>VUK: MDV'nin elde edildiği yıla (sonraki yıllarda isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete ilave edilmesi gerektiği için, amortismanına tabi değer yukarıda belirtilen bazı koşullarda finansman giderlerini içermektedir.</p> <p>TMS 16: Varlığın elde edilmesiyle ilgili finansman giderleri maliyete dahil edilmediğinden, özellikli varlıklar hariç, amortisman tutarı finansman giderlerini içermeyen tutar üzerinden hesaplanır.</p>
<p>VUK: Kıst amortisman yöntemi sadece binek araçlar için uygulanır.</p> <p>TMS 16: Tüm varlıklara kıst amortisman uygulanır.</p>
<p>VUK: Amortisman ayrılmaya binek aracın alınmış olduğu ay başlanır ve alındığı ay kesri tam sayılır.</p> <p>TMS 16: Amortisman ayrılmaya, maddi duran varlık kullanılmaya başladığı tarih ile başlanır. Gün esası vardır.</p>
<p>VUK: İlk dönem de eklenmeyen amortisman tutarı, son dönem amortisman tutarına eklenir.</p> <p>TMS 16: İlgili dönemde eklenmeyen amortisman, iktisadi kıymetin faydalı ömrünün sona erdiği dönemi izleyen dönemde ayrılır.</p>

4.1.4. Amortisman Yöntemleri Açısından Karşılaştırılması

Muhasebe teorisi açısından amortisman hesaplamasında kullanılacak birçok yöntem vardır. İşletmeler, faaliyet gösterdikleri alanların özelliklerini dikkate alarak kendilerine uygun amortisman hesaplama yöntemini seçebilirler.

VUK, esas olarak normal ve azalan bakiyeler amortisman hesaplama yöntemlerini düzenlemekle beraber, madenlerde amortisman ve bazı şartların gerçekleşmesi durumunda, fevkalade amortisman uygulamasına da izin vermektedir. VUK'da çeşitli nedenlerle değer kaybına uğrayan, eskiyen ve bozulan kısmen ya da tamamen kullanılması mümkün olmayan söz konusu varlıklara Hazine ve Maliye

Bakanlığı'na başvurularak belirli oranda fevkalade ekonomik ve teknik amortisman uygulanabileceği belirtilmektedir.

TMS 16'ya göre, normal ve azalan bakiyeler yönteminin yanında üretim miktarı yöntemi de kullanılabilir.

4.1.5. VUK ve TMS 16'nın Amortisman Ayırma Koşulları ve Yöntemleri Bakımından Karşılaştırılması

Aşağıda Tablo 14'te VUK ve TMS 16 amortisman ayırma koşulları ve yöntemleri bakımından karşılaştırılmıştır.

Tablo 14. VUK ve TMS 16'nın Amortisman Ayırma Koşulları ve Yöntemleri Bakımından Karşılaştırılması

<p>VUK: İlgili varlık işletmede bir dönemden daha fazla kullanılmalıdır.</p> <p>TMS 16: İlgili varlığın işletme faaliyetinde birden çok yıl kullanılmalıdır.</p>
<p>VUK: İlgili varlığın eskime, bozulma veya değer kaybı suretiyle değerinde azalma olmalıdır.</p> <p>TMS 16: İlgili varlığın yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmek suretiyle değerinde azalma olmalıdır.</p>
<p>VUK: İlgili varlık, aktifte kayıtlı olmalı ve kullanıma hazır olmalı.</p> <p>TMS 16: İlgili varlık, aktifte kayıtlı olmalı ve kullanıma hazır olmalı.</p>
<p>VUK: İlgili varlığın bedeli her yıl için belirlenir (2019 için en az 1.200 TL olmalı)</p> <p>TMS 16: İlgili varlığın maddi duran varlık sınıfına girebilmesi için herhangi bir bedel koyulmamıştır.</p>
<p>VUK: İlgili varlığın, işletme bünyesinde satış amaçlı tutulması veya gelecekte ekonomik yarar beklenmemesi gibi durumlarda, amortisman ayrılmaya devam edilebilir.</p> <p>TMS 16: İlgili varlığın, işletme bünyesinde satış amaçlı tutulması veya gelecekte ekonomik yarar beklenmemesi gibi durumlarda, amortisman ayrılma durdurulur.</p>
<p>VUK: İlgili varlığı parçalara ayırarak veya gruplandırmak suretiyle amortisman ayrılması konusunda düzenleme yapılmamıştır. Ancak, birlikte değerlendirilebilir.</p> <p>TMS 16: İlgili varlığı bölerek de ya da gruplandırmak suretiyle amortisman ayırmak, uygulama dahilindedir.</p>
<p>VUK: Amortisman uygulaması ihtiyaridir. Ancak, ayrılmayan amortismanın sonraki dönemlerde ayrılması mümkün değildir.</p>

TMS 16: Standartların hedefi, işletmelerin gerçeğe uygun değerini ortaya koymak amacıyla, amortisman tabi tutulması gibi bir durum söz konusu değildir.

VUK: Amortisman yöntemleri arasında; normal amortisman, azalan bakiyeler, madenlerde amortisman ve olağanüstü durumlarda uygulanan, fevkalade amortisman yöntemi yer almaktadır.

TMS 16: Amortisman ayırma yöntemleri arasında; normal amortisman, azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemi yer almaktadır.

4.1.6. Yöntem Değişirme Açısından Karşılaştırılması

VUK'a göre seçilen amortisman yönteminin değiştirilebilmesi konusunda da yasal sınırlamalar mevcuttur. İşletmelerin, azalan bakiyeler amortisman yönteminden normal amortisman yöntemine geçişi mümkünken, normal yöntemden, azalan bakiyeler yöntemine geçiş mümkün değildir. Diğer taraftan, işletmelerin fevkalade amortisman uygulamasından yararlanabilmeleri için Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın onayı gerekmektedir.

TMS 16'da ise, yöntem değişikliği ile ilgili herhangi bir hüküm yoktur. Ancak, Standartta kullanılan amortisman yönteminin belirli aralıklarla incelenmesi ve gelecekte öngörülen ekonomik faydaların olması muhtemel olan tüketim biçiminde olağanüstü bir durum gözlemlenmedikçe, dönemler arasında herhangi bir değişiklik yapılmamalıdır.

4.1.7. Amortisman Süresi Açısından Karşılaştırılması

Amortisman uygulamasına ilişkin düzenlemelerde süre yönünden farklılık, maddi duran varlığın amortisman uygulamasının başlamasında esas alınacak tarih ve uygulamanın devam edeceği süre konularında ortaya çıkmaktadır (Akın, 2010: 96).

VUK'a göre, amortisman süresi iktisadi değerlerin aktife kaydedildiği yıldan itibaren başlar. Varlıklara ilişkin olarak herhangi bir yıl amortisman ayrılamaması nedeniyle amortisman süresi uzatılamaz. Amortisman süresi, mükellefler veya Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen amortisman oranlarına göre değişiklik gösterir. VUK'da ayrıca, amortisman ayrılmayan süreler için bakiye değer, itfa süresinin sonunda yok olacağı ve her yılın amortismanı ancak o yıla has değerlendirmelerde dikkate alınması gerektiği hükmü yer almaktadır. Ayrıca, Kanunda, amortismanın herhangi bir nedenle döneminde ayrılamamasından ya da

oranlardaki bir değişiklikten dolayı amortisman süresinin uzatılamayacağı belirtilmiştir.

TMS 16’da ise, bir maddi duran varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanıma hazır hale geldiğinde, başka bir ifadeyle, işletme yönetimi tarafından faaliyette bulunabilmesi için uygun olan yer ve konuma getirildiğinde başlar ve amortisman ayrılacak tutar, ilgili varlığın faydalı ömrü süresince muhasebe dönemlerine sistemli bir şekilde dağıtılır.

4.1.8. Amortisman Oranı Açısından Karşılaştırılması

Amortisman oranları açısından yapılan düzenlemeler standartlar ile sermaye piyasası mevzuatı açısından benzerlik gösterirken, vergi mevzuatı açısından getirilen sınırlamalar nedeniyle farklıdır. (Örten ve Bayırlı, 2007: 58).

VUK’da, amortismanına tabi değerin, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespiti ve açıklanan oranlar üzerinden amortismanına tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Amortisman oranına ilişkin % 20 belirlenen sınır kaldırılmış, kullanılacak oranlar, 333 ve 339 Sıra nolu VUK Genel Tebliğinde yayınlanmıştır. Bu oranlar varlıkların yararlı ömrü göz önüne alınarak belirlenmiştir. Diğer taraftan, azalan bakiyeler yönteminin seçilmesi durumunda, amortisman oranına ilişkin % 40’lık üst limit, 5228 sayılı Kanunla % 50’ye yükseltilmiştir (Akın, 2010: 97).

TMS 16, kullanılacak amortisman hesaplama yönteminin seçimini ve hizmet süresinin tahminini işletmelerin kararına bıraktığından, amortisman oranları işletmelerin seçimlerine bağlı olarak değişiklik gösterir. Ancak TMS 16’da, seçilen amortisman yöntemlerinin, varlıkların tahmin edilen hizmet sürelerinin ve amortisman oranlarının kamuya açıklanmasının gerekliliğine de işaret edilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere; maddi duran varlıkların amortisman süresi ve oranı arasındaki en büyük farklılığın; vergi mevzuatına göre faydalı ömrün Maliye İdaresi tarafından belirlenmesi ve bu sürelerin işletmeler tarafından dikkate alınmasının zorunlu olması iken, TMS 16’ya göre maddi duran varlıklara ilişkin yararlı ömür süre ve oranların, her işletmenin kendisi tarafından belirlenmesidir. (Oğlakçı, 2016: 97).

4.1.9. Amortisman Süre ve Oranları Bakımından Karşılaştırılması

Aşağıda Tablo 15’de, VUK ve TMS 16’ya göre, amortisman süre ve oranları karşılaştırılmıştır.

Tablo 15. Amortisman Süre ve Oranları Bakımından Karşılaştırma Tablosu

<p>VUK: VUK’da “yararlı ömür” Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan ekonomik ömürlerin belirlendiği listeden hareketle uygulamaya geçilir.</p> <p>TMS 16: İktisadi kıymetin faydalı ömrü işletme yönetimi tarafından belirlenir. Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre tespit edilir ve uygulanır.</p>
<p>VUK: Faydalı ömür sadece “yıl” bazında belirlenmektedir.</p> <p>TMS 16: Faydalı ömür “yıl” veya “üretim birimi” bazında belirlenebilmektedir.</p>
<p>VUK: Faydalı ömür sabittir. Olağandışı durumlar istisnadır.</p> <p>TMS 16: Faydalı ömür ve kalıntı değer her dönem incelenerek, olası değişiklikler yansıtılır.</p>
<p>VUK: Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı % 50’yi aşmamak kaydı ile normal amortisman yönteminde hesaplanan oranının iki (2) katıdır.</p> <p>TMS 16: Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı, üst bir oran olmaksızın, normal amortisman oranının iki (2) katıdır.</p>

4.1.10. Amortismanları Muhasebeleştirme Açısından Karşılaştırılması

Vergi mevzuatı ile TMS 16 arasındaki farklılıklardan birisi de işletmelerin hesapladıkları amortisman tutarlarını muhasebeleştirme yöntemlerine ilişkindir (Örten ve Bayırlı, 2007: 60).

Amortisman kayıtlama işlemleri VUK’da açık bir şekilde düzenlenmiştir. VUK, amortismanların muhasebeleştirilmesini 32. maddede ele almıştır. Bu maddede, belirlenen amortisman tutarlarının, hesaplarda ayrıca gösterilmek suretiyle ilgili buldukları değerlerden doğrudan indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması uygun görülmüştür. Madde hükmü ile amortismanların muhasebeleştirilmesi için, direkt ve endirekt yöntem olmak üzere iki yöntem belirlenmiştir. Kanun, kayıt yönteminin seçimi açısından işletmelere serbesti tanımıştır.

TMS 16’da maddi duran varlıklara ilişkin hesaplanan amortisman tutarlarının muhasebeleştirilmesinde kullanılacak yöntemle ilgili olarak VUK’da olduğu gibi, net bir ifade bulunmamaktadır. Ancak, TMS-1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı incelediğinde, amortismanların muhasebeleştirilmesinde endirekt yöntemin benimsendiği görülmektedir. (Akın, 2010: 99).

4.1.11. Kıst Amortisman Uygulaması Açısından Karşılaştırılması

VUK’da kıst amortisman uygulamasının işletmenin faaliyeti dışında binek araçların kiralanması ya da farklı yollarla işletilmesi, bu doğrultuda kullanılan binek araçlar hariç olmak üzere işletme üzerine resmi olarak kayıtlı araçlar için kabul edilmiştir. Binek araçların aktife girdiği hesap dönemi tam ay sayılır, kalan ay süresince amortisman hesaplanır ve ilk yılda ayrılmayan amortisman tutarı, son yılın amortisman tutarına eklenir.

TMS 16’da ise, varlıklara ait kıst amortisman yöntemi maddi olan veya olmayan tüm duran varlıklar için geçerlidir. VUK’da sadece binek araçları kapsayan uygulama ile Standarttaki uygulama arasında farklılıklar vardır. VUK’da ay baz alınırken, Standartlarda gün baz alınmaktadır.

4.1.12. Amortisman Tutarının Kaydı Açısından Karşılaştırılması

VUK’a göre, iktisadi kıymetlerin amortisman tutarları ele alınan dönemde doğrudan varlığın değerinden indirilebileceği gibi (direkt yöntem), pasifte bir karşılık hesabında (endirekt yöntem) da izlenebilir. TMS 16’ya göre ise maddi duran varlıkların amortisman tutarlarının izlenmesinde kayıtlama yöntemi ile ilgili net bir ifade olmamakla birlikte, literatürde endirekt yöntemin kullanıldığı görülmektedir.

4.1.13. Kalıntı Değer Kavramı Açısından Karşılaştırılması

TMS 16 amortismanına tabi değerlerin belirlenmesinde kalıntı değeri dikkate alınırken, VUK’da kalıntı değer ifadesi yer almamaktadır. TMS 16’ya göre kalıntı değer, her dönemin sonunda incelenir, farklılık olması durumunda TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına göre muhasebe kaydı yapılır.

Varlığa ait amortisman tutarı, varlığın maliyetinden kalıntı değeri düşüldükten sonra hesaplanmaktadır. Kalıntı değer, yararlı ömrün sonunda, varlığın tahmin edilen bugünkü maddi değeridir. Ancak, varlığa yeniden değerlendirme yöntemi uygulanırsa,

varlığın yeniden değerlendirilmesi için yeni tahminler yapılması gerekir. Bazen varlığın kalıntı değeri nötr ya da negatif çıkabilmektedir.

4.1.14. Yenileme Fonu Açısından Karşılaştırılması

VUK'a göre, maddi duran varlıkların satışından doğan karlar, ilgili varlığın yenilenmesini sağlamak için, üç yıl süre ile (şartların gerçekleşmesi durumunda) fonda tutulabilir. Üç yıl içinde ilgili varlık yenilenirse, hesaplanan amortisman payları söz konusu bu fondan karşılanır. Üç yıl içinde varlık yenilenmez ise ayrılan fon tutarı kara eklenip yeniden vergi matrahına eklenir.

TMS 16'da ise böyle bir uygulama yoktur. Böyle bir uygulama muhasebe standartlarından ziyade ülkenin vergi kanunları kapsamında ele alınmıştır. İktisadi kıymetin yenilenmesi amacıyla satılmasından sağlanan kar tutarının, üç yıl süre ile fon hesabında bekletilmesi, vergilendirilebilir geçici farkların oluşmasına neden olur.

4.1.15. MDV'lerin Amortisman Hükümleri Açısından Karşılaştırılması

MDV'lerde amortisman hükümlerinin vergi mevzuatı ve TMS 16'ya göre karşılaştırılması, aşağıdaki Tablo 16'da yer almaktadır.

Tablo 16. MDV'lere İlişkin Amortisman Hükümlerini Karşılaştırma Tablosu

Karşılaştırılacak Konu	Vergi Mevzuatına Göre	TMS 16'ya Göre
Amortisman Konu Değer	Maliyet bedeli (elde edildiği dönemin finansman giderini içerir.)	Maliyet bedeli (finansman giderini içermez) (-) Kalıntı değeri
Amortisman Konusu ve Tutarı	Kullanıma hazır halde yıpranma ve aşınmaya maruz olması yeterli. Ayrıca bazı değerler için asgari tutar var. (2019 için 1.200 TL ve üzeri)	Kullanıma hazır halde yıpranmaya ve aşınmaya maruz olması yeterli. Ayrıca asgari tutar yok.
Amortisman ayırma süresinin ve oranının tespiti	Yararlı ömrü Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir. Madenler için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenir.	Yararlı ömür süre ve oranları her işletmenin kendisi tarafından belirlenir.
Varlığın parçalara ayrılarak amortismanına tabi tutulması	Çok özel durumlar hariç (binanın asansör ve kalorifer tesisatının binadan ayrılması gibi) kabul edilmez.	Ayrılabilirdiği ölçüde, her parça ayrı amortismanına tabi tutulur.

Amortisman ayırma ve durdurma	Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik fayda beklenmediği durumlarda duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.	Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik fayda beklenmediği durumlarda duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
Amortisman Ayırma Yöntemleri	-Normal amortisman yöntemi - Azalan bakiyeler yöntemi -Fevkalade amortisman yöntemi - Madenlerde amortisman	-Doğrusal (Normal) amortisman yöntemi -Azalan bakiyeler yöntemi -Üretim miktarı yöntemi
Azalan bakiyeler yönteminde asgari ve azami oran	Azami sınır % 50 asgari sınır ise belirtilmemiştir.	Yok
Yararlı ömrün tanımı ve belirlenmesi ölçüleri	Yok	Yararlı ömür işletme yönetimi tarafından belirlenir.
Varlığın fiilen kullanılmaması (Aktife alınmış ve fiilen kullanılabilir olmasına rağmen)	Amortisman ayırmayı durdurmaz.	Amortisman ayırmayı durdurmaz.
Yararlı ömrün, oranın ve amortisman yönteminin zamanla değiştirilmesi	Serbest olmayıp, özel durumlara göre, değiştirilebilmesi de ayrıca düzenlenmiştir	Her işletme, belirli sürelerle (genellikle her hesap döneminin sonunda) yapacağı gözden geçirme değerlendirmeleri ile serbestçe değiştirebilir.
Yararlı ömür ve oranın uygulama biçimi	En uzun yararlı ömür süresi ve en düşük oran uygulanmalıdır.	Esasında, işletmeye bırakılmış olup, en kısa yararlı ömür süresi ve en yüksek oranın alınması istenmektedir.
Amortismanların muhasebeleştirilmesinde hangi yöntem benimsenmiştir?	Direkt veya endirekt yöntemlerden herhangi biri	Endirekt yöntem

4.1.16. MDV' de VUK ve TMS 16 Düzenlemelerine İlişkin Örnek Uygulama

Aşağıda maddi duran varlıklarda VUK ve TMS 16 düzenlemelerine ilişkin örnek bir uygulamaya yer verilmiştir.

Örnek Uygulama:

Kantar AŞ. 25.07.2018 tarihinde mobilya imalatında kullandıkları ahşap işleme makinesinin yeni versiyonundan bir adet sipariş vermiştir. Makine 03.08.2018 tarihinde teslim alınmış ve aynı gün içerisinde montaj ve sigorta işlemleri yapılmıştır. Tüm ödemeler bankadan havale yoluyla ödenmiştir. Aşağıda yeni alınan makineyle ilgili bilgiler verilmiştir.

Sipariş tarihi: 25.07.2018

Teslim tarihi: 03.08.2018

Alış maliyeti: 120.000 TL

Nakliye gideri: 3.000 TL

Nakliye sigorta gideri: 3.000 TL

Makinenin kuruluş ve montaj gideri: 10.000 TL

Amortisman süresi (VUK): 4 yıl

Amortisman oranı (VUK): % 25

Kullanıldığı birim (TMS): Üretim bölümü

Amortisman süresi (TMS): 4 yıl

Amortisman oranı (TMS): % 25

Kalıntı değeri (TMS): 16.000 TL

Yukarıdaki bilgilere göre, satın alınan dijital kesim makinesinin kayıtlanması, normal ve azalan bakiyeler amortisman yöntemlerine göre VUK ve TMS 16 esas alınarak amortisman hesaplamaları aşağıdaki gibidir.

Çözüm: Dijital kesim makinesinin kaydı,

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	136.000
253.01 Dijital Kesim Makinesi 120.000	
253.01.01 Taşıma Ücreti 3.000	
253.01.02 Taşıma Sigorta Ücreti 3.000	
253.01.03 Kurulum ve Montaj Ücreti 10.000	
102 BANKALAR	136.000
Dijital kesim makinesi alış kaydı	

a) Normal amortisman yöntemine göre amortisman tutarının VUK ve TMS 16'ya göre hesaplanması,

VUK'a göre:

Maliyet bedeli = (120.000 TL + 3.000 TL + 3.000 TL + 10.000 TL)

Yıllık amortisman tutarı = 136.000 TL / 4 yıl = 34.000 TL / yıl

Dönemlere ilişkin amortisman tutarları ile her dönemin sonunda dijital kesim makinası ilgili birikmiş amortismanların toplamı, aşağıdaki Tablo 17'de olduğu gibidir.

Tablo 17. VUK'a Göre Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutar Tablosu

Yıllar	Amortisman Esas Tutarı (TL)	Amortisman Süresi (yıl)	Amortisman Oranı (%)	Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2018	136.000	4	25	34.000	34.000
2019	136.000	4	25	34.000	68.000
2020	136.000	4	25	34.000	102.000
2021	136.000	4	25	34.000	136.000

Tablo 17'den de anlaşılacağı gibi, dijital kesim makinası için 136.000 TL maliyet bedeli üzerinden ayrılacak amortisman tutarı her yıl için 34.000 TL olarak hesaplanmış ve varlığın tahmin edilen ekonomik ömrü olan 4 yıl boyunca eşit tutarda amortisman ayrılmıştır.

VUK'a göre normal amortisman yönteminin muhasebe kaydı, her yıl aynı olmak üzere, aşağıdaki gibidir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	34.000
730 01 Amortisman Gideri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	34.000
257 01 Amortisman Gideri	
Amortisman gideri nedeniyle	

TMS' ye göre:

Maliyet bedeli = (120.000 TL + 3.000 TL + 3.000 TL + 10.000 TL)

Yıllık amortisman tutarı = (136.000 TL – 16.000 TL) / 4 yıl = 30.000 TL / yıl

Aylık amortisman tutarı = 30.000 TL / 12 ay = 2.500 TL / ay

Makinenin kullanıma başlama tarihi: 03.08.2018

Makinenin 2018 yılında kullanım süresi: 5 ay

2018 yılı amortisman tutarı = 2.500 TL x 5 ay = 12.500 TL / ay

Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda (2022) ayrılacak amortisman tutarı = 2.500 TL x 7 ay = 17.500 TL / ay

Tablo 18. TMS 16'ya Göre Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Amortisman Tabi Tutarı (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)
2018	120.000	-	12.500	12.500
2019	120.000	25	30.000	42.500
2020	120.000	25	30.000	72.500
2021	120.000	25	30.000	102.500
2022	120.000	-	17.500	120.000

TMS 16'ya göre ilk yıl için hesaplanan amortisman tutarlarına ilişkin yevmiye kaydı, aşağıdaki gibidir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	12.500
730.01 Amortisman Gideri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	12.500
257 01 Amortisman Gideri	
Amortisman gideri nedeniyle	

Burada makinenin 2018 yılında kullanılmaya başlanılan ay kesri tam ay sayılarak ay hesaplaması yapılmıştır. Buna göre 8, 9, 10, 11 ve 12. aylarda makine kullanılmış kabul edilip, toplam kullanıldığı süre olan 5 ay üzerinden amortisman tutarı hesaplanmıştır. Daha sonraki yıllarda ayrılması gereken amortisman tutarı, yıllık 30.000 TL olarak kayda alınacaktır. Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ise, ilk yıl ayrılmayan 17.500 TL için yine aynı yevmiye kaydı yapılacaktır.

Tablo 19. Normal Amortisman Yöntemine Göre Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK'a Göre Ayrılan Amortisman Tutarı (TL)	TMS 16'ya Göre Ayrılan Amortisman Tutarı (TL)	Fark Tutarı (TL)
2018	34.000	12.500	21.500
2019	34.000	30.000	4.000
2020	34.000	30.000	4.000
2021	34.000	30.000	4.000
2022	-	17.500	(17.500)
Toplam	136.000	120.000	16.000

Tablo 19'da da görüldüğü üzere VUK ve TMS 16 amortisman hükümleri arasında normal amortisman yöntemine göre yapılan hesaplama sonucunda ortaya çıkan fark 16.000 TL olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, Standartta amortisman tabii tutar bulunurken kalıntı değer dikkate alınması gerekliliğidir. VUK ise kalıntı değeri hesaplamalara dahil etmez. Kalıntı değerden farklı olarak 2018 yılında ortaya çıkan 21.500 TL'lik fark ile 2022 yılında oluşan 17.500 TL'lik farkın nedeni, Standarda göre hesaplama yaparken, makinenin kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren amortisman hesaplanması ve ilk yılda ayrılması gereken amortisman tutarının kalan kısmını makinenin faydalı ömrünün bittiği yılda dikkate alınmasıdır.

b) VUK ve TMS 16'ya göre azalan bakiyeler yöntemiyle hesaplanan amortisman tutarları,

VUK' a göre:

Normal amortisman oranı = 1 / 4 yıl = 0,25

Azalan bakiyeler amortisman oranı = 0,25 x 2 = 0,50

Belirlenen amortisman oranına göre hesaplanacak amortisman tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 20. Kantar A.Ş.'nin VUK'a Göre Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemiyle Hesaplanan Amortisman Tutar Tablosu

Yıllar	Amortisman Tabi Değer (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2018	136.000	50	68.000	68.000
2019	68.000	50	34.000	102.000
2020	34.000	50	17.000	119.000
2021	17.000	-	17.000	136.000

Tablo 20'nin yıllık amortisman tutarı sütunu izlenecek olursa, son yıl hariç her yıl ayrılan amortisman tutarının gittikçe azalan bir seyir izlediği görülmektedir ki, yöntemin temel özelliği de budur. Azalan bakiyeler yöntemi uygulanırken, genel olarak normal amortisman yöntemi için hesaplanan amortisman oranının 2 katı esas alınır ve amortisman tutarları hesaplanır. Son yıl kalan tutar bir defada yok edilir.

VUK'a göre azalan bakiyeler yöntemine göre 2018 yılına ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	68.000
730 01 Amortisman Gideri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	68.000
257 01 Amortisman Gideri	
Amortisman giderleri nedeniyle	

TMS' ye göre:

Normal amortisman oranı = 1 / 4 yıl = 0,25

Azalan bakiyeler amortisman oranı = 0,25 x 2 = 0,50

Yıllık amortisman tutarı = (136.000 TL - 16.000 TL) / 4 yıl x 2 = 60.000 TL

Aylık amortisman tutarı = 60.000 TL / 12 ay = 5.000 TL / ay

Makinenin aktife girdiği tarih: 01.08.2018

Makinenin 2018 yılındaki kullanım süresi: 5 ay

2018 yılı amortisman tutarı = 5.000 TL x 5 ay = 25.000 TL / ay

Makinenin faydalı ömrünün bittiği yılı izleyen yıldaki amortisman tutarı = 5.000 TL x 7 ay = 35.000 TL / ay

Tablo 21. Kantar A.Ş.'nin TMS 16'ye Göre Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemiyle Hesaplanan Amortisman Tutar Tablosu

Yıllar	Amortismana Tabi Değer (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2018	120.000	-	25.000 *	25.000
2019	60.000	50	30.000	55.000
2020	30.000	50	15.000	70.000
2021	15.000	-	15.000	85.000
2022	-	-	35.000 **	120.000
Toplam			120.000 TL	

*2018 yılında 5 ay için amortisman ayrılan tutar = 120.000 TL x %50 = 60.000 TL
= 60.000 TL / 12 ay x 5 ay = 25.000 TL

**2022 yılında 7 ay için amortisman ayrılan tutar = 120.000 TL x %50 = 60.000 TL
= 60.000 TL / 12 ay x 7 ay = 35.000 TL

TMS 16'ye göre azalan bakiyeler amortisman yöntemiyle hesaplanan amortisman tutarı ile ilgili muhasebe kaydı,

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	25.000
730 01 Amortisman Giderleri	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	25.000
257 01 Amortisman Gideri	
Amortisman giderleri nedeniyle	

2018 yılı amortisman tutarı, kıst dönem 5 ay olduğundan dolayı 25.000 TL (60.000 TL /12 ay) x 5 ay) olarak kayda alınmıştır. 2019 yılında 30.000 TL, 2020 yılında 15.000 TL, 2021 yılında 15.000 TL ve makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yıl olan 2022 yılında ise 2018 yılından kalan 7 aylık amortisman tutarı olan 35.000 TL (5.000 TL x 7 ay) amortisman ayrılarak yukarıdaki yevmiye kaydı her yıl tekrarlanır.

Tablo 22. Kantar A.Ş.’nin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre VUK ve TMS 16 Açısından Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK’ a Göre Ayrılan Amortisman Tutarı (TL)	TMS’ ye Göre Ayrılan Amortisman Tutarı (TL)	Fark (TL)
2018	68.000	25.000	43.000
2019	34.000	30.000	4.000
2020	17.000	15.000	2.000
2021	17.000	15.000	2.000
2022	-	35.000	(35.000)
Toplam	136.000	120.000	16.000

VUK ve TMS 16 hükümleri esas alınarak azalan bakiyeler yöntemi ile hesaplanan amortisman tutarları arasındaki toplam fark 16.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bunun nedeni Standardın hesaplamalarda kalıntı değeri dikkate alması, VUK’un ise kalıntı değeri hesaplamalarda dikkate almamasıdır. Bu farkın dışında oluşan bir diğer fark ise Standardın tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman uygulamasını dikkate alarak amortisman tutarını hesaplamasıdır.

4.2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Maddi olmayan duran varlıkların itfasına ilişkin VUK ve TMS 38’de benzerlik ve farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Her iki düzenleme arasındaki benzer ve farklı yaklaşımlar, aşağıdaki başlıklar altında açıklanmaya çalışılmıştır.

4.2.1. Amortisman Süresi Açısından Karşılaştırılması

MODV’da amortisman süresi yararlı ömre göre belirlenir. TMS 38’e göre maddi olmayan duran varlıklar sınırlı ve sınırsız yararlı ömür olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Standart, sınırlı yararlı ömre sahip MODV’lerin sınırlı yararlı ömürleri boyunca itfa edilebileceğini, sınırsız yararlı ömre sahip olanların ise, yararlı ömrü

boyunca itfa edilemeyeceğini savunmaktadır. Ancak değer düşüklüğüne tabi olabileceğini açıklamaktadır.

VUK'a göre ise, MODV'lerin itfa süresi faydalı ömür esasına göre belirlenir, sınırlı ve sınırsız ömür tanımı yapılmamıştır. VUK'a göre yararlı ömür VUK'un 333 sayılı uygulama genel tebliği ile belirlenmiş olup, TMS 38'e göre ise yararlı ömür, işletme yönetimi tarafından belirlenir.

VUK, Ar-ge giderleri, kuruluş ve örgütlenme giderleri ve özel maliyetlerin yararlı ömür süresini 5 yıl amortisman oranını % 20 olarak belirlemiş, bunların dışında kalan MODV'ler için yararlı ömür 15 yıl amortisman oranı % 6,66 olarak açıklamıştır.

4.2.2. Yöntem Açısından Karşılaştırılması

TM 38'e göre, işletmenin kullanmış olduğu yöntem varlığın iktisadi yararına göre tüketilmesine bağlı olarak farklılık göstermektedir. Varlığın yararlı ömrü süresince itfa edilen tutar belirlenirken normal amortisman, azalan bakiyeler ve üretim birimi yöntemlerinden birisi kullanılarak, iktisadi yararda bir değişkenlik olmadığı sürece dönemler arası farklılıkların oluşmaması istenmektedir.

VUK'da maddi olmayan duran varlıkların amortisman yöntemlerine ilişkin özel bir düzenlemeye gidilmemiştir. Ancak, VUK'da özel maliyet bedelleri, için 327. madde de özel düzenlemeler yapılmış ve buna göre özel maliyet bedelleri kira süresi boyunca eşit oranlarda itfa edilmesi kararlaştırılmıştır. Bu nedenle, özel maliyet bedelinin de azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman tabi tutulması gerekmektedir. 333 sıra numaralı VUK Genel Tebliğine göre ise, özel maliyet bedellerinin itfa tespiti yapılırken mevcut bulunan kira sözleşmesindeki kira süresi esas alınacaktır.

TFRS'ye göre amortisman yöntemleri maddi olmayan duran varlıklarda farklılaştırmaya gidilmemiş, araştırma giderleri için yapılan harcamalar doğrudan gider sayılırken, geliştirme için yapılan harcamaların amortisman tabi olacağı belirtilmiştir.

4.2.3. Yöntemin Değiştirilmesi Açısından Karşılaştırılması

VUK'da normal amortisman yöntemiyle amortisman ayrılmaya başladıktan itibaren başka yöntemlere geçiş yapılamayacağı, azalan bakiyeler yönteminden ise

normal amortisman yöntemine geçiş yapılabileceği belirtilmiştir. TFRS'ye göre, yöntemin değiştirilmesinde bir sınırlama bulunmamaktadır. Fakat kullanılan yöntem belirli aralıklarla gözden geçirilmeli ve gelecekte gerçekleşmesi tahmin edilen iktisadi fayda düzeylerinin tüketim biçiminde bir değişiklik olmadığı sürece yöntemin değiştirilmemesi gerektiği vurgulanmıştır.

4.2.4. Kıst Amortisman Uygulaması Açısından Karşılaştırılması

TMS 38'e göre varlıklara ilişkin amortisman hesaplamalarında kıst amortisman yönteminin uygulanması bütün maddi ve maddi olmayan duran varlıkları kapsamaktadır. VUK'da ise MODV için kıst amortisman hesaplanması ile ilgili bir düzenleme yoktur.

4.2.5. Amortisman Tutarının Kaydı Açısından Karşılaştırılması

TMS 38'e göre MODV'lerin amortisman tutarları bir başka varlığın maliyetini etkilemediği sürece gider olarak muhasebeleştirilebilir. Ancak, bazı durumlarda hesaplanan amortisman tutarları diğer bir varlığın maliyet unsurunu oluşturabilir. Bu gibi bir durumda hesaplanan amortisman tutarı ilgili varlığın maliyetine ilave edilir.

VUK'a göre ise amortisman tutarları ilgili hesap döneminde doğrudan varlığın maliyetinden düşürülebilir (direkt yöntem) ya da pasifteki bir karşılık hesabına kaydedilerek (endirekt yöntem) gider olarak gösterilebilir.

4.2.6. Kalıntı Değer Kavramı Açısından Karşılaştırılması

TMS 38'e göre, kalıntı değer, iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutarı belirlenirken dikkate alınır. Eğer kalıntı değer varsa, amortisman tutarı varlığın maliyetinden kalıntı değer düşürülmesiyle bulunur. Kalıntı değer her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Ancak, kalıntı değer belirlenememesi durumunda, söz konusu iktisadi kıymetin yararlı ömrü sonunda elden çıkarılmayı düşünüldüğünü gösterir. VUK'da ise, kalıntı değer kavramına yer verilmemiştir.

Aşağıda Tablo 23'de yukarıda anlatılan konu ile ilgili karşılaştırma tablosuna yer verilmiştir.

Tablo 23. MODV'lere İlişkin Amortisman Hükümlerinin Karşılaştırma Tablosu

	TMS 38	VUK
Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Belirli/Belirsiz Yararlı Ömür Ayrımı	TMS 38'de, MODV'lerin yararlı ömrü sınırlı ve sınırsız olarak ikiye ayrılmıştır. Bu duruma bağlı olarak Standartta belirsiz yararlı ömre sahip varlıkların itfa edilemeyeceği belirtilmiştir.	VUK'da sınırlı yararlı ömür söz konusuysen, sınırsız yararlı ömür ile ilgili bir düzenleme yoktur.
Yöntem	Varlığın yararlı ömrü boyunca itfa edileceği tutar belirlenirken, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemlerinden herhangi biri kullanılabilir.	Özel bir düzenleme yoktur. Ancak, özel maliyet bedellerinin kira süresince eşit oranda itfa edilebileceği belirtilmiştir.
Yöntem Değişirme	Standartlarda yöntem değişikliği için bir sınırlama getirilmemiştir. Ancak kullanılan yöntemin belirli aralıklarla gözlemlenmesinin gerekliliği vurgulanmıştır.	VUK'da normal amortisman yöntemine seçildikten sonra bu yöntemin değiştirilemeyeceği; azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebileceği hükme bağlanmıştır.
Kıst Uygulama	Standartta göre kıst yöntem tüm maddi olmayan duran varlıklar için geçerlidir.	İktisadi kıymetin aktife girdiği dönem sonuna kadar oluşan ve maliyete dahil edilen vade farkı ve kredi faizleri için amortisman hesaplanacak, ancak sonraki dönemlerde oluşan vade farkı ve kredi faizlerinde ihtiyarlık söz konusudur.
Kalıntı Değer Kavramı	Standart, kalıntı değer kavramına açıklık getirilmiştir.	VUK'da kalıntı değer kavramına yer verilmemiştir.

Aşağıda maddi olmayan duran varlıklarda VUK ve TMS 38 düzenlemelerine ilişkin örnek bir uygulama verilmiştir.

Örnek Uygulama

Eğitim faaliyetinde bulunmak amacıyla işletme tarafından, bir eğitim kurumuyla 01.01.2018 tarihinde, brüt tutarı 450.000 TL olan isim hakkının kullanılmasına ilişkin 9 yıllık sözleşme yapılmıştır. Sözleşme bedeli peşin değer üzerinden peşin ödenmiştir.

Sırasıyla, ilgili muhasebe kayıtları ve normal amortisman yöntemini kullanarak VUK ve TMS 38'e göre amortisman tutarlarının hesaplanması aşağıdaki gibidir.

a) Muhasebe kaydı,

260 HAKLAR	450.000
260. 01 Eğitim Kurumu İsim Hakkı Sözleşmesi	
100 KASA	450.000
Sözleşme bedelinin peşin ödenmesi	

b) VUK'a göre normal amortisman yöntemiyle hesaplanan amortisman tutarları,

Tebliğde hakların ekonomik ömrü 15 yıldır.

Yıllık amortisman tutarı = 450.000 TL / 15 yıl = 30.000 TL / yıl

2018 yılına ilişkin amortisman kaydı, aşağıdaki gibidir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	30.000
740. 01 Eğitim Kurumu İsim Hakkı Sözleşmesi	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	30.000
268.01 İsim Hakkı Birikmiş Amortisman Gideri	
Amortisman giderleri nedeniyle	

c) TMS 38'e göre, normal amortisman yöntemiyle hesaplanan amortisman tutarı,

Yıllık amortisman tutarı = 450.000 TL / 9 yıl = 50.000 TL / yıl

2018 yılına ilişkin amortisman kaydı, aşağıdaki gibidir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	50.000
740. 01 Eğitim Kurumu İsim Hakkı Sözleşmesi	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	50.000
268.01 İsim Hakkı Birikmiş Amortisman Gideri	
Amortisman giderleri nedeniyle	

Aşağıda Tablo 24’te eğitim işletmesine ait yıllık amortisman tutarları VUK ve TMS 38’e göre karşılaştırılmıştır.

Tablo 24. Eğitim İşletmesinin VUK ve TMS 38’e Göre Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK’a Göre Amortisman Tutarı (TL)	TMS 38’e Göre Amortisman Tutarı (TL)	Fark (TL)
2018	30.000	50.000	(20.000)
2019	30.000	50.000	(20.000)
2020	30.000	50.000	(20.000)
2021	30.000	50.000	(20.000)
2022	30.000	50.000	(20.000)
2023	30.000	50.000	(20.000)
2024	30.000	50.000	(20.000)
2025	30.000	50.000	(20.000)
2026	30.000	50.000	(20.000)
2027	30.000	50.000	(20.000)
2028	30.000	-	30.000
2029	30.000	-	30.000
2030	30.000	-	30.000
2031	30.000	-	30.000
2032	30.000	-	30.000

Uygulamada, maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedeli ilgili Tebliğ’de belirlenen yararlı ömür ve amortisman oranına göre itfa edilir. Sözü edilen Tebliğ’de hakların yararlı ömrü 15 yıl (% 6,66) olduğu için, uygulamayla Standart arasında farklar ortaya çıkmaktadır.

Kazanılan hakkın % 6,66 oranı ile 15 yılda eşit tutarlarla itfa edilmesi gerektiğinden, $450.000 \text{ TL} / 15 \text{ yıl} = 30.000 \text{ TL}$ yıllık amortisman tutarı hesaplanmıştır. İtfa süresi kullanılan süreyi aşamaz. Kullanım süresi 15 yılı aşarsa, 15 yıl kabul edilir. Ancak kullanıldığı süre 15 yıldan az olsaydı, kullanım süresi kabul edilerek amortisman kullanım süresine göre hesaplanacaktı. Kazancın sağlıklı bir şekilde tespit edilebilmesi için kullanım süresine bağlı itfa daha faydalı olacaktır. Standartta ise yararlı ömür süresi dikkate alınarak amortisman $450.000 \text{ TL} / 9 \text{ yıl} = 50.000 \text{ TL}$ olarak hesaplanmıştır.

4.3. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLARIN İTFASINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

VUK ve TMS'ye göre, özel tükenmeye tabi varlıkların amortismanı, maden arama çalışması yapabilmek ve maden çıkarılabilmesi için katlanılan harcamaların, cevherin ömrüne göre sınırlı kalmak koşuluyla, dönemlere aktarılmasıdır.

VUK'da maden kaynaklarının araştırılmasından önceki ve yasal hakların elde edilebilmesi için yapılan giderler, özel tükenmeye tabi varlık olarak değerlendirilir. TMS'de ise yasal izinlerin alımından önce yapılan giderler, kaynaktan üretim yapılabileceğini ispatlanabilir olduğu zamandan sonraki giderler özel tükenmeye tabi varlık olarak değerlendirilmeyip diğer maddi olmayan varlık olarak muhasebeleştirilir.

Aşağıda özel tükenmeye tabi varlıklarda VUK ve TMS düzenlemelerine ilişkin örnek bir uygulama verilmiştir.

Örnek Uygulama:

“B” İşletmesi, 01.02.2018 tarihinde, Kuzenler Müh. A.Ş. maden aramak istediği arazi hakkında danışmanlık hizmeti almış ve bu hizmet için ilgili işletmeye 15.000 TL ödeme yapmıştır. 06.04.2018 tarihinde Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na 500 dönümlük alanda altın madeni arama çalışması yapabilmek için ruhsat başvurusunda bulunmuş ve ruhsat başvuru bedeli için 400 TL ödeme yapmıştır. 21.04.2018 tarihinde ruhsat alınmış ve 600 TL yıllık arama ruhsat harcı ödenmiştir. “B” işletmesi, 16.05.2018 tarihinde arama ve sondaj için ödenecek 50.000 TL'yi toplam bedelden düşmek üzere anlaşma yapmış ve peşin ödeme yapmıştır.

Sırasıyla, “B” İşletmesi'nin VUK ve TMS'ye göre amortisman kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Maden rezervinin olup olmamasına göre yapılan kayıtlar farklılık göstermektedir.

1.Durum: Rezerv bulunmaması veya rezervin maliyetinin yüksek olması

a) VUK'a göre ilgili yevmiye kayıtları;

271 ARAMA GİDERLERİ	15.000
271 01 Danışmanlık Ücreti	
100 KASA	15.000
100 01 Merkez Kasa	
Maden rezervleri ile ilgili danışmanlık hizmeti ödenmesi nedeniyle	

271 ARAMA GİDERLERİ	400
271 02 Ruhsat Ücreti	
100 KASA	400
100 01 Merkez Kasa	
Ruhsat başvurusunda bulunulması nedeniyle	

271 ARAMA GİDERLERİ	600
271 03 Ruhsat Harcı	
100 KASA	600
100 01 Merkez Kasa	
Arama nedeniyle yıllık ruhsat harcı yatırılması	

271 ARAMA GİDERLERİ	50.000
271 04 Arama ve Sondaj Ücreti	
100 KASA	50.000
100 01 Merkez Kasa	
Arama ve sondaj nedeniyle peşin ödeme yapılması	

271 Arama Giderleri hesabı toplamından da anlaşılacağı gibi şirketin maden rezervi çıkarabilmek için katlandığı toplam maliyet 66.000 TL'dir.

Uygulamada, maden arama sonucunda madene ulaşılması durumunda maden alanının incelenmesinden, madene ulaşınca kadar ki sondaj ve arama çalışmalarına ait harcamalar 271 Arama Giderleri hesabına kaydedilir. Ancak, arama çalışmalarını sonucunda istenilen tutarda rezerv bulunamaması veya rezerve ulaşılabilmesi nedeniyle maden aramasının durdurulması durumunda, sözü edilen hesaptaki tutarlar, sonuç hesaplarına kaydedilir.

Arama işlemi 20.11.2018 tarihinde sona ermiş, ulaşılan rezervin maliyeti yüksek olduğu için çıkarılması uygun görülmemiştir.

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	66.000
750 01 Danışmanlık Ücreti 15.000	
750 02 Ruhsat Başvuru Ücreti 400	
750 03 Ruhsat Harcı 600	
750 04 Arama ve Sondaj Ücreti 50.000	
271 ARAMA GİDERLERİ	66.000
271 01 Danışmanlık Ücreti 15.000	
271 02 Ruhsat başvuru Ücreti 400	
271 03 Ruhsat Harcı 600	
271 04 Arama ve Sondaj Ücreti 50.000	
Arama giderlerinin kaydedilmesi	

630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	66.000
630 01 Danışmanlık Ücreti 15.000	
630 02 Ruhsat Başvuru Ücreti 400	
630 03 Ruhsat Harcı 600	
630 04 Arama ve Sondaj Ücreti 50.000	
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA H.	66.000
751 01 Danışmanlık Ücreti 15.000	
751 02 Ruhsat Başvuru Ücreti 400	
751 03 Ruhsat Harcı 600	
751 04 Arama ve Sondaj Ücreti 50.000	
Arama giderlerinin sonuç hesabına aktarılması nedeniyle	

b) TMS'ye göre muhasebe kaydı,

Ruhsatın alımından önce yapılan giderler (danışmanlık ücreti), TMS'ye göre, maliyet hesaplarırken dikkate alınmaz.

271 ARAMA GİDERLERİ	400
271 02 Ruhsat Başvuru Ücreti	
100 KASA	400
100 01 Merkez Kasa	
Ruhsat başvurusunda bulunulması nedeniyle	

271 ARAMA GİDERLERİ	600
271 03 Ruhsat Harcı	
100 KASA	600
100 01 Merkez Kasa	
Arama nedeniyle yıllık ruhsat harcı yatırılması	

271 ARAMA GİDERLERİ	50.000
271 04 Arama ve Sondaj Ücreti	
100 KASA	50.000
100 01 Merkez Kasa	
Arama ve sondaj nedeniyle peşin ödeme yapılması	

20.11.2018 tarihinde arama işlemine son verilmiş, ulaşılan rezervin çıkarılması ekonomik nedenlerden dolayı uygun bulunmamıştır.

B 271 Arama Giderleri Hesabı A

400	
600	
50.000	
51.000	

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	51.000
750 01 Ruhsat Başvuru Ücreti 400	
750 02 Ruhsat Harcı 600	
750 03 Arama ve Sondaj Ücreti 50.000	
271 ARAMA GİDERLERİ	51.000
271 01 Ruhsat Başvuru Ücreti 400	
271 02 Ruhsat Harcı 600	
271 03 Arama ve Sondaj Ücreti 50.000	
Arama gideri yapılması nedeniyle	

630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	51.000
630 01 Ruhsat Başvuru Ücreti 400	
630 02 Ruhsat Harcı 600	
630 03 Arama ve Sondaj Ücreti 50.000	
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA H.	51.000
751 01 Ruhsat Başvuru Ücreti 400	
751 02 Ruhsat Harcı 600	
751 03 Arama ve Sondaj Ücreti 50.000	
Arama gideri yapılması nedeniyle	

2. Durum: Rezervin çıkarılması kararlaştırılmıştır,

Rezervin bulunması ve üretime geçilme kararının verilmesi sonrasında arama giderleri hesabındaki tutarlar, amortisman işlemiyle genel üretim giderleri hesabına aktarılır. Arama giderlerinin tamamen amorti edilerek yok edilmesi durumunda ilgili amortisman hesabı ile arama giderleri hesabı karşılıklı kapatılır.

Örnekte, 31.12.2018 tarihinde 9.500 ton tahmini rezerve ulaşılabilmiş ancak sadece 3.000 tonu çıkarılabilmştir. Bu durumda,

a) VUK'da amortisman kaydı,

2018 yılının amortisman tutarı = (3.200 ton / 9.500 ton) x 66.000 TL = 22.231,58 TL

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	22.231,58
730 01 Birikmiş Tükenme Payı	
278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI	22.231,58
278 01 Birikmiş Tükenme Payı	
Birikmiş tükenme payı giderleri nedeniyle	

151 YARI MAMUL ÜRETİM	22.231,58
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	22.231,58
731 01 Birikmiş Tükenme Payı	
Birikmiş tükenme payı giderinin yarı mamul hesabına aktarılması	

731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	22.231,58
731 01 Birikmiş Tükenme Payı	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	22.231,58
730 01 Birikmiş Tükenme Payı	
Birikmiş tükenme payı giderinin yansıtma hesabına aktarılması	

a) TMS'ye göre amortisman kaydı;

Standart, maden arama ruhsatı alınmadan önce yapılan harcamaları özel tükenmeye tabi varlık olarak görmeyip, söz konusu bu giderleri diğer maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirir. Ancak, arama sonucu istenilen rezerv miktarına ulaştığı takdirde, arama ruhsatı alındıktan sonraki harcamalar amortisman ayrılarak yok edilebileceği gibi tamamen gider olarak da kaydedilebilir. Buradaki seçim işletmelere bırakılmıştır.

2018 yılı amortisman tutarı = (3.200 ton / 9.500 ton) x 51.000 TL = 17.178,95 TL

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	17.178,95
730 01 Birikmiş Tükenme Payı	
278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI	17.178,95
278 01 Birikmiş Tükenme Payı	
Birikmiş tükenme payı giderleri nedeniyle	

151 YARI MAMUL ÜRETİM	17.178,95
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	17.178,95
731 01 Birikmiş Tükenme Payı	
Birikmiş tükenme payı giderinin yarı mamul hesabına aktarılması	

731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	17.178,95
731 01 Birikmiş Tükenme Payı	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	17.178,95
730 01 Birikmiş Tükenme Payı	
Birikmiş tükenme payı giderinin yansıtma hesabına aktarılması	

4.4. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERE İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

VUK ve Tekdüzen Hesap Planında gayrimenkuller, hiçbir sınıflandırma yapılmadan maliyet bedeli ile kayıtlara alınır. Yani, gayrimenkulle ilgili olmak üzere, gayrimenkul alımı sırasında yapılan maliyetleri de kapsayarak değerlemeye tabi tutulur (Özerhan Akbulut, 2008: 12).

TMS 40, gayrimenkulleri, yatırım amaçlı ve kullanım amaçlı olarak sınıflandırılmaktadır. Kullanım amaçlı gayrimenkuller, mal veya hizmet üretmek veya tedarik etmek ya da idari amaçlarla kullanılmak üzere bulundurulmuş gayrimenkuller olup, TMS 16'ya göre muhasebeleştirilir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller ise, sermaye kazancı veya kira geliri ya da her ikisi birden elde etmek amacıyla bulundurulmuş gayrimenkuller olup, TMS 40'a göre muhasebeleştirilmektedir.

TMS 40 açısından YAG'ler ilk kayda alınırken maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir. İşletmeler, yatırım amaçlı gayrimenkulleri ilk kayda alınmasından

sonraki dönem sonunda yapılan değerlemede ya maliyet bedeli ya da gerçeğe uygun bedel yöntemlerinden herhangi birini seçip uygulamakta serbest bırakılmıştır.

Eğer, işletmeler YAG'lerini gerçeğe uygun bedel ile değerlemeyi seçerler ise, her dönem söz konusu varlığın gerçeğe uygun bedeli finansal tablolarda görülebilecek, değerlendirme sonucu ortaya çıkan artış veya azalışlar kar/zarar olarak muhasebeleştirilecektir. Bu nedenle, varlığa gerçeğe uygun bedeli kullanılmasından dolayı amortisman ayırmaya gerek kalmayacaktır. Ancak, işletmeler YAG'lerini maliyet bedeli yöntemiyle değerlendirme yöntemini seçerler ise, TMS 16'da yer alan hükümleri uygulamaları gerekecek ve dönem sonunda amortisman ayıracaklardır.

VUK açısından ise, YAG'lere 27 Sıra Nolu Tebliğde belirtilen yararlı ömürlere göre amortisman ayrılır.

SONUÇ

Günümüzde finansal tablolar her geçen gün daha fazla kitleyi ilgilendirir hale gelmiştir. Bu nedenle de muhasebenin üretmiş olduğu ve finansal tablolar aracılığı ile sunmuş olduğu bilgilerin her geçen gün önemi artmaktadır. Çünkü iç ve dış paydaşlar bu bilgilere dayanarak işletme hakkında karar almaktadırlar. Bu kararların doğruluğu, finansal tabloların doğruluğuyla direkt ilişkilidir. Finansal tabloların gerçeği ve doğruyu göstermesi ise amortisman ile yakından ilişkilidir.

Bu çalışmanın esasını oluşturan amortisman konusu, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından karşılaştırılmalı olarak incelenmiş ve iki uygulama arasında amortisman tabi değer, süre, yöntem, yöntemlerin uygulanışı ve değiştirilmesi gibi konularda benzer ve farklı yönler ele alınmıştır.

Bir işletmenin varlığını devam ettirebilmesi için duran varlıklara mutlak surette ihtiyacı vardır. İşletmeler açısından son derece önemli olan maddi duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde kullanıldıkları için zamanla eskiyecek, yıpranacak ve demode olacaktır. Bu nedenle söz konusu iktisadi kıymetler için amortisman ayırmak, işletmenin sürekliliğini sağlamak için zorunlu hale gelmiştir. İşletmeler amortisman ayırmakla, ilgili varlığın maliyetini faydalı ömürleri boyunca giderleştirmiş olmaktadır. Ancak, bu noktada VUK ve bilgi için muhasebeyi esas alan TMS açısından farklılıklar mevcuttur. Örneğin, maddi duran varlıklar ilk kez edinildiğinde, VUK ve TMS 16 elde etme değeriyle kayıtlama yapmayı öngörmüştür. Ancak VUK, satın alma bedeli dışında kalan bazı giderlerin (bazı dönemlerde) muhasebeleştirilmesinde işletmelere varlığın maliyetine ilave ya da gider olarak kayda alma konusunda seçim hakkı tanımıştır. TMS 16'da ise alış giderlerinin maliyete ekleneceği belirtilmiştir. TMS 16 ve VUK'a göre maddi duran varlığın değerlendirilmesinde bir diğer önemli farklılık ise borçlanma maliyetleriyle ilgilidir. TMS 16, vadeli alınan bir varlığın satın alma gideri için vade farkını (finansman giderini) ayırıştırır ve peşin değeri ile aktifleştirmeyi öngörür. VUK ise ilgili döneme ilişkin vade farklarının (finansman giderlerini) maliyete aktarılmasını zorunlu tutmuş, sonraki dönemlere ait olanların seçimini işletmelere bırakmıştır.

Çalışmada üzerinde durulan önemli bir fark da arsa-bina ayrımı ile ilgili görüşlerden kaynaklanmaktadır. TMS 16'ya göre, bina ve arsanın ayrı olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. VUK'a göre, üzerinde bina olan bir arsa alınması

durumunda, arsanın maliyetiyle binanın maliyetinin birlikte değerlendirilmesi gerekir. Boş arsa ve araziler, VUK ve TMS 16'ya göre sınırsız ömre sahip oldukları için, amortisman tabii tutulmazlar. Arsa ve bina birlikte değerlendirildiği takdirde, binada zaman geçtikçe yıpranma olurken, arsa değer kazanabilir. Bu da amortisman giderlerinin yanlış hesaplanmasına neden olacaktır. Bu nedenle, arsa ve binanın ayrı olarak değerlendirilmesi, varlıkların gerçek değerleriyle raporlanması ve gerçek değerler üzerinden amortisman hesaplanması, doğru bilgi elde edilmesi açısından büyük önem arz etmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak da TMS 38 ve VUK arasında farklılıklar mevcuttur. Örneğin; TMS 38, ekonomik ömrü belirli/belirsiz olarak ayırmış, belirli ekonomik ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların belirli ömrü süresince sistemli bir şekilde amorti edileceğini (itfaya tabii tutulacağını) ve TMS 38'de yer alan amortisman yöntemlerinin kullanılabilmesini belirtmiştir. Belirsiz ekonomik ömre sahip maddi olmayan kıymetlerin ise amorti edilemeyeceği belirtilmiştir. VUK'da ise belirli/belirsiz faydalı ömür ayırımı yapılmamıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Tekdüzen Hesap Planında ifade edilen maddi olmayan iktisadi kıymetler için ekonomik ömür ve amortisman oranı belirlenmiştir. Ancak bütün maddi olmayan duran varlıklar aynı faydalı ömre sahip değildir. Bu nedenle, ilgili Bakanlıkça belirlenen oranların zorunlu olarak uygulanması, yanlış sonuçların elde edilmesine neden olabilecektir.

İktisadi kıymetler için amortisman ayrılması ne kadar önemli ise ayrılan amortismanın hangi düzenlemeye göre, ne şekilde ve hangi yöntemle göre hesaplanacağı da bir o kadar önemlidir. Bu durum, bir iktisadi kıymete ait maliyetin ne kadarının amortisman yoluyla itfa edebileceğini belirlerken, kar-zarar durumunu da doğrudan etkileyecektir. Örneğin, bütün varlıklarda gün bazlı amortisman uygulaması, bir iktisadi kıymetin amortisman süresi dolmadan hurdaya ayrılması ya da bir doğal afet sonucunda kısmen ya da tamamen çalışamaz hale gelmesi durumunda, amortisman tutarının nasıl hesaplanması gerektiği de önemlidir. Bu özellikli durumların neler olduğunun bilinmesi, böyle durumlarla karşılaşıldığında amortisman konusunda neler yapılması gerektiğinin bilincinde olunması, işletmeye özellikle mali yönden büyük kolaylıklar sağlayabilecektir.

Özetle amortisman uygulaması konusunda doğru yöntemin seçilmesi, gerçek üretim maliyetinin hesaplanması, dönem giderlerinin ve dolayısıyla ödenecek vergi

tutarının doğru olarak saptanması açısından son derece önemlidir. Bu nedenle, amortisman muhasebesi yapan uygulayıcıların, bu konuda yeterli bilgiye ve donanıma sahip olması, gerçeğe uygun finansal tabloların düzenlenmesi ve dolayısıyla işletmenin sürekliliğinin sağlanması açısından büyük önem arz etmektedir.

Sonuç olarak, TMS ve TFRS'ye uymak ve uygulamak (bazı işletmeler açısından) 01.07.2012 tarihinden itibaren zorunlu hale gelmiştir. Bu nedenle, bu çalışmada (özellikle) VUK ve TMS arasındaki farklılıklar net olarak ifade edilmeye çalışılmıştır. VUK ve TMS'nin amortisman uygulamalarındaki farklılıklarının nedeni her iki düzenlemeye ilişkin amacın farklı olmasıdır. Vergi mevzuatı, vergi matrahı ve dolayısıyla tahsil edilecek vergi ile ilgilenirken, TMS gerçek, tarafsız, şeffaf ve doğru bilginin sunulması amacıyla muhasebe işlemlerinin yapılmasıyla ilgilenir. Bu nedenle evrensel geçerliliği olan bilginin üretilebilmesi için, vergi mevzuatı ile TMS'nin mümkün olduğunca uyumlu hale getirilmesine yönelik çalışmaların artırılması, finansal tablo kullanıcılarına ve muhasebe uygulayıcılarına yapacakları çalışmalarda büyük kolaylıklar sağlayacaktır. Ayrıca bu yönde yapılacak olan çalışmalar gerek Türkiye ekonomisine gerekse işletmelerin ekonomik yapısına direkt ve/veya indirekt olarak katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Akdoğan, N. ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). *Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, İstanbul: Tor Ofset Yayınları.
- Akgün, M. (2008). *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Aksoy, A. (1993). *İşletme Sermayesi*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Aslan, Ü. (2011). *Karşılaştırılmalı Maddi Duran Varlık Muhasebesi*, Eskişehir: Nisan Kitabevi.
- Bilici, N. (2006). *Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Cemalcılar, Ö., Benligiray, Y. ve Sürmeli, F. (2004). *Genel Muhasebe*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Epstein, J. ve Mirza, A.A. (2002). *Interpretation and Application of International Accounting Standards*, John and Willey Sons.
- Feyiz, M.A. (2010). *Genel Muhasebe*. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Gökçen, G. (2011). *Genel Muhasebe İlkeler ve Tek Düzen Hesap Planı Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Gücenme, Ü. ve Arsoy, P.A. (2005). Muhasebe Standartlarına göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespit ve Kaydı, *Muhasebe ve Finansman Uygulama Dergisi Analiz*.
- Gücenme, Ü. (2005). *Genel Muhasebe*. İstanbul: Aktüel Yayıncılık.
- Gündüz, N.K. ve Perçin, N. (1997). *Amortismanlar ve Yeniden Değerleme*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Güvemli, O. (1989). *Amortisman ve Uygulamaları*, İstanbul: Çağlayan Kitabevi.
- Karakaya, M. (2007). *Maliyet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kavak, Ş. (2011). *Genel Muhasebe*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

- Kesimli, İ.G. (2011). *Genel Muhasebe*. İstanbul: Kriter Yayınları. Küçüksavaş, Nihat. (2012). *Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)*. İstanbul: Beta Yayımcılık.
- Sevilengül, Orhan. (2011). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kızıl, A. (1994). *Genel Muhasebe Envanter ve Değerleme*, İstanbul: Beta Basım Yayın.
- Kotar, E. (2002). *İşletmelerin Mali İşletmeleri ve Muhasebesi*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Meriç, B. (1982). *Ticari ve Mali Bilançolarda İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde Değerleme*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2005). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2007). *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öztürk, B. ve Özer, M. (2001). *Dönem Sonu Envanter İşlemleri*, 1.Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Özulucan, A. (2005). *Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi
- Özulucan, A. (2009). *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları*, 4.Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi
- Sevilengül, O. (2014). *Genel Muhasebe*, 17.Baskı Ankara: Gazi Kitabevi.
- Şengel, S. (2008). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Tanış, V.N. ve Berikol, B.Z. (2012). *Genel Muhasebe*. Adana: Karahan Kitabevi.
- Türkmen, Muharrem. (2011). *Genel Muhasebe*. İzmir: İlya İzmir Yayınevi. Yalkın, Yüksel Koç. (2010). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Türedi, H. (2011). *Genel Muhasebe Dönemiçi ve Dönemsonu İşlemleri*, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Ürel, G. (2007). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Warren, C.S. ve Philip, E. (1992). *Principles of Financial&Managerial Accounting*, Cincinnati Ohio.

Yılandı, F.M. ve Diğerleri. (2010). *Genel Muhasebe*. Eskişehir: Gülen Ofset Matbaacılık.

MAKALELER

Abdioğlu, H., Yumuşak, S. ve Uyar, E. (2014). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 12 (23), 364-398.

Akgül, B. A. (2005). Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ile IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25: 41-45.

Akın, B. (2010). TMS 40 Kapsamında Muhasebeleştirilen Yatırım Amaçlı Vergi Uygulamalarında Geçerliliği, *Yaklaşım Dergisi*, 210, 88-95.

Akyol, M.E. (2011). Amortisman Uygulamasının Başlangıcı ve Mevcut Amortisman Uygulamasının Dönemsellik İlkesi Yönünden İrdelenmesi, *Vergi Dünyası*, 361, 10-15.

Altınbaş, H. (1998). Amortismanlar, *Vergi Dünyası*, 208, 116-120.

Arabacı, H. (2017). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortak Amortisman Giderlerin Dağıtımı, *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 1(2), 44-57.

Atuçuran, Ş. (2013, Aralık). *İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ile Peştamallıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi*. Vergi Dünyası. Kayar,

Bursal, N. (2012). Amortisman ve Vergi Arasındaki Münasebetler, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 0 (7).

Canoğlu, M.A. (2012). Vergi Mevzuatımızda Amortismanlar, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* 0 / 20 (Mart 2012).

Çam, M. (2016). TMS- 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu ile Mukayesesinin İncelenmesi,

Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7(2), 11-20.

Çanakçıoğlu, M. (2018). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları, *PressAcademia Procedia*, 7 (1), 72-80.

Dağdemir, S. (2008). Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK' da Yer Alan Düzenlemeler, *Yaklaşım Dergisi*, 185, 67-75.

Efe, Z.Z. ve Şener, B. (2006). Mevcutlarda Amortisman Uygulaması, *Vergi Raporu*, 14(79), 32-36.

Elitaş, C. ve Akyüz, Y. (2009). Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması, *Mali Çözüm*, 94, 23-30.

Erdoğan, M. (2006). Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Olan Maddi Varlıkların Bileşenlerinin Amortismanı, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (29), 118-128.

Erkuş, H. (2005). Enflasyon Muhasebesi Düzenlemelerinden Sonra Tüm Yönleriyle Amortisman Uygulamaları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (27), 188-202.

Erol, E. ve Özdemir, D. (2008). Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların VUK ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Değerlemesi, *Vergi Raporu Dergisi*, 111, 149-155.

Gökhan. (2010, Aralık). *Amortismanlarda Özel Haller ve Yenileme Fonu*. Vergi Dünyası.

Hatipoğlu, A. (2012). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12(24), 185-216.

Kaya, G. (2014). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(39), 218-230.

- Kaya, G.A. (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi* 11 / 39 (Nisan 2012): 218-230.
- Malay, E. (2010). Amortisman, *Dayanışma Dergisi*, 109, 91-96.
- Onay, A. (2016). Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkları Aktifleştirme, Değerleme ve Amortisman Uygulamalarının Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, *Journal of Strategic Research in Social Science*, 2(3), 1-24.
- Onay, A. (2017). Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkları Aktifleştirme, Değerleme ve Amortisman Uygulamalarının Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, *Journal of Strategic Research in Social Science*: 1-24.
- Örten, R. ve Bayırlı, R. (2007). TMS 16 Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları, *Yaklaşım Dergisi*, 172, 16.
- Özdemir, R. (2013, Aralık). *Mevcutlarda Amortisman Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi*. Vergi Dünyası.
- Özel, S. (2001). Amortisman Ayırma Süresinin Saptanması, *Yaklaşım Dergisi*, 100, 13-25.
- Özkan, M. (1992). Amortisman Hesaplarında Almanya Uygulaması, *Mali Çözüm Dergisi*, 13, 20-29.
- Özsoy, İ. (2015, Nisan). *Amortisman Tabi İktisadi Kıymet ve Emtia Alışında Kullanılan Kredilerin Faiz Giderleri ile Kur Farklarının Değerlemesi*. Vergi Dünyası. Yıldırım, Haşmet. (2012, Aralık). *Maddi Duran Varlıkların, TMS Değerleme Hükümleri ile VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kar Mali Kar Karşılaştırması*. Vergi Dünyası.
- Öztürk, E. (2015). Maddi Duran Varlıkların Raporlanmasında Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisinin Kullanılması, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13(3), 199-214.
- Özulucan, A. (2008). Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürünüden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve

- Muhasebeleştirilmesi, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 10(24), 157-182.
- Şaban, M. ve Genç, M. (2002). Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, 70, 127-135.
- Şen, Ç. (2011). *Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması*. *Mali Çözüm Dergisi*, 17, 106 :133-159.
- Taştan, H. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanununa (VUK) Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırmalı İncelenmesi, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11 (1), 175-184.
- Tekşen, Ö. ve Dağlı, S. (2017). Maddi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu ve TMS-16 Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 424-447.
- Tekşen, Ö. ve Dağlı, S.Ş. (2017). Maddi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu ve Tms-16 Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama- Investigation On Intermediate Accounting System And Tax Process And Turkish Accounting Standarts-16 Analysis Of Financial Assets: An Application, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 9: 424-447.
- Tokay, S. H. (1999). Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Türkiye Muhasebe Standartlarının Muhasebe Uygulamaları ve İlgili Vergi Yasaları ile Karşılaştırılması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1, 43-51.
- Tokay, S.H. ve Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri, *Mali Çözüm*, 90, 34-40.
- Tuğay, O. (2013). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi, *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 17 / 2 (Aralık 2013).

- Tuğay, O. (2015). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi, *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 167-187.
- Tuğlu, A. (2007). Amortismanlarda Özellik Arz Eden Durumlar, *Yaklaşım Dergisi*, 169, 85-90.
- Türk, M. ve Ertaş, F. (2018). Maliye Politikası Aracı Olarak Vergi Teşviki ve Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi: Bir Firma Örneği, *Uluslararası Yönetim, Eğitim ve Ekonomik Perspektifler Dergisi*, 6(2), 67-78.
- Yıldıztekin, İ. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 24 / 4 (Temmuz 2011): 259-288.
- Yılmaz, E. ve Gelmedi, O. (2010). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS-16 Açısından Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu Dergisi*, 130, 91-100.
- Yumuşak, S. ve Uyar, E. (2014). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi* 12: 364-398.

TEZLER

- Akpınar, A. (2012). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Amortisman Tabi Duran Varlıklar ve Türkiye Uygulaması*, Yayınlanmış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Anaforoğlu, P. (2015). *Ülkemiz Amortisman Uygulamasındaki Gelişmeler (1926-2013 Yılları Arası)*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara.
- Ayar, S. (2015). *Amortismanlar*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Gaziantep.
- Aydın, F. (2011). *Vergi Usul Kanunu ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (TMS) Uyarınca Amortisman Uygulamalarının Mukayesesi*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul.

- Aydın, S. (2016). *Vergi Hukuku ve TMS Yönünden Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Konusunun Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Muhasebesi*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Bahadır, Y. (2013). *Üretim Yöntemine Göre Amortisman Uygulamasının Yeni Vergi Usul Kanunu Yazım Çalışmalarındaki Uygulanabilirliği*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Bozkulak, Ö. (2018). *Maddi Duran Varlıkların VUK ve TMS 16 Açısından Değerlemesi ve Amortismanı ile İlgili Özellikli Konular*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi, Sivas.
- Bulca, H. (2009). *Amortismanların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Raporlanması ve Türk Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyon.
- Çelik, Ç. (2009). *Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Çorum, S. (2007). *Maddi Duran Varlıklara Ait Türkiye Uygulaması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Erdoğan, B. (2010). *Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Açısından Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubunun Karşılaştırılması*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Erer, G. (2010). *Maddi Olmayan Duran Varlıkların Türkiye ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre İncelenmesi ve Bir Uygulama*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Kayı, K. (2013). *Duran Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Raporlanması ve IMKB Uygulamaları*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa.
- Kesgin, M.M. (2006). *Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemeleri ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

- Metin, Ş. (2006). *Türk Vergi Sisteminde Amortismanlar*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Nizam, C. (2011). *Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Tabi Varlıkların Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi ve Ertelenmiş Vergi Yönünden Değerlendirilmesi*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- Oğlakçı, D. (2016). *Maddi Duran Varlıkların UMS ve VUK' a Göre Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Konuyla İlgili Yapılan Örnek Çalışma*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Ankara.
- Öztürk, B. (2013). *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Ayrılmasının VUK ve TMS Uygulamaları Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Peker, N. (2008). *Maddi Duran Varlıkları Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından İrdelenmesi*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Topal, M. (2010). *Amortismanların Türk Vergi Sistemindeki Yeri*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir
- Uyar, E. (2014). *Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir.
- Ürediler, T. (2018). *Vergi Usul Kanunu Hükümleri Amortisman Müessesesi: Mevcutlarda ve Alacaklarda Amortisman Uygulaması*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Yakupçelebioğlu, N.S. (2005). *Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları ve Yasalar Açısından İncelenmesi*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.

KANUNLAR

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

ÖZ GEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Mehtap YILMAZ
Doğum Yeri ve Tarihi : Niğde 1988
Medeni Hali : Bekar
İletişim Bilgileri : mehtapp_yilmaz@hotmail.com

EĞİTİM

2002-2006 Niğde Atatürk Lisesi (YDA)
2012-2016 Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İşletme Bölümü
2016-2019 Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans
Programı

İŞ DENEYİMİ

YABANCI DİL

YAYINLARI

Makaleler
Kitap

