

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**AMORTİSMANLARIN
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ**

Mustafa TOPAL

Danışman
Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ

2010

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Amortismanların Türk Vergi Sistemindeki Yeri**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../...../2010

Mustafa TOPAL

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Amortismanların Türk Vergi Sistemindeki Yeri

Mustafa TOPAL

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Amortisman konusunun Türk Vergi Sistemi (TVS)'nde önemli bir yeri bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu (K.V.K.), Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.), Türk Ticaret Kanunu (T.T.K.), Türkiye Muhasebe Standartları (T.M.S.) ve Sermaye Piyasası Kanunu (S.P.K.) dahil bir çok Kanun'da amortisman işlemlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiş olmakla birlikte, amortisman işlemlerine ilişkin temel konular Vergi Usul Kanunu (V.U.K.)'nun 313 – 321'nci maddeleri arasında ele alınmıştır.

Bu bakımdan amortismanlar, vergi matrahlarının tespitinde çok önemli bir yer oluşturmaktadır.

Çalışmamızda, Türk Vergi Sistemi'ndeki amortisman uygulamalarının işletme açısından ve vergisel bakımdan işletmeler için fon yaratan, ancak hatalı uygulama yapıldığı takdirde işletmeleri sıkıntıya sokabilecek sonuçları da doğuran bir yelpaze içinde seyreden etkileri bulunmaktadır.

Dolayısıyla; üzerinde dikkatle ve ciddiyetle durulması gereken bir konu olduğundan şüphe yoktur.

Anahtar Kelimeler : Amortisman, Duran Varlık, Taşıtlar, Gayrimenkul, İktisadi Kıymet, Şerefiye ve Demirbaş

**ABSTRACT
MASTAR THESIS**

Turkish Tax Legislation of Amortizations In

Mustafa TOPAL

Dokuz Eylul University

Social Sciences Institute

Department of Finance

Financial Law Program

Amortizations have an important role within Turkish Tax Legislation. In most of legislations ,including such as Corporate Tax Law, Income Tax Law, Turkish Commercial Code, Turkish Standards of Finance and Securities Exchange Act , by being mentioned amortization transactions , basic issues about such these transactions are discussed between Tax Procedure Law’s number 313 – 321 articles.

In this context, amortizations have very important role on determining tax bases.

In our study, we discussed effects of amortization applications in Turkish Tax Legislation in terms of organizations that provides funds for those organizations and could cause problems in case of false applications for organization.

Therefore, it is evident that this issue must be attached very much importance and solemnity.

Key Words: Amortization, Fixed Assets, Cars, Lands&Buildings, Goodwill, Fixtures.

İÇİNDEKİLER

AMORTİSMANLARIN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ

YEMİN METNİ.....	II
ÖZET	III
ABSTRACT.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
KISALTMALAR.....	XII
TABLolar LİSTESİ.....	XII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

AMORTİSMANLAR

1.1. Amortisman Kavramı ve Anlamı	3
1.2. Amortisman Konusu.....	5
1.3. Amortisman Tabi Varlıklar.....	6
1.3.1. Maddi Duran Varlıklar.....	6
1.3.2. Gayrimaddi Duran Varlıklar.....	7
1.3.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar.....	7
1.4. Amortisman Ayrılmasının Şartları	7
1.4.1. Duran Varlığın İşletmenin Envanterine Kayıtlı Olması	8
1.4.2. Duran Varlığın Yıpranmaya, Aşınmaya veya Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunması.....	8
1.4.3. Duran Varlığın İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması	9
1.4.4. Duran Varlık Değerinin Belli Bir Miktarın Üzerinde Olması	10
1.4.5. Danıştay Kararları, Özelgeler ve Danışma Komisyonu Karar Örnekleri	10
1.4.5.1. Danıştay Kararları Örnekleri.....	10
1.4.5.2. Özelge ve Danışma Komisyonu Karar Örnekleri	12
1.5. Amortisman Ayırma Yöntemleri.....	14
1.5.1. Normal Amortisman Yöntemi	15
1.5.1.1. Normal Amortisman Yöntemi Örneği:	16

1.5.1.2. Normal Amortisman Yöntemiyle Amortisman Ayrılan Maddi Duran Varlıkların Satılmasında Amortisman:	17
1.5.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi.....	18
1.5.2.1. Azalan Bakiyeler Yöntemi Örneği:.....	20
1.5.2.2. Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman Ayrılan Maddi Duran Varlıkların Satılmasında Amortisman:	21
1.5.3. Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi.....	21
1.5.4. Yöntem Değişikliğinin Etkileri.....	22
1.5.5. Kıst Amortisman Uygulaması	24
1.5.6. Danıştay Kararları, Özelgeler ve Danışma Komisyonu Karar Örnekleri	25
1.5.6.1. Danıştay Kararları Örnekleri.....	25
1.5.6.2. Özelgeler ve Danışma Komisyonu Karar Örnekleri	25

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE AMORTİSMAN

2.1. VERGİ USUL KANUNU'NDA AMORTİSMAN.....	27
2.1.1. Amortisman Kavramı ve Konusu	27
2.1.2. Amortisman Tabi Değerin Tespiti.....	28
2.1.2.1. Danıştay Kararları, Özelgeler ve Danışma Komisyonu Karar Örnekleri	31
2.1.2.1.1. Danıştay Kararları Örnekleri	31
2.1.2.1.2. Özelge ve Danışma Komisyonu Karar Örnekleri.....	32
2.1.3. Amortisman Süresinin Başlangıcı	32
2.1.4. Amortisman Oranları	33
2.2. TÜRK TİCARİ MEVZUATI YÖNÜNDEN AMORTİSMANLARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR	40
2.2.1. TÜRK TİCARET KANUNU'NDA AMORTİSMAN.....	40
2.2.2. SERMAYE PİYASASI KANUNU'NDA AMORTİSMAN.....	44
2.2.3. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİNDE AMORTİSMAN	46

2.2.4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN AMORTİSMAN	47
2.2.4.1. Türkiye Muhasebe Standartları:16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları	52
2.2.4.1.1. Cari Uygulama İle T.M.S. 16 Arasındaki Farklılıklar.....	54
2.2.4.1.2. Türkiye Muhasebe Standartları 16'ya Göre Amortismanla İlgili Özellikli Durumlar ve Uygulama Örnekleri.....	55
2.2.4.1.2.1. Maddi Duran Varlığı Parçalara Ayırarak Amortisman Ayırma	56
2.2.4.1.2.2. Maddi Duran Varlıkları Gruplandırarak Amortisman Ayırma	58
2.2.4.1.2.3. Üretim Yöntemine Göre Amortisman Ayırma	59
2.2.4.1.2.4. Kullanım Amaçlı Duran Varlıkların Satış Amaçlı Duran Varlığa Dönüşmesinde Amortisman Ayırma	61
2.2.4.1.2.5. Maddi Duran Varlığın Bilanço Dışı Bırakılması ve Amortisman Ayırma	63
2.2.4.1.2.6. Kalıntı Değerin ve Ekonomik Ömrün Gözden Geçirilmesi Yoluyla Amortisman Ayırma	64
2.2.4.1.2.7. Yenilenen Parça İle İlgili Durum.....	65
2.2.4.2. Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması.....	67
2.2.4.2.1. Amortisman Tabi Varlığın Maliyetinin Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Geçici Farklar	68
2.2.4.2.2. İlk Yıl İçin Amortisman Tutarı Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Geçici Farklar	68
2.2.4.2.3. Yıllık Amortisman Tutarlarının Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Geçici Farklar	69
2.2.4.2.3.1. Amortisman Uygulama Süresi.....	69
2.2.4.2.3.2. Amortisman Yöntemi	70
2.2.4.2.4. Amortisman Tabi Varlığın Satılması Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Geçici Farklar	71
2.2.5. GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA AMORTİSMAN	76
2.2.5.1. Gelir Vergisi Matrahından İndirilebilen Amortisman Giderleri	76
2.2.5.2. Gelir Vergisi Matrahından İndirilemeyen Amortisman Giderleri	77
2.2.6. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA AMORTİSMAN	84

2.3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE AMORTİSMANLAR.....	86
2.3.1. Yürürlükte Olan Yasal Düzenlemeler	86
2.3.1.1. Mevcutlarda Amortisman	86
2.3.1.1.1. Amortisman Mevzuu	86
2.3.1.1.2. Arazide Amortisman	87
2.3.1.1.3. Normal Amortisman.....	88
2.3.1.1.4. Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman.....	88
2.3.1.1.5. Madenlerde Amortisman	89
2.3.1.1.6. Fevkalade Amortisman.....	89
2.3.1.1.7. Amortisman Nispetlerinin İtibar Tarihi.....	89
2.3.1.1.8. Amortisman Uygulama Süresi	90
2.3.1.1.9. Amortisman Hesapları.....	91
2.3.1.2. Alacaklarda Ve Sermayede Amortisman.....	91
2.3.1.2.1. Değersiz Alacaklar	91
2.3.1.2.2. Şüpheli Alacaklar	91
2.3.1.2.3. Vazgeçilen Alacaklar.....	92
2.3.1.2.4. Sermayenin İtfası.....	95
2.3.1.2.5. İlk Tesis ve Taazzuv Giderlerinin ve Peştamallıkların İtfası	95
2.3.1.2.6. Özel Maliyet Bedellerinin İtfası	96
2.3.1.3. Özel Haller	96
2.3.1.3.1. Amortisman Tabi Malların Satılması	96
2.3.1.3.2. Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı	97
2.3.1.3.3. Emtia Sigorta Tazminatı.....	97
2.3.1.4. 333 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.....	98
2.3.1.4.1. 01/01/2004 Tarihinden Önce Aktife Giren İktisadi Kıymetler İçin Amortisman Uygulaması:	98
2.3.1.4.2. 31/12/2003 Tarihinden Sonra Aktife Giren Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler İçin Belirlenen Amortisman Oranları :.....	98
31/12/2003 tarihinden sonra iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı Kanunla değişen hükümlerine göre amortisman tabi tutulacaktır.	98
2.3.1.4.3. Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman Uygulaması :	99
2.3.1.4.4. Listelerde Bulunmayan İktisadi Kıymetler :	100

2.3.1.5. 339 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.....	100
2.3.1.5.1. 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Ekindeki Listede Bulunmayan İktisadi Kıymetler İçin Belirlenen Amortisman Oranları.....	100
2.3.1.5.2. Sektörel Ayrım ile 1-6 Bölümleri Arasında Yer Alan Genel Sınıflama Arasındaki İlişki.....	101
2.3.1.5.3. 2004 Yılı'nın Geçici Vergi Dönemlerinde Amortisman Uygulaması.....	102
2.3.1.5.4. Birden Fazla Sektörel Sınıflamada Yer Alan İktisadi Kıymetler.....	102
2.3.2.1. İşletme Mevcutları Yönünden Amortismanlar.....	103
2.3.2.1.1. Amortisman Konusu Olan Duran Varlıklar	105
2.3.2.1.2. Amortisman Ayırabilme Şartları	106
2.3.2.1.2.1. Varlığın İşletme Envanterine Kayıtlı Olması	106
2.3.2.1.2.2. Varlığın İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılabilecek Nitelikte Olması.....	108
2.3.2.1.2.3. Amortisman Tabi Tutulacak İktisadi Kıymetin, Yıpranma, Aşınma veya Kıymetten Düşmeye Tabi Olması	108
2.3.2.1.2.4. İktisadi Kıymetin Değerinin Belli Bir Tutarı Aşması.....	108
2.3.2.1.3. Amortisman Tabi Değer Kavramı	109
2.3.2.1.4. Amortisman Yöntemleri.....	110
2.3.2.1.4.1. Normal Amortisman Yöntemi	110
2.3.2.1.4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi.....	110
2.3.2.1.4.3. Madenlerde Amortisman	111
2.3.2.1.4.4. Olağanüstü Amortisman	112
2.3.2.2. Amortismanlar Konusunda Özellik Arz Eden Durumlar.....	113
2.3.2.2.1. Amortisman Ayırmak İhtiyaridir.....	113
2.3.2.2.2. Amortisman Tabi Tutulacak İktisadi Kıymetin Yeni Olması Şartı Aranılmaz.....	114
2.3.2.2.3. Satın Alınan Ancak Fiilen Kullanılmayan İktisadi Kıymetlerde Amortisman Tabi Tutulabilir.....	114
2.3.2.2.4. Mülkiyeti Muhafaza Suretiyle Yapılan Satışlarda Amortisman Alıcı Tarafından Ayrılır.....	114
2.3.2.2.5. Satın Alınan Ancak Kira Sözleşmesi İle Satıcının Tasarrufuna Bırakılan İktisadi Kıymet Üzerinden Amortisman Ayrılabilir.....	115

2.3.2.2.6. Satın Alınan İktisadi Kıymetin Maliyetinin Birkaç Aşamada Tamamlanması Halinde Amortisman Ayrılmasına Montajın Tamamlanmasından Sonra Başlanır	115
2.3.2.2.7. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Amortismanlar, İlgili Kıymetin İşlerde Kullanıldıkları Günler Esas Alınarak Dağıtılır.....	115
2.3.2.2.8. Sanat Eseri Niteliğindeki Kıymetler İçin Amortisman Ayrılmaz	116
2.3.2.2.9. Binalara Ait Arsaların Maliyeti Binaların Maliyet Bedeline Dahil Edilerek Amortisman Tabi Tutulur	117
2.3.2.2.10. Duran Varlık Alımları İçin Ödenen Faiz ve Kur Farklarının Durumu.....	117
2.3.2.2.11. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılması.....	118
2.3.2.2.12. İlgili Olduğu Yılda Gider Yazılmayan Amortisman Tutarı Sonraki Yıllarda Gider Olarak Dikkate Alınmaz	118
2.3.2.2.13. Bilgisayar Programlarında Amortisman.....	119
2.3.2.2.14. Reklam Panoları	119
2.3.2.2.15. Değer Artıran ve İktisadi Ömrü Uzatan Giderler	120
2.3.2.2.16. Hesap Döneminin Değişmesi Halinde Amortisman Hesaplaması.....	120
2.3.2.2.17. Tasfiye, Devir, Birleşme ve Nevi Değişikliği Hallerinde Amortisman Hesaplaması.....	120
2.3.2.2.18. Adi Ortaklıklarda Ortak Değişikliği Halinde Amortisman Hesaplaması.....	121
2.3.2.2.19. Ferdi İşletme Sahibinin Ölümü Veya Şahıs Şirketlerinde Ortaklardan Birinin Ölümü Halinde Amortisman Hesaplaması	122
2.3.2.2.20. Kıst Amortisman Uygulaması	122
2.3.2.2.21. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Sigorta Tazminatı	123
2.3.2.2.22. Normal Amortisman Usulünü Seçen Mükellefler Bu Yöntemi Değiştiremezler.....	123
2.3.2.2.23. Yap-İşlet-Devret Modelinde Amortisman Uygulaması	124
2.3.2.2.24. Kiralama Yoluyla Edinilen Kıymetlerde Amortisman.....	124
2.3.2.2.25. Üst Hakkında Amortisman	124
2.3.2.2.26. Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen İktisadi Kıymetlerde Amortisman	124

2.3.2.2.27. Asansör, Kalorifer, Su, Gaz, Elektrik Gibi Tesisatlarda Amortisman	125
2.3.2.2.28. İlan Edilen Oranlardan Daha Düşük Oranlar Kullanılması.....	125
2.3.2.2.29. Kiralanmış Sabit Kıymetlerde Oran Tespiti	127
2.3.2.2.30. Özel Maliyet Bedellerinin İtfası	127
2.3.2.2.31. Hakların İtfasında Kullanım Süresinin Dikkate Alınıp Alınmayacağı.....	128
2.3.2.2.32. İktisadi Kıymetin Birden Fazla Sektörel Sınıflamada Yer Alması veya Birden Fazla Ürünün İmalatında Kullanılması	129
2.3.2.2.33. AR-GE Giderlerinin Durumu	129

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

5024 SAYILI KANUNLA GELEN YENİ SİSTEMİN GENEL ELEŞTİRİSİ VE SONUÇ

3.1. 5024 SAYILI KANUNLAR DEĞİŞTİRİLEN VERGİ USUL KANUNUNUN 315'İNCİ MADDESİ VE YENİ SİSTEMİN GENEL ELEŞTİRİSİ	131
3.2. SONUÇ.....	136
KAYNAKÇA.....	138

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
Dn	: Danıştay
D	: Daire
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	: Madde
s	: Sayfa
S	: Sayı
S.P.K.n	: Sermaye Piyasası Kanunu
TL	: Türk Lirası
T.M.S.	: Türkiye Muhasebe Standartları
T.T.K.	: Türk Ticaret Kanunu
T.V.S.	: Türk Vergi Sistemi
U.M.S.	: Uluslar arası Muhasebe Standartları
v.b.	: Ve Benzeri
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu

TABLULAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1	Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Oran ve Tutarları	23
Tablo 2	Yöntem Değişikliği Durumunda Amortisman Oran ve Tutarları	23
Tablo 3	Vergi Usul Kanununda Amortismanlara İlişkin Yapılan Açıklamalara Dair Özet Tablo.....	34
Tablo 4	Türk Ticaret Kanununda Amortismanlara İlişkin Yapılan Açıklamalara Dair Özet Tablo.....	43
Tablo 5	T.M.S. 16 İle V.U.K. Uygulamasının Farklılıkları	54
Tablo 6	Amortisman Hesaplamaları.....	57
Tablo 7	Amortisman Hesaplamaları.....	60
Tablo 8	Amortisman Hesaplamaları.....	64
Tablo 9	Amortisman Hesaplamaları	66
Tablo 10:	Türkiye Muhasebe Standartlarında Amortismanlara İlişkin Yapılan Açıklamalara Dair Özet Tablo	73
Tablo 11:	Gelir Vergisi Kanununda Amortismanlara İlişkin Yapılan Açıklamalara Dair Özet Tablo.....	81
Tablo 12:	Kurumlar Vergisi Kanununda Amortismanlara İlişkin Yapılan Açıklamalara Dair Özet Tablo	85

GİRİŞ

Günümüzde ticari hayatta yer edinmek isteyen işletmelerin, varlıklarını koruma güduları teknolojiyi yakından takip etmeleri zorunluluğunu doğurmaktadır. Artan rekabet şartları gereğince, işletmelerin piyasadaki yerlerini koruma güduları, daha verimli çalışmanın ve teknolojik ilerlemenin getirdiği maliyet tasarruflarının önüne geçmiştir. Ticari hayatın bugünkü seviyesi, teknolojiyle birlikte ilerleyen sabit sermaye yatırımları, işletmeler için büyük tutarlı fonlarını bu alanlara aktarmalarını da zorunlu kılmıştır. Büyük tutarlı fonların işletmelerin duran varlıklarına yatırılmaları, bu varlıkların amortisman yoluyla itfa rejimlerine özel bir önem verilmesini gerekli kılmaktadır.

Ayrıca, amortismanların ticari kar ve mali karın hesaplanması konusundaki doğrudan etkileri, işletmelerin izleyecekleri politikaları daha da önemli hale getirmektedir. Bu yönüyle herhangi bir nakit çıkışı gerektirmeyen giderlerden kabul edilen amortismanlar, sabit hale gelmiş fonların yeniden nakit haline dönüşümünü sağlarlar. Bu yönüyle de finansal yönetim yönünden önem taşımaktadır.

İzleyen bölümlerde de ayrıntılı olarak ele alınacak olan, Amortisman, teşebbüslerin sahibi oldukları ekonomik değerlerde, fiziksel ve ekonomik nedenler sonucu oluşan değer azalmalarının, eksilmelerin, yıpranmaların v.b. sermayede oluşturacağı olumsuz etkilerin giderilmesi amacı ile hesaben giderleştirilerek finanse edilmesidir.

V.U.K. Madde 313'te ise **“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi”** işlemi amortisman mevzuunu teşkil etmekte olup, 393. Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği ile 01.01.2010 tarihinden itibaren **“680,00 TL'yi aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 680,00 TL'yi aşmayan**

alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır” biçiminde tanımlanmaktadır.

Görülüyor ki amortisman konusunu teşebbüste kullanılmak amacı ile edinilen ve kullanma süreleri sonunda değerleri yok olan (sıfırlanan) ekonomik değerler oluşturmaktadır.

Bununla birlikte V.U.K.’nun 314’üncü maddesine göre de **“Boş arazi ve arsalar amortismanına tabi olmamakla birlikte, tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nev’i yollar ve haklar amortisman tabi tutulur”** denilmektedir.

Bu çalışmanın amacı, temel konulara daha çok V.U.K.’nunda değinilen amortismanların, Türk Vergi Sistemi (T.V.S.)’ndeki yeri ve önemi ile 5024 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikler çerçevesinde, vergi matrahının belirlenmesi açısından gerçek usulde vergiye tabi işletmeleri aydınlatmak ve V.U.K., K.V.K. ve T.T.K.’nunda amortisman işlemlerine ilişkin genel ilkeleri tüm yönleri ile ortaya koyarak araştırmacı ve uygulamacılara katkı sağlamaktır.

Hazırlanan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Bunlardan birinci bölümde amortisman kavramı ve anlamı ile konusu hakkında açıklamalar yapılmıştır. İkinci bölümde, Türk Vergi Sisteminde amortisman konusu, ilgili kanunlar bakımından ayrı ayrı incelenmiş ve açıklanmıştır. Üçüncü ve son bölümde ise amortismanla ilgili ortaya çıkan sorunlar ve çözüm önerileri hakkında bilgiler verilmiş ve tüm çalışma verileri sonuca bağlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

AMORTİSMANLAR

1.1. Amortisman Kavramı ve Anlamı

Amortisman, Fransızca'da "amortir" sözcüğünden türetilmiştir. Fransızcası "amortissement"dır. Kullanım yerine göre amortisman kavramının farklı anlamları vardır.

Amortismanın sözlük anlamı¹ bir rantın, bir borcun, bir makinenin satın alma fiyatının bölümlere ayrılarak bitirilmesi, sona erdirilmesidir. Bu tanımlama, en geniş anlamıyla amortismanları kavramakla birlikte, daha çok ekonomik ve finansal anlamdaki amortismanları ifade etmektedir.

Bunun dışında, işletme mühendisliği ve tekniğindeki anlamıyla amortismanlar; bir duran varlığın, daha çok kullanımından veya belirli bir zamanın geçmiş olmasından kaynaklanan aşınmasını veya yıpranmasını ifade eder.²

Ticari işletmeler yönünden dar anlamıyla amortisman ayrımı, duran varlığın maliyetinin, bu varlığın yararlı ömrüne sistematik bir şekilde dağıtılması işlemidir.³

Amortisman, teşebbüslerin sahibi oldukları ekonomik değerlerde, fiziksel ve ekonomik nedenler sonucu oluşan değer azalmalarının, eksilmelerin, yıpranmaların v.b. sermayede oluşturacağı olumsuz etkilerin giderilmesi amacı ile hesaben giderleştirilerek finanse edilmesi şeklinde tanımlanabilir.⁴

¹ "Türkçe Sözlük", Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara, 1993, S.42

² KAYNAK Harun, "İşletmecilik İlkeleri İle Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi ve Gayrimaddi Duran Varlıklarda Amortismanlar", Ankara, 2001, Yaklaşım Yayıncılık A.Ş., S.22

³ KAYNAK Harun, a.g.e. S. 22-23

⁴ ÖZKAN Mehmet, "Amortisman Hesaplarında Almanya Uygulaması", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:13, Nisan 1992.

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

Ekonomik yönden amortisman, verimlilikle produktivite ile ilgilidir ve kapasiteye süreklilik kazandırılması işlemidir.⁵

Finansal yönden amortisman, sermaye olarak bağlanan değerlerin (yatırım varlıklarının) geri alınmasıdır. Yatırım varlıklarından, döner varlıklarda iktisadilik esastır. Amortisman süresinin belirlenmesinde verimlilikleri kullanım süreleri esas alınır. Zaman zaman da teknik yönden ömürleri dikkate alınan varlıklarda amortisman yoluyla bu varlıklara ayrılan yatırım sermayesi geri alınmıştır. Bunun tipik örneği yatırım hesaplarında görülmektedir.⁶

Muhasebe yönünden amortisman, bir teşebbüste sahip olunan ekonomik değerlerin, amortisman tabi kıymetlerin hesaplandığı an ya da dönemleri sonundaki değerlerinin ve Kar-Zarar içindeki paylarının kayıtlanması anlamını taşımaktadır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde sabit kıymetlerin bilançoda net ya da brüt değerleri ile görülmesi söz konusu olur. Bir diğer ifadeyle varlıklar ya da sermayedeki azalmalarda, amortismanın etkisi görülmektedir.⁷

Maliyet yönünden amortisman, amortisman giderlerinin belirlenmesiyle, mamul ve hizmet maliyetleri içindeki, amortisman tabi ekonomik değerlerin paylarının görülebilmesidir.⁸

Vergi Hukuku yönünden amortisman, işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesinde ihtiyaç duyulan işletme varlıklarının amortisman tabi değerlerinin belirli oranlara göre hesaplanan kısımlarının itfa edilmesini ifade eder. Söz konusu itfa işlemi, hesaplanan tutarın yerine göre üretim unsurlarının maliyetine dahil

⁵ ÖZKAN Mehmet, a.g.e.

⁶ ÖZKAN Mehmet, a.g.e.

⁷ ÖZKAN Mehmet, a.g.e.

⁸ ÖZKAN Mehmet, a.g.e.

edilmek suretiyle, yerine göre de dönem safi kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmak suretiyle gerçekleştirilir.⁹

Tüm bu tanımlamalar çerçevesinde amortisman bir açıdan, aktif mal varlığının, yıpranma, eskime, çeşitli olağanüstü sebeplerle ortadan kalkma veya kullanılamaz hale gelme durumlarıyla kaybettiği değer o bilanço yılına düşen miktarıdır. Diğer bir açıdan, yatırım unsuru olan malvarlığının aktife geçirilen maliyet değeri veya işletme içerisinde üretilmeleri durumunda üretim giderleri toplamının belirli dönemlere dağıtılmasıdır. Bu suretle, amortismanla konu edilen varlıkların kullanım süreleri içerisinde itfa edildikleri tutarda kaynak yaratılması imkanı doğmaktadır.

1.2. Amortisman Konusu

Vergi Usul Kanun'unun 313'üncü maddesinde; "işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranması, aşınması veya değerinde düşmeye maruz kalması muhtemel bulunan, gayrimenkullere, gayrimenkullerin mütememmin cüzileri 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 mevzuunu teşkil eder. Değeri (01.01.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere) 680,00 TL'nı aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri yine 680,00 TL'nı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanla tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu hat topluca dikkate alınır" biçiminde tanımlanmaktadır.¹⁰

Görülüyor ki, amortismanın konusunu teşebbüste kullanılmak amacı ile edinilen ve kullanma süreleri sonunda değerleri yok olan (sıfırlanan) ekonomik değerler oluşturur.

⁹ KAYNAK Harun, a.g.e., S. 23

¹⁰ ÖZKAN Mehmet, a.g.e.

Bununla birlikte V.U.K.. Madde 314'e göre "Boş arazi ve arsalar amortismanına tabi olmamakla birlikte, tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri; işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve haklar amortisman tabi tutulur."

1.3. Amortismanına Tabi Varlıklar

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, amortisman müessesesinde etken unsur, amortismanına tabi duran varlıklardır. Amortismanına konu teşkil edebilecek duran varlıkları üç başlık altında sınıflandırmak mümkündür.

1.3.1. Maddi Duran Varlıklar

İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesi ve sürekliliğinin sağlanmasında maddi duran varlıklara yapılan yatırımlar büyük önem taşır. Maddi duran varlıklar, binalar, yerüstü ve yer altı düzenleri, tesisler, makine ve cihazlar, taşıtlar, aletler, döşeme ve demirbaşlar gibi fiziki varlıklardır.

Maddi duran varlıklar; işletme tarafından elde edilmeleri, inşa edilmeleri veya üretimleri sırasında bu işlemler için yüklenilen tutar, bir başka deyişle, maliyetleri üzerinden hesaplarda kayıt ve tespit edilirler. Ancak ekonomik ve teknik gerekçelerle maliyet bedeli kavramının bir ölçü olarak anlamını yitirdikleri durumlarda, anılan ölçü bazı kayıt ve şartlarla değiştirilebilir.

Türk Vergi Mevzuatında, gayrimenkuller ile makine, tesisat, gemi v.b. "gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetler" yanında, demirbaş eşyaların maliyet bedeliyle değerlendirilmesi gerektiği yönünde bir kural konulmuş olmasına rağmen, V.U.K.'nin 278. Maddesinde ortaya konan ölçü uyarınca "kıymetten düşen mal" olarak kabul edilebilecek duran varlıklar için "emsal bedel" in esas alınacağı öngörülmüştür. Benzer şekilde, maliyet bedeli ile değerlendirilmesine imkan olmayan

duran varlıklardan bina ve arazinin “vergi değeri”yle, diğer varlıkların varsa “mukayyet değeri”, yoksa “emsal bedeli”yle değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.¹¹

1.3.2. Gayrimaddi Duran Varlıklar

Gayrimaddi duran varlıkların içeriğini, işletmenin sürekli faaliyetleri için gerekli ve ona ticari hayatında güç ve yarar sağlayacak imtiyaz ve üstünlüklerin edinilmesi amacıyla katlanılan giderlerle, edinilen haklar oluşturur. Gayrimaddi duran varlıklar, haklar, keşif ve ihtira beratları, alameti farika, ticaret ünvanı, kuruluş giderleri, peştamallıklar gibi maddi yapıları olmayan duran varlıklar girmektedir.

1.3.3. Özel Tükenemeye Tabi Varlıklar

Petrol, maden, taş ocakları gibi doğal kaynaklar ile kerestelik ormanlar için yapılmış her türlü yerüstü ve yer altı değerlerin arama, hazırlık ve geliştirme giderleri gibi genellikle işletmeye tanınmış bir imtiyazın kullanılması sırasında ortaya çıkan giderler bu sınıfa girmektedir.

1.4. Amortisman Ayrılmasının Şartları

V.U.K.’na göre, amortisman uygulanacak varlığın duran varlık olması amortisman uygulaması açısından tek başına yeterli değildir¹². Kanun’a göre amortisman uygulanması için varlığın duran varlık olmasının yanında, duran varlığın belirli şartları da bir arada taşıması gerekmektedir. Bu şartları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

¹¹ Vergi Usuk Kanunu, Madde 289

¹² GÜNDÜZ N.Kemal, PERÇİN Necati: **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme** (Ankara, 1997), S.33.

1.4.1. Duran Varlığın İşletmenin Envanterine Kayıtlı Olması

V.U.K.'unun 320. maddesine göre amortisman uygulaması varlığın aktife girdiği yıl başlar. Ancak, V.U.K. aktife giriş kavramının tanımını yapmamıştır. Bu nedenle aktife giriş kavramını herkes kendine göre algılamakta ve uygulamaktadır. Bununla beraber, vergi denetleyicileri aktife giriş kavramını “iktisadi kıymetin iktisap edilerek, defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme günü envantere dahil olması ve kullanmaya hazır halde bulunmasıdır” şeklinde tanımlamaktadır. Bu tanımlamaya göre bir varlığın aktife girmiş sayılması ve amortisman tabi tutulabilmesi için söz konusu varlığın kullanıma hazır halde bulunması gerekmektedir. Ancak Danıştay aktife girişte edinme ve kayda alma fiillerini yeterli görmektedir¹³. Bu açıklamalardan sonra, işletmelerin herhangi bir duran varlık için amortisman uygulamasına başlayabilmeleri için ilk şartın, varlığın işletmenin aktifine girmiş olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır¹⁴. Bir başka ifadeyle, söz konusu duran varlığın işletmenin envanterine kaydedilmiş olması gerekir. Varlığın envantere dahil olması, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için aktifte kayıtlı olma, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için demirbaş ve amortisman listesinde yer alması anlamına gelmektedir.

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

1.4.2. Duran Varlığın Yıpranmaya, Aşınmaya veya Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunması

V.U.K. 313. maddesine göre, amortisman uygulamasının bir diğer koşulu; amortisman uygulamasına dahil edilecek varlıkların yıpranma, aşınma ve değer düşüklüğüyle karşı karşıya bulunmaları gerekmektedir. Zira işletmelerin aktiflerinde

¹³ Salih ÖZEL: “Amortisman Ayırma Süresinin Saptanması”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 100, (Nisan, 2001), S.13.

¹⁴ Oktay GÜVEMLİ: *Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları*, (İstanbul, 1998), S.151.

yer alan amortisman tabi iktisadi varlıkları, işletmelerin sahip oldukları diğer varlıklardan ayıran en temel fark; söz konusu varlıkların yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunmalarıdır¹⁵.

Bir varlığın yıpranma ve aşınma nedeniyle değer kaybetmesi, varlığın işletme faaliyetlerinde fiilen kullanılıyor olması anlamına gelmekle beraber, yıpranma ve aşınma her zaman, işletmelerde fiilen kullanılan amortisman tabi varlıkların gözle görülebilir bir eskimeye uğraması anlamına gelmeyebilir. Hiçbir yıpranma ve aşınmaya maruz kalmadığı halde teknolojik gelişmeler nedeniyle demode olan varlıklarda değer kaybına uğrayabilir veya işletmede fiilen kullanılamaz hale gelebilir. Bu durumda söz konusu varlıklar için de amortisman ayrılması gerekmektedir.

Kıymetten düşmeye maruz bulunma, yıpranma ve aşınma kavramlarına göre çok daha geniş bir kavramdır. Zira Kanun'da, amortisman tabi varlıklara ilişkin değer kaybının fiilen gerçekleşmiş olması değil, varlıkların değer kaybına maruz bulunmaları yeterli görülmüştür. Bunun anlamı ise, varlıkta herhangi bir değer kaybı olmasa dahi kanuni oran üzerinden amortisman uygulamasını mümkün kılmaktadır. Boş arsa ve arazi gibi nitelikleri itibariyle hiçbir şekilde yıpranma, aşınma veya değer kaybına maruz kalmayan varlıklar için Kanun gereği amortisman hesaplanması mümkün değildir¹⁶.

1.4.3. Duran Varlığın İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması

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

¹⁵ N. Kemal GÜNDÜZ, Necati PERÇİN: a.g.e., 43.

¹⁶ Hidayet ALTINBAŞ: "Amortismanlar", **Vergi Dünyası**, Sayı 208, (Aralık 1998), S.116.

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

1.4.4. Duran Varlık Değerinin Belli Bir Miktarın Üzerinde Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesine göre işletmelerin V.U.K. Genel Tebliği ile belirlenen tutarın (342 Sıra No'lu V.U.K. Genel Tebliği ile bu tutar 01/01/2010 tarihinden itibaren 680 TL olarak belirlenmiştir) altında kalan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri belirlenen bu tutarın altında kalan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu oran topluca dikkate alınır. Kanun maddesinde yer alan iktisadi bütünlük kavramı, varlıkların beraber kullanılması halinde maliyetlerin düşürülerek varlıklardan sağlanan verimin ve faydanın artırılabilmesini, teknik bütünlük kavramı ise, işletme faaliyetinin yerine getirilebilmesi için varlıkların birlikte kullanılmasının zorunluluğunu ifade etmektedir¹⁷.

Kanun'da düzenlenen bu sınırlama ile kimi duran varlıkların amortisman uygulaması dışında tutularak, amortisman uygulamasının kolaylaştırılması amaçlanmaktadır.

1.4.5. Danıştay Kararları, Özelgeler ve Danışma Komisyonu Karar Örnekleri

1.4.5.1. Danıştay Kararları Örnekleri

- Sebze ve meyve sandıklarının herbirinin değerinin V.U.K.'nun 313. maddesinde yer alan amortismanına tabi tutma sınırının altında kalması halinde, her

¹⁷ Oktay GÜVEMLİ: a.g.e., 156.

birinin doğrudan gider yazılması mümkündür. (Danıştay 4.Dairesi, Tarih:04.06.1998, Esas No: 1997/4188, Karar No:1998/2407)

- Dersane işletmeciliği yapan mükellefin, dersanede çalışan öğretmenlere hazırladıkları soru kitapçıkları karşılığında ödediği telif ücretlerinin gayrimaddi hak olarak amortisman yoluyla itfa etmesi gerekirken doğrudan gider yazması nedeniyle tesis edilen tarhiyat telif hakkı ödenen soru kitapçıklarının birden fazla yılda kullanıldığı yolunda yapılmış herhangi bir tespitin bulunmaması, bu durumda, 213 sayılı V.U.K.'nun 313. maddesi hükmüne göre bir yıldan fazla kullanılıp kullanılmadığı bilinmeyen gayrimaddi hakkın amortisman mevzuu edilmesinin sözkonusu olamayacağı gerekçesi ile yerindedir. (Danıştay 3.Dairesi, Tarih: 11.04.1996, Esas No: 1995/1391, Karar No: 1996/1341)

- İşletmelerde kullanılan resim tabloları gibi sanat eserlerinin amortisman tabi kıymet olarak kabul edilmeleri gerekir. (Danıştay 4.Dairesi, Tarih: 10.04.1995, Esas No:1995/3132, Karar No:1995/1616)

- Şirket ortağına ait olup, şirkete satışı yapılan eşyanın şirketin faaliyeti ile ilgili olmadığından söz edilerek amortisman tabi tutulamayacağı ileri sürülmüş ise de, V.U.K.'nun 313. ve 269. maddelerinde aranan tüm koşullar yerine getirildiği ve aktife kayıtlı olan bu eşyaların satılması halinde elde edilecek gelirin şirkete ait olacağı düşünüldüğünde sözkonusu demirbaşlar için amortisman ayrılmasında yasaya aykırılık bulunmamaktadır. (Danıştay 4.Dairesi, Tarih: 07.11.1995, Esas No:1994/3372, Karar No: 1995/4393)

- Bankaların çeşitli şube ve bürolarının tefrişinde kullanılan ve aktife kayıtlı bulunan yağlı boya tabloların, Kanun'da sayılan bütün koşulları taşıdığından dolayı amortisman tabi tutulmak suretiyle gider yazılmaları mümkündür. (Danıştay 4.Dairesi, Tarih: 10.04.1995, Esas No: 1994/3132, Karar No: 1995/1616)

- Lokantada kullanılan ve değeri V.U.K.'nun 313. maddesinde yazılı amortisman ayırma haddinin altında kalan emtianın, işletmede bir yıldan fazla

kullanılması da mümkün değilse amortisman uygulanmaksızın doğrudan gider yazılması yoluna gidilebilir. (Danıştay 4.Dairesi, Tarih:23.03.1995, Esas No:1994/1879, Karar No:1995/1259)

- Kredi alacaklarının tahsili için bankanın edinmek ve 3 yıl içinde elden çıkarmak zorunda kaldığı gayrimenkullerin, aktifte kaldıkları süre boyunca amortismanına tabi tutulması gerekir. (Danıştay 4.Dairesi, Tarih: 03.02.1993, Esas No: 1992/3388, Karar No: 1993/457)

- Bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için işletme aktifine kayıtlı olması, bir yıldan fazla kullanılması, yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunması ve değerinin 100.000,00 TL'nin üstünde bulunması gerekmektedir.Değeri bu bedelin altında kalan ve malın maliyetine dahil edilerek geri dönmek üzere müşteriye teslim edildiği için işletmede bir yıldan fazla kullanıldığı kabul edilemeyecek olan sebze ve meyve sandıklarının amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılmaları yasaya uygundur. (Danıştay 3. Dairesi, Tarih:20.06.1991, Esas No:1989/67, Karar No: 1991/2197)

1.4.5.2. Özelge ve Danışma Komisyonu Karar Örnekleri

- Satın alınan duran varlığın maliyetinin bir kaç aşamada tamamlanması halinde; makine montajının tamamlandığı yıl kullanılmaya hazır hale geleceğinden, montajın tamamlandığı yıl sonuna kadar oluşan diğer maliyet unsurlarının da alış bedeline eklenmesi suretiyle oluşan bedel üzerinden amortisman ayrılır. (Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı, Tarih: 18.04.1988, Yayın No: 267, Genel Sıra No:276/2),

- Bankanın;

* Yemekhane, sosyal tesis, eğitim ve seminer siteleri ile misafirhanelerinde kullanmak üzere aldığı ve amortisman mevzuuna giren; bardak, çatal, bıçak, tabak, kaşık, sürahi ve cam eşya ile masa örtüsü, yatak, yorgan ve perde gibi emtialar iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz ettiklerinden, toplam değerleri 5.000.000

lirayı (1996 yılı için 313. maddenin son fıkrasında yazılı tutar) aşması durumunda amortismanına tabi tutulmaları;

* Hizmet binalarının teknik işlerinde kullanılmak üzere alınan pense, çekiç, tornavida v.b. alet, edevat iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz etmediğinden, tek tek değerleri, 5.000.000 liranın (1996 yılı için 313. maddenin son fıkrasında yazılı tutar) altında kalması durumunda, bunların işletmeye dahil edildikleri yıl itibariyle gider yazılması, ancak tek tek değerleri 5.000.000 lirayı aşması durumunda ise mutlak suretle amortismanına tabi tutulmaları;

Gerekmemektedir. (Maliye Bakanlığı Ankara Defterdarlığı Yazısı, Tarih: 18.10.1996, Yazı No: 15248)

- İşletmelerin kullandıkları iş bilgisayarları için yaptırdıkları bilgisayar programlarının (software) iktisadi ve teknik ömrünün bir yıldan uzun sürmesi ve değerlerinin 313. maddenin son fıkrasında yazılı tutarı aşması halinde, bunların genel esaslara göre itfa edilmeleri bir başka ifade ile amortismanına tabi tutulmaları gerekir. (Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Ankara Valiliği'ne Gönderdiği Yazı, Tarih: 26.08.1997, Yazı No: 36206),

- Aktife kayıtlı olmakla beraber, inşaatı henüz tamamlanmamış ve istifade edilebilmesi gayrimümkün olan bir gayrimenkulun amortismanına tabi tutulması mümkün değildir. (Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih: 09.01.1971, Sayı: 24457-320-1340)

- Otomobile yeni alınan motorun demirbaş olarak kaydedilip amortismanına tabi tutulması gerekir. (Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih: 12.05.1971, Sayı: 24457-313-52),

- Yurtdışında bulunan şirket merkezinin aktifinde kayıtlı olan ve Türkiye'deki şube işyerinde kullanılmak amacıyla herhangi bir bedel ödmeden proforma faturayla getirilen iş makineleri amortismanına tabi tutulmayacaktır. (Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih:24.11.1993, Sayı: B.07.0.GEL.045-453-313/73162),

- Bir üroloji merkezinin, aktifinde bulunan böbrektaşı kırma jeneratörünün ömrünün sekiz ile on ay arasında olduğu iddia edilmekte olsa dahi, Sanayi Bakanlığı'nca söz konusu makinenin imalatçısı nezdinde yapılan araştırmalar sonucunda, sözkonusu jeneratörlerin demirbaş olarak değerlendirilmelerinin gerektiği ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, böbrektaşı kırma jeneratörlerinin demirbaş olarak kabul edilmeleri suretiyle amortisman tabi tutulmaları gerekmektedir. (Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih: 07.01.1998, Sayı No:2971-313-436)

1.5. Amortisman Ayırma Yöntemleri

Gerek vergi mevzuatı gerekse ticari mevzuat yönünden amortisman müessesesinin özel bir önemi bulunmakla birlikte, amortismanların tek bir hesaplama yöntemi yoktur. Amortismanların bir gider çeşidi olduğu düşünüldüğünde, alternatif yöntemler arasında yapılacak seçimin ticari veya mali kar üzerindeki etkileri de farklı olacaktır. Yapılacak seçime göre hem dağıtılacak kar, hem de üzerinde vergi alınacak kazanç tutarı farklı hesaplanabilecektir. Amortisman yöntemlerinin, ticari ve mali karlar üzerindeki bu etkileri nedeniyle, uluslar arası alanda uygulama imkanı bulan amortisman yöntemleri konusunda ayrıntılı açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur.

Muhasebe kuramında çok sayıda amortisman hesaplama yöntemi bulunmaktadır ve işletmeler, bu amortisman hesaplama yöntemlerinden kendi şartlarına en uygun olanı seçmekte serbest bırakılmıştır. Ancak, Ülkemizdeki vergi yasaları açısından bu serbestlik sınırlandırılmıştır.

V.U.K.'nda amortisman uygulaması açısından esas itibariyle normal ve azalan bakiyeler olmak üzere iki usul kabul edilmiş olmakla beraber, madenler için özel bir amortisman şekli öngörülmekte, belli nedenlerle olağan dışı yıpranma, aşınma veya değer kaybına uğrayan kıymetlerde, fevkalade amortisman uygulaması esası benimsenmektedir¹⁸. V.U.K. her bir varlık için, farklı amortisman yöntemi

¹⁸Fercan AYKUTLU: "Amortismanların Gider Niteliğinin V.U.K., S.P.K. ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi" **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 73, (Aralık, 1999), S.25.

uygulamakta işletmeleri serbest bırakmıştır. Örneğin, bir işletme makineleri için azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayırmayı tercih etmişken, demirbaşlar için normal amortisman yöntemini kullanarak amortisman ayırabilir.

1.5.1. Normal Amortisman Yöntemi

Normal amortisman yöntemi Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde 5024 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesi ile değiştirilmiş ve azami % 20 olan amortisman oranı kaldırılmıştır. 5024 sayılı Kanun'la mükelleflerin, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek oranlar ile amorti edecekleri belirtilerek, bu oranların tespitinde varlıkların faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Maddenin uygulanmasına ilişkin olarak 28/04/2004 tarihli ve 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan düzenleme ile 01/01/2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler için 5024 sayılı Kanun'dan önce yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edileceği, ancak bu kıymetlerin amortisman ayrılmasına esas bedelin 31/12/2003 tarihi itibarıyla yapılacak enflasyon düzeltmesinden sonraki değer olacağı ifade edilmiştir. 31.12.2003 tarihinden sonra amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde ise bu varlıkların maliyet bedeli olarak, düzeltilmiş değerlerinin esas alınacağı, 31.12.2003 tarihinden sonra iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin V.U.K.'nun 5024 sayılı Kanun'la değişen hükümlerine göre amortismanına tabi tutulacağı, ancak, 5024 sayılı Kanun'un geçici 1'inci maddesindeki hükümden yararlanarak, 31.12.2003 tarihli bilançolarını 10 Mayıs 2004 tarihi yerine 10 Ağustos 2004 tarihine kadar düzeltme hakkından yararlananların, 2004 yılının ilk geçici vergi döneminde beyan edecekleri vergi matrahlarını hesaplarken, 01.01.2004 – 31.03.2004 tarihleri arasında iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetleri için V.U.K.'nun 315'inci maddesinin 5024 sayılı Kanun'la değişmeden önceki hükümlerini dikkate alacakları belirtilmiştir.

Söz konusu Tebliğ ile V.U.K.'nun 315'inci maddesinde Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden, varlıkların faydalı ömürleri dikkate alınarak amortisman oranları tespit ve ilan edilmiştir.

1.5.1.1. Normal Amortisman Yöntemi Örneği:

İşletme 10.000 TL değerinde bir demirbaşı almıştır. KDV % 18 hariç. Demirbaşın ekonomik ömrü 5 yıldır. Amortisman hesaplaması ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1Tarih..... 255 Demirbaşlar Hesabı 191 İndirilecek KDV Hesabı 100 Kasa Hesabı Peşin demirbaş alınması	10.000 1.800	11.800

Amortisman oranı: 1 / Ekonomik Ömür

$1 / 5 = 0,20$ yani % 20 dir.

$10.000 \times \% 20 = 2.000$ TL yıllık amortisman tutarı veya;

Amortisman tutarı: Tutar / Ekonomik Ömür

$10.000 / 5 = 2.000$ TL yıllık amortisman tutarı

Amortisman Tablosu:

Yıllar	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Kalan Tutar
2010	2.000	2.000	8.000
2011	2.000	4.000	6.000
2012	2.000	6.000	4.000
2013	2.000	8.000	2.000
2014	2.000	10.000	0

Dönem sonundaki muhasebe kaydı:

2Tarih.....		
	770 Genel Yönetim Gideri Hesabı	2.000	
	257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		2.000
	Demirbaş amortisman ayrılması		

1.5.1.2. Normal Amortisman Yöntemiyle Amortisman Ayrılan Maddi Duran Varlıkların Satılmasında Amortisman:

Bu varlıklar satılırsa, maddi duran varlığa ilişkin birikmiş amortisman hesabı da kapatılır. Varlığın satışından kâr elde edilirse **679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı**'na alacak olarak kaydedilir, zarar meydana gelirse ise **689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı**'na borç olarak kaydedilir.

Örneğin devamı: İşletme ertesi yıl aldığı demirbaşı 7.500 TL ye satıyor.
KDV % 18 hariç.

1	Tarih.....		
	100 Kasa Hesabı	8.850*	
	257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	2.000	
	699 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	500	
	255 Demirbaşlar Hesabı		10.000
	391 Hesaplanan KDV Hesabı		1.350*
	Demirbaşın satılması		

* $7.500 \times \%18 = 1.350$

* $7.500 + 1.350 = 8.850$

1.5.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan diğer bir amortisman hesaplama yöntemi de azalan bakiyeler yöntemidir. Azalan bakiyeler yöntemi, V.U.K.'nun mükerrer 315'inci maddesinde düzenlenmiştir. Kanun bu maddede; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenlerin, amortismanına tabi iktisadi varlıklarını azalan bakiyeler yöntemini kullanarak amorti edebileceklerini hüküm altına almıştır.

Azalan bakiyeler yöntemine ilk yıllarda vergi avantajı sağlayarak yeni yatırımların yapılmasını ve mevcut yatırımların yenilenmesini teşvik ederek işletmenin verimliliğini ve likiditesini artırmak amacıyla V.U.K.'nda yer verildiği yönünde görüşler bulunmaktadır¹⁹. Zira yöntem, duran varlıklar için faydalı ömürlerinin ilk yıllarında, sonraki yıllara göre daha yüksek tutarlarda amortisman ayrılabilmesini mümkün kılmaktadır. Ayrıca son yıllarda yöntem değiştirmek suretiyle, son yıl amorti edilmesi gereken tutarların bir kısmını bir önceki yıl amorti edebilme imkanı tanımaktadır.

¹⁹ N. Kemal GÜNDÜZ, Necati PERÇİN: a.g.e.,104.

Kanun'a göre; her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle tespit olunur. Ayrıca, maddeye 5024 sayılı Kanun'la, enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değerin iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha önce ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edileceği hükmü eklenmiştir.

Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. 5228 Sayılı Kanun'la daha önceden % 40 olan oran, % 50 ye çıkarılmıştır.

5228 Sayılı Kanun ile birlikte en yüksek amortisman ayrıma oranının % 40' tan % 50'ye çekilmesi yerinde bir karar olmuştur. Eski uygulamada yöntem değişikliği durumunda hesaplanan amortisman oranının % 40'ı geçmesi gibi durumlarla sık karşılaşılmaktaydı. Yapılan bu değişiklik sonucunda, uygulamada karşılaşılan ve kanuni düzenlemeyle çelişen uygulamalara çözüm getirilmiştir.

Amortisman süresi, normal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer o yıl tamamen yok edilir.

Kanun azalan bakiyeler yönteminin, sadece bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce uygulanmasına izin vermekle amortisman hesaplama yöntemlerine getirdiği sınırlamayı bir adım daha ileri götürdüğü ifade edilebilir.

1.5.2.1. Azalan Bakiyeler Yöntemi Örneği:

İşletme 10.000 TL değerinde bir demirbaş almıştır. KDV % 18 hariç. Demirbaşın ekonomik ömrü 5 yıldır. Amortisman hesaplaması ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

MMad No	AÇIKLAMA	BOR Ç	ALACA K
11Tarih..... .. 255 Demirbaşlar Hesabı 191 İndirilecek KDV Hesabı 100 Kasa Hesabı Peşin demirbaş alınması	10.000 1.800	11.800

Amortisman oranı: 1 / Ekonomik Ömür

$$1 / 5 = 0,20$$

0.20 x 2 (iki katı alınır) = 0,40 yani % 40 dır.

$$10.000 \times \% 40 = \mathbf{4.000 \text{ TL}}$$
 yıllık amortisman tutarı

Amortisman Tablosu:

Yıllar	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Kalan Tutar
2010	2.000	2.000	8.000
2011	2.000	4.000	6.000
2012	2.000	6.000	4.000
2013	2.000	8.000	2.000
2014	2.000	10.000	0

Dönem sonundaki muhasebe kaydı:

2Tarih..... 770 Genel Yönetim Gideri Hesabı 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı Demirbaş amortisman ayrılması	4.000	4.000
---	--	-------	-------

1.5.2.2. Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman Ayrılan Maddi Duran Varlıkların Satılmasında Amortisman:

Bu varlıklar satılırsa, maddi duran varlığa ilişkin birikmiş amortisman hesabında kapatılır. Varlığın satışından kâr elde edilirse 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabına alacak olarak kaydedilir, zarar meydana gelirse ise 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına borç olarak kaydedilir.

Örneğin devamı: İşletme ertesi yıl aldığı demirbaşı 7.500 TL ye satıyor. KDV % 18 hariç. (Azalan bakiyeler yöntemi)

1Tarih.....		
	100 Kasa Hesabı	8.850*	
	257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	4.000	
	255 Demirbaşlar Hesabı		10.000
	391 Hesaplanan KDV Hesabı		1.350*
	679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hs		1.500
	Demirbaşın satılması		

* 7.500 x %18 = 1.350

* 7.500 + 1.350 = 8.850

1.5.3. Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 320'nci maddesine göre, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için amortisman ayrılırken normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinden yalnız birisi uygulanabilir. Maddede, bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra, bu yöntemden dönülemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan, maddede bir iktisadi değer için azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra, normal amortisman yöntemine geçilmesi için herhangi bir engel söz konusu değildir. Kanun, sadece işletmelerce yapılan bu yöntem değişikliğinin ilgili yılın beyannamesinde veya beyannameye ekli bilançoda belirtilmesini mecbur tutmuştur. Kabul edilen yeni amortisman hesaplama yöntemi, beyannamenin verildiği dönemden itibaren geçerli olacaktır. İktisadi varlığın amorti

edilmeden kalan kısmı, kalan amortisman süresine eşit miktarlarda dağıtılarak amorti edilir.

İşletmelerin gelir tablolarına ilişkin dipnotlarda amortisman hesaplama yöntemleri ile bu yöntemlerde yapılan değişikliklerin dönemin amortisman giderlerinde neden olduğu artış veya azalışlar belirtilmek zorundadır²⁰.

1.5.4. Yöntem Değişikliğinin Etkileri

İşletmelerin amortisman ayırma süreci içinde azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçmeleri halinde ortaya çıkabilecek etkiler aşağıda örnekler üzerinde incelenmiştir.

X işletmesinin maliyeti 20.000 TL olan bir duran varlık için ilk üç yıl azalan bakiyeler yöntemine göre, son iki yıl ise normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplaması durumunda, yıllar itibariyle ayrılacak amortisman tutarları ile amortisman oranları tablo 1 ve 2'deki gibi olacaktır. (Amortisman oranı yıllık % 20)

Amortismanların yöntem değiştirmeden, her yıl azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanması durumunda ayrılacak yıllık amortisman tutarları ile amorti edilme oranları aşağıdaki gibi olacaktır:

²⁰ S. Hüseyin TOKAY: “Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin Giderlere ve Yeniden Değerleme İşlemlerine Etkisi – I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 127, (Temmuz 2003), S.29.

Tablo 1: Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Oran ve Tutarları

Yıl	Amortismanına Esas Tutar (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amort. Tutarı (TL)	Amorti Edilme Oranı (%)
1	20.000	40	8.000	40
2	12.000	40	4.800	24
3	7.200	40	2.880	14.4
4	4.320	40	1.728	8.64
5	2.592	-	2.592	12.96
		TOPLAM	20.000	100.0

Son iki yıl azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesi halinde tablo aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 2: Yöntem Değişikliği Durumunda Amortisman Oran ve Tutarları

Yıl	Amortismanına Esas Tutar (TL)	Amortisman Oranı (%)	Amortisman Tutarı (TL)		Amorti Edilme Oranı (%)
			Azalan Bakiyeler	Normal	
1	20.000	40	8.000	-	40
2	12.000	40	4.800	-	24
3	7.200	40	2.880	-	14.4
4	4.320	50	-	2.160	10.8
5	4.320	50	-	2.160	10.8
		TOPLAM	15.680	4.320	100.0

Yukarıdaki tabloların incelenmesi sonucunda, azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilen 4. yılda ayrılacak amortisman tutarı toplam maliyet tutarı üzerinden bakıldığında, azalan bakiyeler yöntemine göre % 2.16 artış göstermiştir. Yöntem değişikliği ile azalan bakiyeler yönteminde ayrılacak yıllık amortisman tutarı (1.728 TL) ile normal amortisman yönteminde ayrılacak yıllık

amortisman tutarı (2.160 TL) açısından bakılacak olursa, %25 oranında fazla amortisman ayırma olanağının çıktığı görülmektedir.

Yöntem değişikliği ile X işletmesi bir yıl sonra gider yazacağı 432 TL'lik (2.160 – 1.728) amortismanı bir yıl önce gider yazma ve vergi matrahından düşme olanağına kavuşmaktadır. İşletmenin 4. yılda değil de 3. yılda yöntem değişikliğine gitmesi durumunda ise tam tersi bir durumla karşılaşılır. Bu durumda, işletme 3. yılda gider yazabileceği tutarın altında amortisman ayıracaktır ki; paranın zaman değeri düşünüldüğünde hiçbir işletmenin bu şekilde davranması beklenmez.

1.5.5. Kıst Amortisman Uygulaması

V.U.K.'nun 320/2 maddesi uyarınca; “Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.”

Örnek: Bay A 2010 yılının Ağustos ayında 60.000.-TL.'ye satın aldığı binek otomobilini ticari işletmesinin aktifine kaydetmiştir.

Bu durumda Bay A;

2010 yılında; $(60.000 \times 0,20) \times 5/12 = 5.000.-TL$ kıst amortisman ayırmıştır. Kıst amortisman uygulaması nedeniyle dikkate alınmayan; $(60.000 \times 0,20) \times 7/12 = 7.000.-TL$ ise itfa süresinin son yılında (2015) ayrılacak amortisman eklenecektir. Bu durumda Bay A 2015 yılında $(60.000 \times 0,20) + 7.000 = 19.000.-TL$ amortisman ayırabilecektir.

* Binek oto itfa süresi tamamlanmadan satılırsa ilk yıl gider yazılmayan ve ertelenen 7.000 TL.'nin satış karından düşülebileceği yönünde görüşler vardır.

1.5.6. Danıştay Kararları, Özelgeler ve Danışma Komisyonu Karar Örnekleri

1.5.6.1. Danıştay Kararları Örnekleri

- Arama sonucu maden çıkmaması ya da rezervin işletmeye elverişli olmaması durumunda, doğrudan zarar yazma imkanı bulunan maden arama giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. (Danıştay 3.Dairesi, Tarih: 05.05.1998, Esas No:1997/1143, Karar No:1998/1561)

- Normalden fazla yıpranmaya maruz kalan kıymetlerin fevkalade amortisman yoluyla itfası için Maliye Bakanlığı'ndan mütalaa alınması gereklidir. Şirket yetkililerince re'sen fevkalade amortisman uygulanması mümkün değildir. (Danıştay 4.Dairesi, Tarih:17.11.1978, Esas No:1977/1160, Karar No:1978/96)

- Bina ile kalorifer, su, elektrik, telefon, asansör gibi tesisatın kullanılma süreleri birbirinden farklı olup, tesisat binadan daha kısa zamanda yıpranacağından bunların maliyet bedellerinin yok edilmesinde ayrı oranların uygulanmasının kanun koyucunun gayesine uygun düşeceği muhakkaktır. Tesisatın bina ile birlikte yapılmış olmasının bu esasa etkisi olmaması gerekir. Bu durum karşısında, ödevlinin vergi dairesine başvurması üzerine Takdir Komisyonu'nca sözü geçen tesisatın değerinin tespitinden sonra bunlara binadan ayrı olarak amortisman oranları uygulanması icap eder.(Danıştay 4.Dairesi, Tarih:16.02.1973, Esas No:1970/6972, Karar No:1973/696)

1.5.6.2. Özelgeler ve Danışma Komisyonu Karar Örnekleri

- Zarar gördüğü belirtilen makine ve tesislerin, sonradan tamir ettirilmek suretiyle tekrar kullanılabilir duruma geldiğinin farkedilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu'nun 317. maddesi gereğince fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranları tespit edilmesi mümkün değildir. (Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih: 28.09.1989, Sayı: 24457-317-648)

- Dalış ve su sporları eğitimi faaliyetinde bulunan bir şirketin aktifine kayıtlı olan ve dalış eğitimi sırasında kullanılan sertleştirilmiş vulkanize kauçuktan yapılan her türlü giyim eşyası ve aksesuarları ile plastikten yapılan diğer eşyaların maksimum iki yıl içerisinde deformasyona uğramasına rağmen, bu varlıklar Maliye Bakanlığı'nca ve ilan edilen %20 oranından daha yüksek amortisman uygulanacaklar listesine girmediğinden, %20 oranı üzerinden genel hükümlere göre amortismanına tabi tutulacaklardır. (Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih:01.02.2000, Sayı:2971-313-470)

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE AMORTİSMAN

Bu bölüm, Türk Vergi Sistemi içinde amortisman konusu bakımından, Vergi Usul Kanunu'nda Amortismanlar, Türk Ticari Mevzuatında Amortismanlara ilişkin açıklamalar ve Türk Vergi Sisteminde Amortismanlar olmak üzere üç ana başlık altında açıklanmaya çalışılmış ve genel olarak değerlendirilmiştir.

2.1. VERGİ USUL KANUNU'NDA AMORTİSMAN

Vergi Usul Kanununda Amortismanlara ilişkin yer alan açıklamalara aşağıda başlıklar altında değinilmiştir.

2.1.1. Amortisman Kavramı ve Konusu

Amortisman kavramının tanımı V.U.K.'nda yapılmamıştır. Ancak, Vergi Usul Kanun'un 313'üncü maddesinde; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranması, aşınması veya değerinde düşmeye maruz kalması muhtemel bulunan,

i- Gayrimenkullerin,

ii- V.U.K.'un 269. maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, (bu kıymetler;

- Gayrimenkulleri tamamlayıcı unsurlar,
- Tesisat ve makineler
- Gemi ve diğer taşıtlar
- Gayri maddi haklar olarak sıralanmıştır.)

iii- Alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin

Kanun'da yer alan değerleme usullerine göre tespit edilen değerlerinin yok edilmesinin amortismanın konusunu oluşturduğu belirlenmiřtir²¹. Bu açıklamalar göre, V.U.K.'nun amortisman kavramını, kısaca vergi mevzuatına göre belirlenen varlık değerlerinin yine vergi mevzuatında belirlenen yöntemlere göre yok edilmesi işlemi şeklinde tanımladığını ifade edilebilir.

Maddeden de anlaşılacağı üzere, işletmelerin V.U.K.'na göre amortisman uygulayabilmeleri için belli şartların bir arada bulunması gerekmektedir.

2.1.2. Amortismanına Tabi Değerin Tespiti

V.U.K.'da genel ilke olarak amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin, söz konusu Kanun'un değerleme hükümlerine göre belirlenen değerleri olması gerekmektedir. V.U.K. 269 maddesinde bu değerin maliyet bedeli olduğu açık bir şekilde belirtilmektedir. Bu açıklamalar sonucunda V.U.K.' göre amortismanına tabi değerin maliyet bedeli olduğu sonucu çıkmaktadır.

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

Kanun'un 270'inci maddesine göre, satın alınan bir duran varlığın maliyet bedeline, satın alma bedelinin yanında; makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsa tesviyesinden doğan giderlerin de dahil edilebileceği belirtilmiştir.

²¹ TOKAY Hüseyin, **Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**, (Ankara, 2002), S. 80.

Konu ile ilgili olarak Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.5.2008 tarih ve 3659 sayılı özeldesinde; "VUK'un 269. maddesinde iktisadi işletmelere dâhil gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değeri, VUK'un 270. maddesinde ise ayrıca mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesi halinde bu giderlerinde gayrimenkulün maliyet bedeline dahil edileceği düzenlenmiştir. Bu hüküm uyarınca 2004 yılı içinde inşa edilen binanın takip eden yıllarda usulüne uygun olarak amortismanı ayrılırken 2008 yılında yıkılarak yeni bina inşa edilmesi halinde, yıkılan binanın amortisman yoluyla itfa edilememiş kısmı yeni binanın maliyet bedeline dahil edilir." denilmektedir.²²

Aynı madde hükmü uyarınca noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım giderlerinin maliyet bedeline dahil edilmesinin işletmelerin kararlarına bırakıldığı görülmektedir. İşletmeler söz konusu giderleri, maliyet bedeline dahil edebilecekleri gibi, doğrudan gider olarak da kaydedilebileceklerdir.

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

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

²² Gelir İadesi Başkanlığı Özeldeler / Amortismanlar, Bilanço Dergisi, Eylül 2009, Sayı:118 S:100

eski binanın amorti edilmemiş net defter değerinden fazla ise, aradaki fark mali kazancın belirlenmesi sırasında vergiye tabi bir gelir olarak dikkate alınır²³.

V.U.K.'nun 272'nci maddesinde ise gayrimenkullerin maliyet bedelini artıran giderler düzenlenmiştir. Maddeye göre, gayrimenkullerin iktisabından sonra gayrimenkullerle ilgili olarak yapılan giderlerden; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir.

İktisadi kıymetlerin ömrünü uzatan giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak asıl iktisadi kıymetin uzayan ömrünün bitimine kadar olan sürede amorti edilirler. Yapılan gider, iktisadi kıymetin ömrünü artırmayıp, fonksiyonunu artırıyor ise, iktisadi kıymetin kalan süresi içerisinde, eşit tutarlarda amorti edilir.

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

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

²³ Remzi ÖRTEN, Aydın KARAPINAR: **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, (Ankara,2001), S.144.

V.U.K'nun 314. maddesinde; göre boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir hükmü yer almaktadır. Burada boş kelimesinin özellikle kullanılmasından şu sonuç çıkmaktadır; ileride bu arsa veya arazilerin üzerine bina veya tesis kurulduğunda arsaların maliyeti bu bina veya tesislere ilave edilerek toplam değer üzerinden amortisman uygulanabilir²⁴. Nitekim aynı madde de, tarım işletmelerinde oluşturulacak meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tesislerin amortismanına tabi tutulabileceği açıkça ifade edilmektedir. Buradan çıkan sonuç; V.U.K.'a göre, bina veya meyve bahçesi gibi tesislerin amortismanına tabi değerlerine arsa maliyeti de dahil edilebilmektedir.

2.1.2.1. Danıştay Kararları, Özelgeler ve Danışma Komisyonu Karar Örnekleri

2.1.2.1.1. Danıştay Kararları Örnekleri

- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin, satın alınması sırasında ödenen katma değer vergisinin, indirim konusu yapılmaması halinde maliyet bedeline ilave edilerek amortismanına tabi tutulması mümkündür. (Danıştay 3.Dairesi, Tarih:06.05.1993, Esas No:1991/59, Karar No:1993/1595)

- İş makinesi için alınan ve makineyi faal durumda tutmak amacıyla yönelik olup makinenin değeriyle mukayese edildiğinde iktisadi kıymetini artırıcı bir unsur olmadığı sonucuna varılan yedek parçaların, işin özelliği dikkate alındığında bir yıldan fazla kullanılıp kullanılmayacağı da saptanamadığından amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılması mümkündür. (Danıştay 4. Dairesi, Tarih: 13.11.1989, Esas No:1989/761, Karar No:1989/3895)

²⁴ Hüseyin Ali KUTLU: “Üzerine Bina İnşa Edilen Arsalarda Amortisman”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 127, (Temmuz, 2003), S.200.

- İşletmede çalışan makineler için alınan akünün, vasıtaların değerini artırmadığı, normal çalışmayı temin ettiği ve tek başına demirbaş niteliği taşımadığı cihetle bunun için ödenen bedelin doğrudan gider yazılmasında yasal sakınca yoktur. (Danıştay 4.Dairesi, Tarih:28.09.1989, Esas No:1987/1493, Karar No:1989/3351)

2.1.2.1.2. Özelge ve Danışma Komisyonu Karar Örnekleri

- Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ilişkin olanların yatırımın maliyetine eklenmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması mümkündür. (Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih: 22.12.1982, Sayı:24457/313)

- Binalardaki kalorifer ve asansör tesisatı, havalandırma, ısıtma ve soğutma gibi tesisatların, binanın inşası sırasında yapılması halinde, bu giderler binanın maliyet unsurunu oluşturur. Bu durumda bu tesislere isabet eden inşa maliyetleri, tesislerin binanın inşaat projesinde yer alması dolayısıyla binanın maliyetine alınır. Binaların yapımından sonra, kullanım sırasında yapılan sözkonusu tesislerin inşa maliyetleri, binanın maliyetine dahil edilmez. Sözkonusu inşa maliyetleri ayrı olarak aktifleştirilerek, bu tesislerle ilgili olarak seçilen amortisman nispetine göre itfa edilir. Bina ve binaların maliyetine eklenen giderlere ilişkin amortisman oranının %2 olmasına rağmen, daha sonra yapılan tesisatlar için tatbik edilecek oran genel orandır. (Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih: 08.12.1999, Sayı No:2971-313-469)

2.1.3. Amortisman Süresinin Başlangıcı

V.U.K.'a göre; duran varlığın aktife giriş tarihi amortisman ayırımının başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Bir başka ifadeyle, amortisman uygulama başlangıç tarihi duran varlığın aktife giriş tarihidir. Bu durum Kanun'da açık olmasına rağmen, yasanın uygulayıcısı durumunda bulunan vergi yönetimi, yasanın amacını aşan bir yorumla, amortisman ayırma başlangıç zamanını, kullanıma hazır

olma ilkesine bağlamıştır. Vergi yönetimi tarafından yapılan bu yorum, Danıştay tarafından kabul görmemiştir²⁵. Aktife giriş kavramında ne anlaşılması gerektiği, önceki kısımlarda açıkladığı için burada açıklanmaya gerek görülmemiştir.

İşletmenin aktifine girmiş olarak kabul edilen ve amortisman uygulamasına dahil edilecek duran varlıklar için, genellikle duran varlığın edinilme tarihine bakılmaksızın, yıllık amortisman uygulama esası söz konusudur. Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmaması veya ilk uygulanan orandan düşük bir oranla ayrılması nedeniyle amortisman süresi uzatılması mümkün değildir.

2.1.4. Amortisman Oranları

Duran varlıklara bağlı olarak sağlanan ekonomik yararlar, ilke olarak işletme tarafından varlığın kullanılmasıyla tüketilir. Varlıklar, işletmede kullanıldıkları sürece varlıklardan yararlanıldığı kabul edilir ve bu süre; varlığın hizmet süresi olarak adlandırılır. Bazı durumlarda varlığın hizmet süresi ekonomik kullanım süresinden daha kısa olabilir. Bu nedenle, maddi duran varlıkların hizmet süreleri dönemsel olarak gözden geçirilmelidir²⁶. Muhasebe kuramından amortisman oranlarını belirleme ilkesi hizmet süresi ve yararlı ömür esas alınmak üzere işletmelere bırakılmışken, V.U.K.'nun 315'inci maddesinde işletmelerin amortismanına tabi kıymetlerini, Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek oranlar üzerinden amortismanına tabi tutacakları hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda 5024 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten sonra, önceki dönemlerde % 20 olarak belirlenen üst sınır kaldırılmıştır. İşletmelerin amortisman uygulamasında kullanacakları oranlar, 28.04.2004 tarih, 25446 nolu Resmi Gazete' de yayınlanan 333 Sıra Nolu V.U.K. Genel Tebliği ile 339 Sıra No'lu

²⁵ Salih ÖZEL: a.g.e., 18.- Danıştay kararı için bkz: Dn. 3. D.'nin E: 1997/2367, K: 1999/859 sayılı; Dn. 4. D.'nin 18.09.1987 tarih ve E: 1985/3245, K: 198712546 sayılı; Dn. 4. D.'nin 20.06.1973 tarih ve E: 1970/1722, K: 1973/3475 sayılı Kararı.

²⁶ S. Hüseyin TOKAY: "Duran Varlıkların 8 Nolu TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI' ye Göre Aktifleştirme Sonrası İşlemleri", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 70, (Eylül, 1999), S.33.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde ilan edilmiştir. Bu oranlar belirlenirken varlıkların faydalı ömürleri esas alınmıştır. Amortisman oranı, 1 rakamının ilgili duran varlığın amortisman ayırma süresine (yararlı ömrüne) bölmek suretiyle bulunmaktadır.

Tablo 3 : Vergi Usul Kanununda Amortismanlara İlişkin Yapılan Açıklamalara Dair Özet Tablo²⁷

AÇIKLAMA	VERGİ USUL KANUNU
Amortisman Kavramı	Vergi sistemine göre belirlenen varlık değerlerinin yine vergi mevzuatında belirlenen yöntemlere göre yok edilmesi işlemidir.
Amortisman Konusu	Kanun'un 313. maddesinde; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranması, aşınması veya değerinde düşmeye maruz kalması muhtemel bulunan, 1-Gayrimenkullerin, 2-V.U.K.'nun 269.maddesi gereğinde gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin (gayrimenkulleri tamamlayıcı unsurlar, tesisat ve makineler, gemi ve diğer taşıtlar ile gayri maddi haklar), 3-Alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin, Kanun'da yer alan değerlendirme usullerine göre tespit edilen değerlerinin yok edilmesidir.
Amortisman Ayrılmasının Şartları	1) Amortisman ayrılacak varlığın duran varlık olması, 2) Duran varlığın işletmenin envanterine kayıtlı olması; V.U.K.'nun 320. maddesine göre amortisman uygulaması varlığın aktife girdiği yıl başlar. Vergi denetleyicileri aktife giriş kavramını ise "iktisadi kıymetin iktisap edilerek, defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme günü envanterine dahil olması ve kullanmaya hazır halde bulunmasıdır" şeklinde tanımlamaktadır. Ancak, Danıştay aktife dirişte edinme ve kayda alma fiillerini yeterli görmektedir. 3) Duran varlığın

²⁷ Tarafımdan geliştirilmiştir.

yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması; Bu durum V.U.K.'nun 313. maddesinde belirtilmiştir. Bir varlığın yıpranma ve aşınma nedeniyle değer kaybetmesi, varlığın işletme faaliyetlerinde kullanılıyor olması anlamına gelmekle beraber, her zaman, işletmelerde fiilen kullanılan varlıkların gözle görülebilir bir eskimeye uğraması anlamına gelmeyebilir. Hiçbir yıpranma ve aşınmaya maruz kalmadığı halde teknolojik gelişmeler nedeniyle demode olan varlıklar da değer kaybına uğrayabilir veya işletmede fiilen kullanılamaz hale gelebilir. Ayrıca, değer kaybına maruz kalmanın fiilen gerçekleşmiş olması değil, varlıkların değer kaybına maruz bulunmaları yeterli görülmüştür.

4) Duran varlığın işletmede bir yıldan fazla kullanılması; Kanunda bu kavram, varlığın kullanım ömrünün bir yıldan fazla olması anlamına gelmektedir. İşletmelerde, gerek teknik, gerekse fiili olarak bir yıldan daha uzun süreyle kullanılması mümkün olmayan varlıklar, değerlerine bakılmaksızın ilgili yılda doğrudan gider yazılır.

5) Duran varlığın belli bir miktarın üzerinde olması;

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesine göre işletmelerin V.U.K. Genel Tebliği ile belirlenen tutarın (342 sayılı V.U.K.=680,00 TL) altında kalan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri belirlenen bu tutarın altında kalan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu oran topluca dikkate alınır.

<p>Amortismanına Tabi Değerin Tespiti</p>	<p>V.U.K.'nun 269. maddesine göre amortismanına tabi değer in maliyet bedeli olduğu sonucu tespit edilmektedir.</p> <p>V.U.K.'nun 262. maddesi maliyet bedelini ise; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemelerle bunlara ait bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlamaktadır. Maliyet bedelinin temel unsuru ise ya satın alma bedeli ya da imal veya inşa bedelidir.</p> <p>Satın Alınan Duran Varlık;</p> <p>Kanun'un 270. maddesine göre, satın alınan bir duran varlığın maliyet bedeline, satın alma bedelinin yanında; makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsa tesviyesinden doğan giderlerin de dahil edilebileceği belirtilmiştir. Aynı madde hükmü uyarınca, noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım giderlerinin maliyet bedeline dahil edilmesi ise işletme kararına bırakılmıştır.</p> <p>İnşa Edilen Duran Varlık;</p> <p>Kanun'un 271. maddesine göre, inşa edilen binalarla, gemilerde inşa giderlerinin, imal edilen makine ve tesisatta ise, imal giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği belirtilmektedir. Ayrıca, inşa ettirilen binalarda bina inşaat vergileri, emlak alım vergileri gibi harcamalar işletmelerce maliyet bedeline dahil edilebilir veya gider olarak kaydedilebilir.</p> <p>Gayrimenkullerin Maliyet Bedelini Arttıran Giderler;</p> <p>Kanun'un 272. maddesine göre, gayrimenkullerin iktisabından sonra gayrimenkullerle ilgili olarak yapılan giderlerden; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir. İktisadi kıymetin</p>
--	---

	<p>ömrünü uzatan giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak asıl iktisadi kıymetin uzayan ömrünün bitimine kadar olan sürede amorti edilirler. Yapılan gider, iktisadi kıymetin ömrünü artırmayıp, fonksiyonunu artırıyor ise, iktisadi kıymetin kalan süresi içinde, eşit tutarlarda amorti edilir. Duran varlık alımında veya imalatında kredi kullanılması halinde kredi ve diğer finansman giderlerinden ortaya çıkan kur farklarının yatırımın aktifleştirildiği dönem sonuna kadar maliyete aktarılarak, amortismanına tabi tutulması gerekir.</p> <p>Maliyet Bedeli Bilinmiyor veya Maliyet Bedelleri İle Değerlenmeleri Mümkün Değilse;</p> <p>V.U.K.'nun 280. maddesine göre, iktisadi kıymetlerden binalar ve araziler vergi değerleriyle, bunların dışındakiler ise varsa borsa rayiçleri, yoksa kayıtlı değerleri, o da yoksa emsal değerleri ile değerlendirilecek ve bu tutar üzerinden amortismanına tabi tutulacaklardır.</p>
Amortisman Süresinin Başlangıcı	<p>Amortisman uygulama başlangıç tarihi, duran varlığın aktife giriş tarihidir. Bu durum Kanun'da açık olmasına rağmen, yasanın uygulayıcısı durumunda bulunan vergi yönetimi, yasanın amacını aşan bir yorumla, amortisman ayırma başlangıç zamanını, kullanıma hazır olma ilkesine bağlamıştır. Vergi yönetimi tarafından yapılan bu yorum, Danıştay tarafından kabul görmemiştir.</p>
Amortisman Oranları	<p>Varlıklar, işletmede kullanıldıkları sürece varlıklardan yararlandığı kabul edilir ve bu süre; varlığın hizmet süresi olarak adlandırılır. Muhasebe kuramından amortisman oranlarını belirleme ilkesi, hizmet süresi ve yararlı ömür esas alınmak üzere işletmelere bırakılmışken, V.U.K.'nun 315. maddesinde işletmelerin amortismanına tabi kıymetlerini, Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek oranlar üzerinden amortismanına tabi tutacakları</p>

	<p>hüküm altına alınmıştır.</p> <p>İşletmelerin amortisman uygulamasında kullanacakları oranlar, 333 Sıra Nolu V.U.K. Genel Tebliği ve 339 Sıra Nolu V.U.K. Genel Tebliğinde ilan edilmiştir. Bu oranlar belirlenirken varlıkların faydalı ömürleri esas alınmıştır. Amortisman oranı, 1 rakamının ilgili duran varlığın amortisman ayırma süresine bölmek suretiyle bulunmaktadır.</p>
Amortisman Hesaplama Yöntemleri	<p>V.U.K.'nda amortisman uygulaması açısından esas itibariyle normal ve azalan bakiyeler olmak üzere iki usul kabul edilmiş olmakla beraber, madenler için özel bir amortisman şekli öngörülmekte, belli nedenlerle olağan dışı yıpranma, aşınma veya değer kaybına uğrayan kıymetlerde, fevkalade amortisman uygulaması benimsenmektedir.</p> <p>1) Normal Amortisman Yöntemi;</p> <p>V.U.K.'nın 315. maddesine göre, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini, Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek oranlar ile amorti edecekleri belirtilerek, bu oranların tespitinde varlıkların faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.</p> <p>2) Azalan Bakiyeler Yöntemi;</p> <p>Kanun'a göre; her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle tespit olunur. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Amortisman süresi, normal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Bu sürenin sonuna devreden bakiye değer o yıl tamamen yok edilir.</p> <p>Azalan bakiyeler yöntemini, sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler uygulayabilir.</p>

Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi	<p>V.U.K.'nun 320. maddesine göre, bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra, bu yöntemden dönülemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan, maddede bir iktisadi değer için azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra, normal amortisman yöntemine geçilmesi için herhangi bir engel söz konusu değildir. Ancak, bu değişikliğin ilgili yılın beyannamesinde veya beyannameye ekli bilançoda belirtilmesi zorunludur. İktisadi varlığın amorti edilmeden kalan kısmı, kalan amortisman süresine eşit miktarlarda dağıtılarak amorti edilir.</p> <p>İşletmeler, gelir tablolarına ilişkin dipnotlarda amortisman hesaplama yöntemleri ile bu yöntemlerde yapılan değişikliklerin dönemin amortisman giderlerinde neden olduğu artış veya azalışlar belirtmek zorundadır.</p>
Yöntem Değişikliğinin Etkileri	<p>Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçildiği dönemde ayrılacak amortisman tutarı, toplam maliyet tutarı üzerinden bakıldığında, azalan bakiyeler yöntemine göre bir artış göstermektedir. Yöntem değişikliği ile azalan bakiyeler yönteminde ayrılacak yıllık amortisman tutarı ile normal amortisman yönteminde ayrılacak yıllık amortisman tutarı açısından bakılacak olursa, %25 oranında fazla amortisman ayırma olanağının çıktığı görülmektedir. İşletme, bu yöntem değişikliğinde, bir yıl sonra gider yazacağı x tutarındaki amortismanı bir yıl önce gider yazma ve vergi matrahından düşme olanağına kavuşmaktadır.</p>

2.2. TÜRK TİCARİ MEVZUATI YÖNÜNDEN AMORTİSMANLARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

Ticari mevzuatımızın kanunlar bazında pek çok kaynağı vardır. Ticari mevzuatımızın amortismanlar yönünden önem arz eden;

- Türk Ticaret Kanunu (T.T.K.),
- Sermaye Piyasası Kanunu (S.P.K.),
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,

olmak üzere üç temel kaynağı vardır. Bunlara ilave olarak;

- Türkiye Muhasebe Standartları (T.M.S.),
- Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.),
- Kurumlar Vergisi Kanunu (K.V.K.),

da bu kapsam içerisinde değerlendirilmiştir.

Ticari mevzuatın bu kaynaklarının amortismanlarla ilgili yaklaşımlarını ortaya koyacak açıklamalara aşağıda alt bölümler içerisinde yer verilmiştir.

2.2.1. TÜRK TİCARET KANUNU'NDA AMORTİSMAN

Türk Ticaret Kanunu'nda genel olarak amortisman konusu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar bulunmamaktadır. Kanun'da genel olarak amortismanlarla ilgili ayrıntılı bir bölüm de yoktur. Ancak, Türk Ticaret Kanunu'nda maddi duran varlıklar ile gayrimaddi duran varlıkların amortismanlarına ilişkin genel ilke ve esaslara satır aralarında rastlanmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'nun amortisman müessesesine yaklaşımında görülen en bariz özellik, amortismanların bir değerlendirme müessesesi olarak ele alınmasıdır. Maddi duran varlıkların değerlemesinin Türk Ticaret Kanunu yönünden iki boyutu vardır. Bunlardan birincisi, duran varlığın değerlendirme günündeki değerinin (amortismanına esas olacak değer) belirlenmesi, ikincisi ise, duran varlığın değerlendirme

gününe kadar uğramış olduğu nominal değer kaybının (amortisman tutarının) tespitidir.²⁸ Bu durum özellikle, Türk Ticaret Kanunu'nun 460'ncı maddesinde "Devamlı Tesisat" başlığı altında "Gayrimenkuller, binalar, enerji santralleri, makineler, nakil vasıtaları, alet ve edevat ve mobilya gibi devamlı surette işletmede kullanılan tesisler halin icabına göre münasip olan tenzilat yapıldıktan sonra en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirilir. Haklar, imtiyazlar, ihtira beratları, hususi imal ve istihsal usulleri, ruhsatnameler, markalar ve bunlara benzer sair kıymetler hakkında dahi aynı hüküm caridir. Tenzilat, pasif tablosunda itfa ve yenilme akçeleri teşkili suretiyle de yapılabilir. Tesisat sigorta edilmişse bilanço kıymetleri yanına sigorta kıymetleri de yazılır."²⁹ açıklamasıyla kendini göstermektedir.

Bu maddeden de anlaşılacağı üzere devamlı olarak işletmede kullanılan gayrimenkuller ile menkullerin şartlara göre uygun indirimler yapıldıktan sonra bilançoya yansıtılacağı, bilançoya yansıtılacak üst sınırının maliyet değerleri olacağı hükme bağlanmıştır. Maddede ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların da bu hükümlere tabi olduğu belirtilmektedir.

Maddede belirtilen indirimler bilançonun pasifinde itfa ve yenileme akçeleri oluşturularak da gerçekleştirilebilir. Söz konusu varlıkların sigortalı olması halinde ise sigorta tutarlarının da bilançoda varlığın maliyet bedeline eklenir.

Ticaret Kanunumuzda, bir değerlendirme müessesesi olarak amortismanlara ilişkin şahıs işletmeleri ve sermaye ortaklıkları bazında farklı esas ve ölçüler mevcuttur.³⁰

Türk Ticaret Kanunu'nda, şahıs işletmeleri yönünden maddi duran varlıkların değerlemesine ilişkin özel bir hüküm yoktur. Bu açıdan, bu varlıklara ilişkin değerlemenin, Kanun'un 75. Maddesinde belirtilen "bütün aktiflerin, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden" genel olarak

²⁸ KAYNAK Harun, a.g.e., S.113

²⁹ Türk Ticaret Kanunu Madde 460.

³⁰ KAYNAK Harun, a.g.e., S.114

değerlenmesi öngörülmüştür. “İşletme için haiz olunan değer” ibaresi belirli ve kesin bir ölçü niteliğini ifade etmemesi dolayısıyla, şahıs işletmelerinin işletme aktifindeki maddi ve maddi olmayan duran varlıklarını mantıklı bir gerekçeye dayanmak kaydıyla diledikleri ilke ve esaslara göre değerlemeleri mümkündür.³¹

Sermaye ortaklıklarında, maddi ve gayrimaddi duran varlıkların değerlemesi, yukarıda da belirtildiği üzere Kanun’un 460. Maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmünden açıkça görüldüğü üzere, sermaye ortaklıklarında duran varlıkların amortismanına tabi değerlerinin tespitinde azami sınır maliyet bedelidir. Ancak, Türk Ticaret Kanunu’nda maliyet bedelinin ne şekilde belirleneceğine dair bir hüküm yoktur. Bu durumda, işletmelerin satın alarak veya diğer şekillerde edindikleri duran varlıkların maliyet bedellerini; bilimsel esaslara ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre belirlemeleri gerekecektir. Öte yandan, maliyet bedelinin altında bir değer vermesi şartıyla, değerlemede diğer ölçü ve esasların (örneğin, rayiç değer veya piyasa değerinin) uygulanmasına da bir engel bulunmamaktadır.³²

Ayrıca, Türk Ticaret Kanunu’nun “Masraflar” başlıklı 459’ uncu maddede; işletmelerin kuruluş, teşkilat ve idare giderlerinin kar ve zarar hesabında, gider olarak gösterileceği ifade edilerek, ilk tesis veya işletmenin sonradan genişletilmesi veya işletmenin değiştirilmesi için esas mukavele veya genel kurul kararlarında derpiş olunan teşkilat masrafları ile Damga Resmi tutarlarının en çok beş yıllık bir zamana bölünebileceği bir başka ifadeyle bu tutarların en fazla beş yıl içinde amorti edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Her yıla ait tutar da ilgili yılın kar ve zarar hesabına gider olarak yazılır.

³¹ KAYNAK Harun, a.g.e., S.114

³² KAYNAK Harun, a.g.e., S.115

Tablo 4: Türk Ticaret Kanununda Amortismanlara İlişkin Yapılan Açıklamalara Dair Özet Tablo³³

AÇIKLAMA	TÜRK TİCARET KANUNU
Amortisman Kavramı	Envanter bilanço bölümünde, münferit aktif ve pasifler başlığı altında 459 ve 460. maddelerde ele alınmıştır.
Amortisman Ayrılmasının Şartları	<p>“Masraflar” başlıklı 459. maddede; işletmelerin kuruluş, teşkilat ve idare giderlerinin kar ve zarar hesabında, gider olarak gösterileceği ifade edilerek, ilk tesis veya işletmenin sonradan genişletilmesi veya işletmenin değiştirilmesi için esas mukavele veya genel kurul kararlarında derpiş olunan teşkilat masrafları ile Damga Resmi tutarlarının en çok beş yıllık bir zamana bölünebileceği, bir başka ifadeyle bu tutarların en fazla beş yıl içinde amorti edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Her yıla ait tutar da ilgili yılın kar ve zarar hesabına gider olarak yazılır.</p> <p>“Devamlı Tesisat” başlıklı 460. maddede ise; devamlı olarak işletmede kullanılan gayrimenkuller ile menkullerin şartlara göre uygun indirimler yapıldıktan sonra bilançoya yansıtılacağı, bilançoya yansıtılacak üst sınırının maliyet değerleri olacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca, maddi olmayan duran varlıklar da bu hükme tabidir. Buradaki indirimleri bilançonun pasifinde itfa ve yenileme akçeleri oluşturularak da gerçekleştirilebilir. Söz konusu varlıkların sigortalı olması halinde ise sigorta tutarları da bilançoda varlığın maliyet bedeline eklenir.</p>

³³ Tarafımdan geliştirilmiştir.

2.2.2. SERMAYE PİYASASI KANUNU'NDA AMORTİSMAN

Sermaye Piyasası Kanunu'nda da amortismanlara esas olarak bir değerlendirme müessesesi olarak yaklaşılmaktadır. Duran varlıkların amortismanına tabi değerinin hesaplanmasında her bir duran varlık ayrıca değerlendirilir. Ancak, nitelikleri itibariyle bütünlük arz eden varlıkların amortismanına tabi değerleri topluca hesaplanır.³⁴

Sermaye Piyasası Kanununda, duran varlıklarda, kullanımdan belli bir sürenin geçmesinden ve teknolojik gelişmeler nedeniyle varlığın demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime, yıpranma ve tükenme şeklindeki değer kayıplarını dikkate alarak, duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etmek ve bu süre içinde söz konusu varlıkların elde etme maliyetini gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

S.P.K.'da amortismanına tabi varlıklar ismen tek tek belirtilmemiştir. Bununla birlikte maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkların amortismanına tabi olduğu belirtilmiştir. S.P.K.'da duran varlığın, amortismanına tabi olabilmesi için, işletmelerde bir yıldan fazla kullanılması ve sınırlı bir ömre sahip olması gerekmektedir. Bunun dışında amortismanına tabi olmayla ilgili herhangi bir şart bulunmamaktadır. S.P.K.'da boş arazi ve arsalar amortismanına tabi tutulmamaktadır. Ancak tarım işletmelerindeki meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri; işletmede inşa edilmiş olan her nev'i yollar ve arklar; amortismanına tabi tutulmaktadır.

V.U.K.'da "boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir" S.P.K.'da ise "boş arazi ve arsalar amortismanına tabi tutulmamaktadır." Burada boş kelimesinin özellikle kullanılmasından şu sonuç çıkmaktadır; ileride bu arsa veya arazilerin üzerine bina veya tesis kurulduğunda arsaların maliyeti bu bina veya tesislere ilave edilerek toplam değer üzerinden amortisman uygulanabilir. 5 Üzerine bina inşa edilen bir arsanın maliyeti, inşaatın bitimiyle beraber Binalar hesabına eklenmelidir. Bu her şeyden önce muhasebe tekniği bakımından gereklidir. Nitekim bu işlemin yapılmaması durumunda hesaplarda boş bir arsa varmış görüntüsü verecektir.

³⁴ KAYNAK Harun, a.g.e. S.117

Sermaye Piyasası Kanununda amortisman tabi değer olarak duran varlıkların elde etme maliyeti kabul edilmiştir. Elde etme maliyeti kapsamına, maddi duran varlığın satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderler, alış ve ithalde ödenen vergiler ile varlığın önceden belirlenen amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere çalışabilir duruma getirilmesi için katlanılan her nevi giderler girmektedir. Bu giderlere³⁵;

- Nakliye ve montaj giderleri,
- Varlığın yerleştirileceği yerin veya arsanın hazırlanması için yapılan giderler,
- Tesislerin çalıştırılabilmesi için yapılan eklemelere ilişkin giderler(donatım giderleri),
- Noter, mahkeme, değer takdiri v.b. giderler,
- Duran varlıklarla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler,
- Varlığın satın alınmasında kullanılan kredilerle ilgili olan ve bu varlıkların aktifleştirildiği tarihe kadar birikmiş bulunan finansman giderleri(kur farkları dahil),

gibi giderler örnek olarak gösterilebilir.

S.P.K.'da da artık değer amortisman hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu'nda, işletmeler normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve diğer amortisman yöntemlerinden herhangi birini istedikleri gibi seçebilirler. Ancak, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin, araştırma ve geliştirme giderlerinin, yararlanma süreleri belli olmayan hakların ve şerefîyelerin 5 yılda eşit taksitlerle itfa edileceği belirtilmektedir. Buradan bu itfa paylarının hesaplanmasında normal amortisman yönteminin kullanılacağı anlaşılmaktadır. S.P.K.'da seçilen amortisman yönteminin sürekliliği genel olarak kabul edilmekle birlikte makul gerekçelerle amortisman yönteminin değiştirilebileceği de hüküm altına alınmıştır.

³⁵ KAYNAK Harun, a.g.e., S.117

Sermaye Piyasası Kanunu'nda ise amortisman süresi, varlıkların faydalı ömürlerine göre işletmeler tarafından gerçekçi bir şekilde serbestçe belirlenmektedir. Çeşitli nedenlerle değişikliklerin ortaya çıkması durumunda, amortismanına tabi tutulmuş tutarları, saptanan yeni sürede itfa edilmektedir.

Ancak, kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri, yararlanma süresi belirli olmayan haklar ve şerefiye 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilecektir.

Sermaye Piyasası Kanunu da amortismanların muhasebeleştirilmesinde endirekt yöntemi seçmiştir.

2.2.3. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİNDE AMORTİSMAN

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde amortismanlara bir gider müessesesi olarak yaklaşılmaktadır. Bu açıdan, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde giderler için sergilenen anlayış aynen amortismanlar için de geçerlidir.

Tek Düzen Muhasebe Sistemi, 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin II. Bölümünden de görüleceği üzere, esas olarak, muhasebe sistemlerinin doğruluk, güvenilirlik, tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik fonksiyonlarına sahip olması için oluşturulmuştur. Bu fonksiyonların varolmaları ise, muhasebe sistemine aktarılacak verilerin doğru, güvenilir, tutarlı ve karşılaştırılabilir özelliklerine sahip olması durumunda mümkündür.

Amortismanlar da dahil olmak üzere giderler yönünden bu yaklaşımın sonucu, gider unsurlarının objektif ilkelere göre hesaplamaları ve kayıtlara intikal ettirilebilmeleridir.

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde spesifik olarak amortismanların objektif ilkelere göre hesaplanmaları zorunluluğunu ortaya koyan bazı temel kavramlara da yer verilmiştir. Amortisman hesaplamalarında temel kriterleri ortaya koymaları ve

özellikle sermaye piyasası mevzuatınca da öngörülmesi dolayısıyla, “Sosyal Sorumluluk Kavramı” ve “Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı” bu konuda öne çıkmaktadır.³⁶

2.2.4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN AMORTİSMAN

Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından, “denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerinin disiplinli yürütülebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere”, Uluslar arası Muhasebe Standartları esas alınmak suretiyle çıkarılmakta olan standartlardır.

Söz konusu standartlardan sekizincisinde, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkla ilgili genel açıklamalar yer almakta, bu varlıkların amortismanına tabi değerleri konusunda belirlemeler yapılmaktadır.

Söz konusu standartların dokuzuncusunda ise, “Amortisman Muhasebesi” başlığını taşımakta ve tüm amortismanına tabi varlıklara ilişkin temel amortisman esaslarını kapsamaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları-9’da Amortisman, bir varlığın öngörülen hizmet süresi boyunca artık değerinden sonraki elde edilme maliyetinin dönemlere dağıtılmasıdır. Dönem amortismanı, ilgili olduğu muhasebe döneminin gelirinden dolaysız veya dolaylı olarak indirilir şeklinde tanımlanırken, Türkiye Muhasebe Standartları -8’de duran varlıklarda kullanıma ve teknolojik gelişmeler sonucunda eskime, yıpranma ve demode olma şeklinde beliren değer azalışlarıdır. Diğer bir

³⁶ KAYNAK Harun, a.g.e., S.121

ifade ile amortismanına tabi tutarın hizmet süresine sistemli bir biçimde dağıtımını şeklinde tanımlanmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları -9'da amortismanına tabi varlıklar, standardın 3. maddesinin b bendinde sayılmıştır.

Buna göre amortismanına tabi varlıklar,

a-Birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenen,

b-Sınırlı bir hizmet süresi olan,

c-Bir işletme tarafından mal ile hizmet üretim ve tedarikinde, işletme içi genel yönetim amaçları için elde tutulan varlıklardır.

Türkiye Muhasebe Standartları -8'de amortismanına tabi varlıkların isimleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur. Bunlar;

a) Maddi Duran Varlıklar;

- Arazi ve arsalar,
- Yer altı ve yer üstü düzenleri,
- Binalar,
- Tesis makine ve cihazlar,
- Taşıtlar,
- Demirbaşlar,
- Diğer maddi duran varlıklar,
- Yapılmakta olan yatırımlar,
- Verilen avanslar,

b) Gayrimaddi Duran Varlıklar;

- Haklar,
- Şerefiye,
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- Araştırma ve geliştirme giderleri,
- Özel maliyetler,
- Diğer maddi olmayan duran varlıklar,
- Verilen avanslar,

c) Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar;

- Arama giderleri,
 - Hazırlık ve geliştirme giderleri,
 - Diğer özel tükenmeye tabi varlıklar,
 - Verilen avanslar,
- olarak belirtilmiştir.

Bununla birlikte standardın 25. Maddesine göre, "arsa ve binalar birlikte alınsalar dahi nitelikleri farklı olduğundan ayrı hesaplarda muhasebeleştirilir. Arsa ve araziler sınırsız bir ömre sahip olduklarından amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı ömürleri olduğundan amortismanına tabi tutulurlar. Binanın üzerinde bulunduğu arsa değerindeki artış, binanın hizmet süresinin belirlenmesini etkilemez.

Muhasebe yazını ve uygulamasında çok önceden beri varolan bu uygulama 8 no'lu Türkiye Muhasebe Standartları ile de pekiştirilmektedir. Başka bir deyişle, arsa ve araziler amortisman uygulaması dışında tutulmakta, buna karşın binalar amortisman uygulamasına tabi olmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standardı-9'da, Amortismanına tabi değer; amortismanına tabi varlığın tarihi maliyetinden veya finansal tablolarda tarihi maliyeti yerine kullanılan değerden tahmini artık değerinin düşülmesi sonucu elde edilen tutardır. Artık değer ise, Türkiye Muhasebe Standartları 8'in 3. maddesinde, bir varlığın hizmet süresi sonunda, tahmini elden çıkarma giderlerini düşükten sonra işletmenin bu varlıktan elde etmeyi beklediği net tutar olarak tanımlanmakla birlikte Türkiye Muhasebe Standartları 9'un 10. maddesinde "Bir varlığın artık değeri genellikle önemsizdir ve amorti edilebilecek tutarın hesaplanmasında dikkate alınmayabilir." denilmektedir.

Ayrıca, Türkiye Muhasebe Standartları 9'un 5. maddesinde "Her muhasebe döneminde amortismanına tabi varlığın piyasa değerindeki artış ne olursa olsun bu varlığın amortismanına tabi değeri üzerinden amortisman gideri ayrılır ve muhasebe kayıtlarına yansıtılır." hükmü getirilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standardı 9’da amortisman ayırmada kullanılabilen yöntemler tek tek sayılmamıştır. 8 no’lu Türkiye Muhasebe Standartları’nın 26. Maddesi amortisman yöntemlerinden söz etmektedir. İlgili maddede konu edilen amortisman yöntemleri muhasebe yazını ve uygulamasında çok önceden beri varolan yöntemlerdir. Bu konuda 8 no’lu Standart yeni bir yöntem getirmemiştir. 26.maddeye göre, “Bir varlığın amortismanına tabi tutulmasında değişik amortisman yöntemleri uygulanabilir. Bu yöntemler eşit tutarlar yöntemi, hızlandırılmış amortisman yöntemi ve üretim miktarını baz alan yöntemleri kapsar. Eşit tutarlar amortisman yönteminde, varlığın hizmet süresi boyunca, her yıl sabit bir tutar amortisman olarak ayrılır. Hızlandırılmış amortisman yöntemlerinden azalan bakiyeler yönteminde varlığın hizmet süresi boyunca her yıl azalan tutarlarda amortisman ayrılır. Üretim miktarını baz alan yöntemlerde varlığın beklenen kullanımı ya da çıktısı esas alınarak amortisman ayrılır. Uygulanacak yöntem varlığın ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilir ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarının kullanılma biçimlerinde bir değişiklik olmadığı sürece, tutarlı olarak uygulanır.”

Türkiye Muhasebe Standardı-9’a göre Amortisman, bir varlığın öngörülen hizmet süresi boyunca artık değerinden sonraki elde edilme maliyetinin dönemlere dağıtılmasıdır.

Hizmet süresi; Amortismanına tabi varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen dönemdir;

Veya işletme tarafından varlıktan elde edilmesi beklenen üretim birimi veya benzeri birim sayısıdır.

Hizmet süresinin saptanması ile ilgili Türkiye Muhasebe Standartları 9’un 6. maddesinde ”Amortismanına tabi bir varlığın tahmini hizmet süresi aşağıdaki unsurlar göz önünde bulundurularak saptanır:

- a) Beklenen fiziki aşınma ve yıpranma,
- b) Demode olma ve teknolojik yıpranma,
- c) Varlığın kullanımındaki yasal veya diğer sınırlamalar.

Hizmet süresi amortismanına tabi varlığın kullanıma hazır olduğu tarihte başlar.” denilmektedir.

Amortismanına tabi varlıkların veya varlık gruplarının hizmet süreleri dönemselsel olarak gözden geçirilir ve beklentiler önceki tahminlere göre önemli farklılıklar gösteriyorsa, cari ve gelecek dönemler için amortisman oranlarında düzeltmeler yapılır. Değişikliğin yer aldığı muhasebe döneminde değişikliğin etkisi açıklanır. (Türkiye Muhasebe Standartları -9 Madde 7)

Amortismanına tabi varlığın veya amortismanına tabi varlık grubunun ömrünün tahmin edilmesi, esasında benzer varlıklara ilişkin uygulamaların sonuçlarına dayandırılır. Yararlanılacak uygulamaların yeterli olmaması nedeniyle, yeni bir teknoloji kullanan veya yeni bir mamulün veya bir hizmetin üretiminde kullanılan varlıkların hizmet süresinin tahmin edilebilmesi zordur. Ancak bu tahminin yapılması yine de gereklidir. (Türkiye Muhasebe Standartları -9 Madde 8)

Bir işletme için amortismanına tabi varlığın hizmet süresi, fiziki ömründen daha kısa olabilir. Fiziki aşınma ve yıpranmaya ek olarak varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, işletmenin tamir ve bakım programı gibi kullanılma biçiminden doğan unsurlar yanında, diğer unsurlar da dikkate alınır. Bu unsurlar, teknolojik değişimler veya üretim yöntemlerindeki gelişmelerden kaynaklanan eskime, ürettiği mal ve hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişimlerden kaynaklanan eskime ve kiralanan varlığın kira süresinin dolması gibi yasal sınırlamaları kapsar. (Türkiye Muhasebe Standartları -9 Madde 9)

Türkiye Muhasebe Standardında, amortisman süresi ve amortisman oranları, maddi duran varlıklarda hizmet süresine, maddi olmayan duran varlıklarda sözleşme süresine veya 5 yıllık süreye, özel tükenmeye tabi varlıklarda ise imtiyaz süresine veya üretim miktarına göre belirlenmektedir.

Standartla getirilen hizmet süresi kavramı, varlığın işletmeye sağlaması beklenen yararına göre tanımlanmaktadır. Hizmet süresi, bazı durumlarda varlığın ekonomik ömründen kısa olabilir.

Ancak, amortisman konusunda uygulamada hakim olan anlayış Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerinden kaynaklanmaktadır. Bu hükümler varlığın ne hizmet süresiyle ne de ekonomik ömrüyle çok yakından ilgili değildir.

Türkiye Muhasebe Standardı 8 ve 9'da amortismanların muhasebeleştirilmesine ilişkin detaylı düzenlemeler mevcut değildir. Ancak standartta endirekt yöntem benimsenmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları -8'in 22. maddesi uyarınca;

Amortisman tabi duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar hizmet süresi boyunca sistemli bir şekilde amortisman tabi tutulur.

Uygulanan amortisman yöntemi işletme tarafından kullanılan varlığın ekonomik yararlarının kullanılma biçimini yansıtmalıdır. Amortisman gideri diğer bir varlık kaleminin maliyetini oluşturmadıkça dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

1 no'lu Türkiye Muhasebe Standartları (Finansal Tabloların Sunuluşu) madde 51'e göre, bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilir.

2.2.4.1. Türkiye Muhasebe Standartları:16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları

T.M.S. 16'ya göre amortisman tabi tutar, bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değer düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.³⁷

³⁷ ÖRTEN Remzi ve BAYIRLI Rıdvan, T.M.S.:16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2007, Sayı:172

Bir varlığın kalıntı değeri ise, bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

T.M.S. 16'ya göre "yararlı ömür", bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi için beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler, T.M.S. 16'ya göre şunlardır:

1- Doğrusal Amortisman Yöntemi: Bu yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir.

2- Azalan Bakiyeler Yöntemi: Bu yöntemde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır.

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

İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim (kullanma, yıpratma) biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır (T.M.S. 16: paragraf 62).

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, T.M.S. 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (T.M.S. 16: paragraf 61).

İşletmeler kendi faaliyet alanlarının özelliklerini göz önünde tutarak amortisman yöntemlerinden herhangi birisini ve kendilerine uygun gördükleri bir başka amortisman yöntemini karar alma sürecine yardımcı olmak ya da işletmenin genel durumunu görebilmek için serbestçe belirleyebilmektedirler. Fakat, bu serbestlik, gerek standartların uygulaması gerekse vergi uygulamaları açısından mevcut değildir. Bu nedenle amortisman ayırmada kullanılacak yöntemler gerek standartlarda gerekse V.U.K.'ta belirtilmiş ve bir sınırlamaya tabi tutulmuştur.³⁸

2.2.4.1.1. Cari Uygulama İle T.M.S. 16 Arasındaki Farklılıklar

Standart ile V.U.K. çerçevesinde gerçekleştirilen cari uygulama arasındaki amortisman ayırma farklılıkları aşağıda yer alan Tablo 1'de özetlenmiştir:

Tablo 5: T.M.S. 16 İle V.U.K. Uygulamasının Farklılıkları³⁹

MEVCUT V.U.K.'U İÇEREN UYGULAMA	T.M.S. 16 UYGULAMASI
1. Amortismanına konu değer varlığın maliyet bedelidir.	1. Amortismanına konu değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.
2. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	2. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
3. Maddi duran varlığı elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete verilmesi gerektiği için amortismanına konu değer her halikarda finansman giderlerini içermektedir.	3. Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için (özellikli varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
4. V.U.K.'ta yapılan değişikliklerle "yararlı ömür" amortismanına esas süre olmasına rağmen, yayınlanan	4. Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. Bu ölçüler muhasebe

³⁸ ÖRTEN Remzi ve BAYIRLI Rıdvan, T.M.S.:16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2007, Sayı:172

³⁹ ÖRTEN Remzi ve BAYIRLI Rıdvan, T.M.S.:16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2007, Sayı:172

listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.	uygulayıcısı tarafından tahmin edilir.
5. Yararlı ömür sadece “yıl” bazında belirlenmektedir.	5. Yararlı ömür “yıl” veya “üretim birimi” bazında belirlenebilmektedir.
6. Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir.	6. Yararlı ömü ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilmek ve değişiklikler yansıtılmak zorundadır.
7. Kullanılabilecek yöntemler, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve istisnai durumlarda fevkalade amortisman yöntemidir. Üretim miktarı yöntemi öngörülmemiştir.	7. Kullanılabilecek yöntemler “doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi”dir.
8. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.	8. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
9. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.	9. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür.

2.2.4.1.2. Türkiye Muhasebe Standartları 16’ya Göre Amortismanla İlgili Özellikli Durumlar ve Uygulama Örnekleri

Standartta amortisman ayırma ile ilgili olarak maddi duran varlığı parçalara ayırarak amortisman ayırma, maddi duran varlığı gruplandırarak amortisman ayırma, maddi duran varlığın üretim miktarı yöntemine göre amortisman tabii tutulması, bilanço dışı bırakmada amortisman uygulaması gibi özellikli durumlar yer almaktadır. Makalemizin bu kısmında bu tür özellikli durumlar vergi etkisi ve vergi mevzuatı ile uygulamada dikkate alınarak örneklendirilecektir.⁴⁰

⁴⁰ ÖRTEN Remzi ve BAYIRLI Rıdvan, T.M.S.:16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2007, Sayı:172

2.2.4.1.2.1. Maddi Duran Varlığı Parçalara Ayırarak Amortisman Ayırma

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan herbir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur (T.M.S. 16: paragraf 43).

Bir İşletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleş-tirilmiş olan tutarını önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir (T.M.S. 16: paragraf 44).

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

Bir İşletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir (T.M.S. 16: paragraf 47).

Örnek: Bir lojistik firması 2005 yılında 100.000 TL + % 18 KDV bedelle peşin olarak bir tır almıştır. Tırın yararlı ömrü “**5 yıl**” (4) olarak tahmin edilmiştir (varsayım). Tıra 15.000 TL + % 18 KDV nakden ödenerek kasa yaptırılmıştır. Kasanın yararlı ömrü 3 yıl olarak belirlenmiştir. Tır ve kasanın ayrı ayrı amortismanına tabi tutulmasına karar verilmiştir. Her ikisine de doğrusal amortisman (normal amortisman) yöntemi ile amortisman ayrılacaktır. 31.12.2005 tarihinde yapılması gereken amortisman ayırma kayıtlarını gösterelim.⁴¹

⁴¹ ÖRTEN Remzi ve BAYIRLI Rıdvan, T.M.S.:16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2007, Sayı:172

Tablo 6: Amortisman Hesaplamaları

	T.M.S. 16' ya Göre	V.U.K.'a Göre		
Tır	100.000 / 5 yıl = 20.000 TL/yıl	100.000 / 5 yıl = 20.000 TL/yıl		
Tır Kasası	15.000 / 3 yıl = 5.000 TL/yıl	15.000 / 5 yıl = 3.000 TL/yıl		
	T.M.S. 16	V.U.K.	Fark	
2005 Yılında Ayrılacak Amortisman	25.000	23.000	- 2.000	
2006 Yılında Ayrılacak Amortisman	25.000	23.000	- 2.000	
2007 Yılında Ayrılacak Amortisman	25.000	23.000	- 2.000	
2008 Yılında Ayrılacak Amortisman	20.000	23.000	+ 3.000	
2009 Yılında Ayrılacak Amortisman	20.000	23.000	+ 3.000	

Buna göre, T.M.S. 16'yı esas alarak amortisman ayırma uygulaması yapan işletmenin yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

1	31.12.2005		
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 257.05.01. Tır 257.05.02. Tır Kasası Tıra ve kasasına amortisman ayrılması.	25.000	25.000
2	31.12.2005		
	970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER 971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER ALAC. HS. Vergiyle uyumlama kaydı.	2.000	2.000
3	31.12.2005		
	691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜ KÜMLÜLÜK KARŞ. 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU (5) Vergiyle etkisi kaydı.	800	800

T.M.S. 16'yı benimseyerek yapılacak uygulamada 2005, 2006 ve 2007 yıllarında işletme vergiyle uyumlama açısından 2.000'şer TL kanunen kabul edilmeyen

gider kaydı yapacak ve matraha ilave edecektir. Ancak 2008 ve 2009 yıllarında ise V.U.K.'a göre gider yazılması gerekirken gider yazılmayan kısım 3.000'er TL olarak **matrahtan indirilmesi** gerekmektedir.⁴²

2.2.4.1.2.2. Maddi Duran Varlıkları Gruplandırarak Amortisman Ayırma

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir (T.M.S. 16: paragraf 45).

V.U.K.'a göre de birlikte değerlendirilmesi, amortisman ayrılması mümkündür (Demir, 2007: 14). Ancak V.U.K.'ta sınıflandırdıktan sonra gruplandırarak amortisman ayrılabilmesi konusu net değildir.

Örnek: Bir hava yolu şirketi uçakların motorları ile kasalarını ayrı amortisman rejimine tabi tutmaktadır. Muhasebe politikası olarak uçaklara ait kasalar gruplandırılarak amortisman tabi tutulmaktadır. Buna göre şirkete ait 2005 yılında satın alınarak aktife giren 5 adet uçağın kasaları için 3 yıl ekonomik ömür belirlenmiştir. Uçak kasalarının amortismanına konu değerleri sırasıyla 10.000, 15.000, 20.000, 8.000, ve 16.000 TL'dir. Uçak kasaları doğrusal amortisman yöntemi ile amortisman tabi tutulmaktadır.

Buna göre uçak kasaları gruplandırıldığında toplam amortismanına konu değer, 75.000 TL (10.000+15.000+ 20.000+8.000+22.000) olmaktadır. Ayrılacak amortisman ise yıllar itibariyle 25.000 TL/yıl (75.000 TL/3 yıl) olmaktadır. Ancak V.U.K.'a göre maddi duran varlığı parçalara ayırarak veya gruplandırarak amortisman ayırma uygulaması bulunmadığı ve uçak için belirlenen 6 yıllık sürenin dışına çıkıldığı için T.M.S. 16'ya göre yapılan bu uygulamada amortisman giderlerinin bir kısmı gider olarak kabul edilmeyecektir. Vergi açısından 12.500 TL/yıl (75.000 TL / 6 yıl)

⁴² ÖRTEN Remzi ve BAYIRLI Rıdvan, T.M.S.:16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2007, Sayı:172

amortisman ayrılması gerekirken işletmenin tercihi ile 25.000 TL ayrıldığından 12.500 TL (25.000 TL- 12.500 TL) her yıl vergi açısından kabul edilmeyen gider olacaktır. 31.12.2005 tarihinde yapılacak yevmiye kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır:

	31.12.2005		
1	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR 257.06.02. Uçak Kasaları Gruplandırılarak amortisman ayrılması.	25.000	25.000
	31.12.2005		
2	970 V.A.K. EDİLMİYEN GİD. BORÇLU HS. 971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER ALACAKLI Vergiyle uyumlama kaydı.	12.500	12.500

2.2.4.1.2.3. Üretim Yöntemine Göre Amortisman Ayırma

Örnek: 2005 yılında satın alınan ve 80.000 TL maliyet bedeliyle aktife alınan fotokopi makinesine “**üretim miktarı yöntemine**” göre amortisman ayrılması kararlaştırılmıştır. Makinenin yararlı ömrü üretim birimi şeklinde 1.000.000.000 adet çekim olarak belirlenmiştir. 2005 yılında 150.000.000 adet, 2006 yılında 250.000.000 adet çekim yapılmıştır. İşletme V.U.K. açısından ise normal amortisman yöntemini seçmiş bulunmaktadır. 31.12.2005 tarihinde ve 31.12.2006 tarihinde yapılması gereken amortisman ayırma kayıtlarını gösterelim.⁴³

⁴³ ÖRTEN Remzi ve BAYIRLI Rıdvan, T.M.S.:16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2007, Sayı:172

Tablo 7: Amortisman Hesaplamaları

Yıllar	Üretim Miktarı Yöntemi	Normal Amortisman Yöntemi (V.U.K.)	Fark	Vergi Etkisi	Vergiyle Uyumlama
2005	12.000 (7)	16.000	- 4.000	4.000 x 0,20 = 800 TL Ertelenen Vergi Varlığı	
2006	20.000 (8)	16.000 (9)	+ 4.000	4.000 x 0,20 = 800 TL Ertelenen Vergi Borcu	Kanunen kabul edilmeyen gider: 4.000 TL

31.12.2005			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ (10)	12.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		12.000	
Fotokopi makinesine 2005 yılı için amortisman ayrılması.			
31.12.2005			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	800		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.		800	
Vergiyle etkisi kaydı.			
31.12.2006			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	20.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		20.000	
Fotokopi makinesine 2006 yılı için amortisman ayrılması.			
31.12.2006			
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.	800		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		800	
Vergi etkisi kaydı.			

31.12.2006			
970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER BORÇLU HS.		4.000	
971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI			4.000
Vergiyle uyumlama kaydı.			
/			

2.2.4.1.2.4. Kullanım Amaçlı Duran Varlıkların Satış Amaçlı Duran Varlığa Dönüşmesinde Amortisman Ayırma

İşletme, satış amaçlı sınıflandırılan veya satış amaçlı sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olan bir duran varlığı amortismanına tabi tutmaz (TFRS 5: paragraf 25). Satış amaçlı duran varlığa ait geçmiş yıllardan gelen yeniden değerlendirme artışı mevcutsa bu tutarın tamamı geçmiş yıl kârlarına alınabilir.

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülür ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur (TFRS 5: paragraf 1/a).

Örnek: 2004 yılında satın alınan, aktifte kayıtlı bedeli 20.000 TL ve birikmiş amortismanları 8.000 TL olan bir makine 11.10.2006 tarihinde üretimden çekilerek satılmak üzere depoya alınmıştır.

a) Kullanımdan çekilerek satış amaçlı bekletilen duran varlığa ait yevmiye kaydını satışla ilgili değer tahmini yapılmadığı varsayımı ile gösterelim.

b) Satış amaçlı duran varlığa dönüşen makinenin gerçeğe uygun değeri 10.000 TL olarak belirlenmiştir. Makinenin satışı için ise 500 TL gider yapılacağı tahmin edilmektedir. Bu varsayım altında yapılması gereken yevmiye kaydını gösterelim.

	31.12.2006		
	293 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	20.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	8.000	
A	253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		20.000
	299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		8.000
	Kullanımdan çekilerek satılmak amacıyla depoya alınan makineye ait kayıt.		
	/		

	31.12.2006		
	293 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	9.500	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	8.000	
b1	659 DİĞER FAAL. OLAĞAN GİD. VE ZAR (1)	2.500	
	253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		20.000
	31.12.2006		
b2	970 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	2.500	
	BORÇLU HS.		
	971 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HS.		2.500
	Vergiyle uyumlama kaydı.		
	/		

Makinenin bilançoda gösterileceği değer defter değeri ile gerçeğe uygun değerinden tahmini satış giderleri düşüldükten sonraki değerden küçük olamıdır.

Defter değeri = Maliyet Bedeli - Birikmiş Amortisman - Değer Düşüklüğü Karşılığı

$$\text{Defter Değeri} = 20.000 - 8.000 - 0 = 12.000$$

$$\text{Gerçeğe Uygun Değer} - \text{Elden Çıkarma Gideri} = 10.000 - 500 = 9.500$$

Küçük olan değer 9.500 TL olduğuna göre makine bu değer ile bilançoda gösterilecektir. Ancak varlık henüz elden çıkarılmadığına göre aradaki fark olan 2.500 TL (12.000-9.500) realize olmuş bir zarar değildir. Vergi kanunları açısından kabul edilmeyecek bir zarardır.

T.M.S. 16'ya göre satış amaçlı elde bulunduran duran varlıkların amortismanının durdurulması gerektiğinden amortisman ayrılmamıştır. Ancak V.U.K. açısından amortisman ayırmaya bir engel bulunmamaktadır.

2.2.4.1.2.5. Maddi Duran Varlığın Bilanço Dışı Bırakılması ve Amortisman Ayırma

Örnek: Aktifte kayıtlı bedeli 15.000 TL ve birikmiş amortismanları 13.000 TL olan bir makinenin kullanımından veya gelecekte elden çıkarılmasından herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği 31.12.2006 tarihinde yapılan envanter çalışmaları sırasında tespit edilmiştir. 31.12.2006'da yapılması gereken yevmiye kaydını gösterelim.

31.12.2006	
257 BİRİKMİŞ	13.000
AMORTİSMANLAR	
659 DİĞER FAALİYETLERDEN	
OLAĞAN GİDER VE	2.000
ZARARLAR	
253 TESİS MAKİNE VE	
CİHAZLAR	15.000
Makinenin kullanımdan çekilerek	
bilanço dışı bırakılması.	

Satış gerçekleşmediği için vergi mevzuatı açısından bilanço dışı bırakma sırasında ortaya çıkan zarar realize olmamıştır. Dolayısıyla bu bilanço dışı bırakma kaydından sonra kanunen kabul edilmeyen gider kaydı yapılması gerekmektedir. Ancak bu zarar, Maliye Bakanlığı takdir komisyonuna varlığın değer takdiri yaptırıldıktan sonra fevkalade amortismandan yararlanılarak vergi açısından da kabul edilebilir. Hem V.U.K. hem T.M.S. 16 açısından bilanço dışı bırakmadan sonra amortisman ayrılmayacağı muhakkaktır.

2.2.4.1.2.6. Kalıntı Değerin ve Ekonomik Ömrün Gözden Geçirilmesi Yoluyla Amortisman Ayırma

2005 yılında 10.000 TL bedelle aktife alınan, 5 yıl ekonomik ömür ve 1.000 TL kalıntı değer tahmini ile normal usulde amortismanına tabi tutulan demirbaşla ilgili 31.12.2007 tarihinde ekonomik ömür ve kalıntı değer incelemesi yapılmıştır. Yapılan inceleme sonucunda makinenin kalan yararlı ömrünün yeni modelinin piyasaya çıkması ve tüm rakip firmaların yeni modeli kullanmaya başlaması nedeniyle 3 yıl değil 2 yıl olduğu tespit edilmiştir. Ancak işletme makineyi kullanmaya devam etmekte olup yenileme kararı alınmamıştır. Kalıntı değer ise 750 TL olduğu tespit edilmiştir.

T.M.S. 16 hükümlerini uygulayan işletmenin bu durumda amortisman hesaplamalarındaki değişmeyi vergi etkisi ve vergi mevzuatı ile uyumlamayı da dikkate alarak açıklayalım (Tekrarları önlemek açısından muhasebe kaydı yapılmayacaktır).

Tablo 8: Amortisman Hesaplamaları

	2005'te Yapılan Plan	Vergiyle Uyumlama	2007'de Plan Değişikliği	Plan değişikliğinde Vergiyle Uyumlama
2005	1.800 (2)	200 TL Vergi matrahından İndirilecek Unsur	1.800	
2006	1.800	200 TL Vergi matrahından İndirilecek Unsur	1.800	
2007	1.800	200 TL Vergi matrahından İndirilecek Unsur	2.825 (3)	825 TL Kanunen kabul edilmeyen gider
2008	1.800	200 TL Vergi matrahından İndirilecek Unsur	2.825	825 TL kanunen kabul edilmeyen gider
2009	1.800	200 TL Vergi matrahından İndirilecek Unsur	0	

Yararlı ömür ve kalıntı değerdeki tahmin değişikliğinden sonra 31.12.2007 tarihinde T.M.S. 16'ya göre 2.825 TL amortisman ayrılması gerekmektedir. Ancak

normal amortisman yöntemini benimsemiş olan bu işletme için gider yazılan kısmın 825 TL'si vergi açısından kabul edilmeyecektir. Ayrıca T.M.S. 12 gelir vergileri standardı gereğince vergi etkisi kaydı da yapılması gerekmektedir.

2.2.4.1.2.7. Yenilenen Parça İle İlgili Durum

İşletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dahil etmesi durumunda; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri bilanço dışı bırakılır. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün/uygulanabilir değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşaa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir (IAS 16: paragraf 70).

V.U.K.'a göre değer artıran giderler bağlı oldukları iktisadi kıymetin kalan amortisman süresi boyunca amortisman tabii tutulurlar (4). Diğer taraftan T.M.S. 16'ya göre ise kapasite ve/veya değer artırıcı gider maddi duran varlığın yararlı ömrünü uzatıyor ise bu sürenin dikkate alınması gerekecektir.

Örnek: 2005 yılında aktife giren 10.000 TL maliyet bedelli makinenin ekonomik ömrü 5 yıl olarak ve kalıntı değeri 1.000 TL olarak tahmin edilmiştir. 10.11.2007'de makinenin motoru yanmış ve 3.500 TL nakit harcama yapılarak yenilenmiştir. Yenilenen motor sınıflandırılarak veya gruplandırılarak amortismanına konu olmamıştır. Yenilenen motorun maliyet bedeli 2.000 TL'dir. Yapılan revize makinenin yararlı ömrünü değiştirmemiştir. Yenilenen motorun amortisman hesaplamalarında neden olacağı değişikliği açıklayalım.

Tablo - 9: Amortisman Hesaplamaları

	2005'te Yapılan Plan	2007'de Plan Değişikliği
2005	1.800 (5)	1.800
2006	1.800	1.800
2007	1.800	2.540 (6)
2008	1.800	2.540
2009	1.800	2.540

Yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

10.11.2007			
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	3.500		
191 İNDİRİLECEK KDV	630		
100 KASA		4.130	
Yenilenen parçanın makinenin maliyetine dahil edilmesi.			
10.11.2007			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	720		
659 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	1.280		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		2.000	
Makinenin bozulan parçasının bilanço dışı bırakılması.			
31.12.2007			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	2.540		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		2.540	
Makineye amortisman ayrılması.			
/			

31.12.2007 tarihinde yapılan gider kaydının vergi açısından da kabul edilmesi gerekmektedir. Örneğimizde yapılan değer ve/veya kapasite artırıcı giderin maddi duran varlığın yararlı ömrünü uzatmadığı varsayılmıştır. Yararlı ömrün uzadığı varsayıldığında hesaplama, kayıtlama ve vergi açısından durum değişecektir.

İşletmenin V.U.K.'a göre normal şartlar altında $8.000/5 = 1.600$ TL amortisman ayırma hakkı vardı. Yeni parça eklenince $3.500/3 = 1.166,7$ TL/yıl daha ayırma hakkı elde etti. O halde $2.766,7$ TL/yıl V.U.K.'a göre amortisman ayırma hakkı bulunmaktadır. Bu nedenle işletmenin kendi tercihi ile T.M.S. 16' ya göre yaptığı 2.540 TL amortisman kaydındaki giderin tamamı kanunen kabul edilecektir.

2.2.4.2. Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması

Finansal raporlamanın temel amacı, işletmelerin mali durumu ile yakından ilgilenen kişi veya gruplara işletmenin mali yapısı, kârlılığı ve kullandığı fonların kaynakları gibi konular hakkında bilgiler sunmaktır. Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal tablolarda yer alan vergi öncesi kâr (ticari kâr) ile vergi mevzuatına göre hesaplanan vergilendirilebilir kâr (mali kâr) arasında özellikle vergilendirme amaçlı, sosyal ve ekonomik amaçlar nedeniyle farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve muhasebe standartları başlıca muhasebe kurallarını ortaya koyarken, vergi mevzuatı da vergi kurallarını ortaya koymaktadır. Bu iki kural setinin farklı yaklaşımları, işletmelerin kazançları üzerinden hesapladıkları vergilerin raporlanmasında etkili olmaktadır. Bu yaklaşımlardaki farklılardan dolayı vergi ertelemeşi ortaya çıkabilmektedir. Amortisman konusu vergi ertelemeşi doğuran unsurlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Amortisman konusunun ortaya çıkardığı geçici vergi farkları dört alt başlık altında örnekler yardımıyla açıklanacaktır. Bu aşamalar sırasıyla, amortisman tabi varlığın maliyetinin belirlenmesi, ilk yıl amortisman tutarının belirlenmesi, yıllık amortisman tutarlarının belirlenmesi ve amortisman tabi varlığın satışı aşamalarıdır. Bu aşamalar amortismanla ilgili özellik arz eden durumlar dikkate alınarak belirlenmiştir.⁴⁴

⁴⁴ SÜER Ayça Zeynep ve ŞENYİĞİT Yiğit Bora, Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat-Mart 2006, Sayı:74

2.2.4.2.1. Amortismanına Tabi Varlığın Maliyetinin Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Geçici Farklar

Buradaki fark, amortismanına tabi varlığın maliyetinin belirlenmesi ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. Amortismanına tabi varlık satın alınırken veya satın alınmasından sonraki bir anda yapılan harcama, vergi kurallarına göre gider olarak kabul edilirken muhasebe kurallarına göre maliyet unsuru olarak karşımıza çıkabilmektedir.⁴⁵

Örnek:

A işletmesi 1 Aralık 2005 tarihinde 480 TL karşılığında demirbaş satın almıştır. Demirbaşın tahmini faydalı ömrü 5 yıldır. İşletme tüm demirbaşları için doğrusal amortisman yöntemini kullanmaktadır. Bu durumda, vergi kurallarına göre 2005 yılı gelir tablosunda 480 TL tutarında gider raporlanırken, muhasebe kurallarına göre ise 2005 yılı için bir aylık amortisman gideri hesaplanacaktır. Yıllık amortisman gideri $480/5=96$ TL olacak ve aylık amortisman gideri $96/12=8$ TL olacaktır. Dolayısıyla vergi kurallarına göre 472 TL daha az vergi öncesi kâr hesaplanacaktır. Ertelenmiş vergi borcu tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpılması yolu ile aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$(480 - 8) \times \% 20 = 94,40 \text{ TL}$$

2.2.4.2.2. İlk Yıl İçin Amortisman Tutarı Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Geçici Farklar

Muhasebe kurallarına göre amortisman tutarı hesaplanırken amortismanına tabi varlığın kullanıldığı süre dikkate alınır. Vergi kurallarına göre, amortismanına tabi

⁴⁵ SÜER Ayça Zeynep ve ŞENYİĞİT Yiğit Bora, Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat-Mart 2006, Sayı:74

varlık yılın hangi günü alınırsa alınsın bir yıllık amortisman gideri kaydedilir. Sadece binek otomobiller için ay hesabı yapılır.⁴⁶

Örnek:

A İşletmesi 1 Kasım 2005 tarihinde 120.000 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için doğrusal amortisman yöntemini kullanacaktır. Makinenin tahmini faydalı ömrü 10 yıldır. Bu durumda ülkemiz vergi kurallarına göre 2005 yılı gelir tablosunda amortisman gideri 12.000 TL olacaktır. Muhasebe kurallarına göre ise 2 aylık amortisman hesaplanmalı ve 2.000 TL tutarında amortisman gideri kaydedilmelidir. Böylelikle vergi kurallarına göre vergi öncesi kâr 10.000 TL az olacaktır. Ertelenmiş vergi borcu tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpılması yolu ile aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$(12.000 - 2.000) \times \% 20 = 2.000 \text{ TL}$$

2.2.4.2.3. Yıllık Amortisman Tutarlarının Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Geçici Farklar

Yıllık amortisman tutarları belirlenirken, amortisman uygulama süresi veya amortisman yöntemi geçici farklar ortaya çıkarabilmektedir.⁴⁷

2.2.4.2.3.1. Amortisman Uygulama Süresi

Muhasebe kurallarına göre amortisman tabi varlığın tahmini faydalı ömrünün belirlenmesi işletmelerin inisiyatifine bırakılmıştır. Ülkemizde yapılan son düzenlemelerle faydalı ömür vergi kurallarına göre belirlenmektedir.

⁴⁶ SÜER Ayça Zeynep ve ŞENYİĞİT Yiğit Bora, Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat-Mart 2006, Sayı:74

⁴⁷ SÜER Ayça Zeynep ve ŞENYİĞİT Yiğit Bora, Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat-Mart 2006, Sayı:74

Örnek:

A İşletmesi 2 Ocak 2005 tarihinde 100.000 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için doğrusal amortisman yöntemini kullanacaktır. İşletmeye göre makinenin tahmini faydalı ömrü 10 yıldır. Vergi kurallarına göre ise makinenin tahmini faydalı ömrü 5 yıldır. Bu durumda muhasebe kurallarına göre yıllık amortisman gideri 10.000 TL olurken, vergi kurallarına göre 20.000 TL olacaktır. Böylelikle muhasebe kurallarına göre vergi öncesi kâr 10.000 TL fazla olacaktır. Ertelenmiş vergi borcu tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpılması yolu ile aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$(20.000 - 10.000) \times \% 20 = 2.000 \text{ TL}$$

2.2.4.2.3.2. Amortisman Yöntemi

Amortisman yöntemi, amortisman tabi varlığın maliyetinin dönemlere dağıtımını ile ilgilidir. Seçilen amortisman yöntemi, o yılın amortisman gideri tutarını belirleyici olacaktır. “Maddi Duran Varlıklar” başlıklı Uluslararası Muhasebe Standardı 16’ya göre seçilen amortisman yöntemi, işletme tarafından kullanılan varlıktan elde edilecek ekonomik yararların kullanılma biçimini yansıtmalıdır. Ülkemiz vergi düzenlemelerine göre işletmeler doğrusal veya azalan paylı amortisman yöntemlerinden herhangi birini seçebilirler. Dolayısıyla bu durum işletmelerin alternatiflerini kısıtlamakta ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun amortisman yöntemi seçmelerini engelleyebilmektedir. Uluslar arası Muhasebe Standardı 16’da adı geçen amortisman yöntemleri şunlardır:

- Doğrusal Amortisman Yöntemi
- Azalan Paylı Amortisman Yöntemi
- Üretim Miktarına Dayalı Amortisman Yöntemi

Standartta yukarıdaki yöntemler sayılmakla birlikte, gerekli durumlarda diğer amortisman yöntemlerinin kullanılması serbest bırakılmıştır. Seçilen amortisman yöntemi amortisman gideri tutarını değiştirebildiğinden, işletmeler için vergi erteleme sağlayabileceği gibi, verginin daha erken ödenebilmesine de neden olabilmektedir. Bu durum, doğrusal amortisman yöntemi yerine azalan paylı (hızlandırılmış) amortisman yöntemini seçerek vergi erteleme sağlayan örnek bir işletme üzerinde açıklanacaktır.⁴⁸

Örnek:

A İşletmesi 2 Ocak 2005 tarihinde 100.000 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için azalan paylı amortisman yöntemini kullanacaktır. Makinenin tahmini faydalı ömrü 5 yıldır. Bu durumda doğrusal amortisman yöntemine göre yıllık amortisman gideri 20.000 TL, azalan paylı amortisman yöntemine göre yıllık amortisman gideri 40.000 TL olacaktır. Buna göre doğrusal amortisman yönteminde hesaplanacak amortisman giderine göre 20.000 TL fazla amortisman gideri hesaplanacaktır. Böylelikle vergi öncesi kâr tutarı azalan paylı amortisman yöntemi seçildiği durumda 20.000 TL daha az olacaktır. Ertelenmiş vergi borcu tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpılması yolu ile aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$(40.000 - 20.000) \times \% 20 = 4.000 \text{ TL}$$

2.2.4.2.4. Amortisman Tabi Varlığın Satılması Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Geçici Farklar

Amortisman tabi varlıkların satışında üç durum ile karşı karşıya kalınmaktadır. Satıştan kâr edilebilir, zarar edilebilir ve ne kâr ne zarar edilebilir. Kâr edilmesi durumunda işletmeler bu kâr üzerinden vergi ödemek durumunda kalmaktadırlar.

⁴⁸ SÜER Ayça Zeynep ve ŞENYİĞİT Yiğit Bora, Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat-Mart 2006, Sayı:74

Ülkemiz vergi düzenlemelerine göre amortismanına tabi varlığın satışından doğan kâr ertelenebilmektedir. Bu erteleme yenileme fonu uygulaması ile sağlanmaktadır. Yenileme fonu uygulaması Vergi Usul Kanunu'nun 328.maddesinde düzenlenmiştir. Yenileme fonu uygulaması bir vergi erteleme aracıdır. Bu uygulama sonucunda işletmelerin nihai olarak ödeyecekleri vergi tutarında bir değişiklik olmamaktadır.⁴⁹

Örnek:

A İşletmesi sahip olduğu bir maddi duran varlığı satmış ve 15.000 TL maddi duran varlık satış kârı elde etmiştir. İşletmenin vergi öncesi kârı 45.000 TL olup, yenileme fonu uygulaması yapıldığında vergi öncesi kâr 30.000 TL'ye düşmektedir. Ertelenmiş vergi borcu tutarı, yenileme fonu uygulaması ile gelecek dönemlere aktarılan maddi duran varlık satış kârı tutarının cari vergi oranıyla çarpılması yolu ile aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$15.000 \times \% 20 = 3.000 \text{ TL}$$

⁴⁹ SÜER Ayça Zeynep ve ŞENYİĞİT Yiğit Bora, Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat-Mart 2006, Sayı:74

Tablo 10: Türkiye Muhasebe Standartlarında Amortismanlara İlişkin Yapılan Açıklamalara Dair Özet Tablo⁵⁰

AÇIKLAMA	TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI
Amortisman Kavramı	Duran varlıklarda kullanıma ve teknolojik gelişmeler sonucunda eskime, yıpranma ve demode olma şeklinde beliren değer azalışlarıdır. Diğer bir ifade ile amortisman tabi tutarın hizmet süresine sistemli bir biçimde dağıtımıdır.
Amortisman Ayrılmasının Şartları	<p>Amortisman Tabi Varlıklar;</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenen, 2) Sınırlı bir hizmet süresi olan, 3) Bir işletme tarafından mal ile hizmet üretim ve tedarikinde, işletme içi genel yönetim amaçları için elde tutulan varlıklardır. <p>Bununla birlikte standardın 25. maddesine göre; “Arsa ve binalar birlikte alınsalar dahi nitelikleri farklı olduğundan ayrı hesaplarda muhasebeleştirilir. Arsa ve araziler sınırsız bir ömre sahip olduklarından amortisman tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı ömürleri olduğundan amortisman tabi tutulurlar. Binanın üzerinde bulunduğu arsa değerindeki artış, binanın hizmet süresinin belirlenmesini etkilemez.”</p>
Amortisman Tabi Değerin Tespiti	<p>Amortisman tabi değer; amortisman tabi varlığın tarihi maliyetinden veya finansal tablolarda tarihi maliyeti yerine kullanılan değerden tahmini artık değerinin düşülmesi sonucu elde edilen tutardır.</p> <p>Artık değer ise; T.M.S. 8’in 3. maddesinde, bir varlığın hizmet süresi sonunda, tahmini elden çıkarma giderlerini düşükten sonra işletmenin bu varlıktan elde etmeyi</p>

⁵⁰ Tarafımdan geliştirilmiştir.

	<p>beklediği net tutardır.</p> <p>Ayrıca, T.M.S. 9'un 5.maddesinde "Her muhasebe döneminde amortismanına tabi varlığın piyasa değerindeki artış ne olursa olsun bu varlığın amortismanına tabi değeri üzerinden amortisman gideri ayrılır ve muhasebe kayıtlarına yansıtılır" hükmü yer almaktadır.</p>
Amortisman Süresinin Başlangıcı	<p>Hizmet süresi amortismanına tabi varlığın kullanıma hazır olduğu tarihte başlar.</p>
Amortisman Oranları	<p><u>Hizmet süresi;</u> Amortismanına tabi varlığın işletmede kullanılması beklenen dönem veya işletme tarafından varlıktan elde edilmesi beklenen üretim birimi veya benzeri birim sayısıdır.</p> <p><u>Amortisman süresi ve oranları;</u></p> <p>1) Duran varlıklarda hizmet süresine,</p> <p>2) Maddi olmayan duran varlıklarda sözleşme süresine veya 5 yıllık süreye,</p> <p>3) Özel tükenmeye tabi varlıklarda ise imtiyaz süresine veya üretim miktarına göre,</p> <p>Belirlenmektedir.</p>
Amortisman Hesaplama Yöntemleri	<p>26. madde amortisman yöntemlerinden söz etmektedir. Bu maddeye göre; "Bir varlığın amortismanına tabi tutulmasında değişik amortisman yöntemleri uygulanabilir. Bu yöntemler;</p> <p><u>1) Eşit tutarlar yöntemi;</u> Bu yöntemde, varlığın hizmet süresi boyunca, her yıl sabit bir tutar amortisman olarak ayrılır.</p> <p><u>2) Hızlandırılmış amortisman yöntemi;</u> Bu yöntemde, hizmet süresi boyunca, her yıl azalan tutarlarda amortisman ayrılır.</p> <p><u>3) Üretim miktarını baz alan yöntem;</u> Bu yöntemde,</p>

	<p>varlığın beklenen kullanımı ya da çıktısı esas alınarak amortisman ayrılır.</p> <p>Uygulanacak yöntem, varlığın ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilir ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarının kullanılma biçimlerinde bir değişiklik olmadığı sürece, tutarlı olarak uygulanır.</p>
Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi	<p>Amortisman tabi varlıkların hizmet süresi, dönemsel olarak gözden geçirilir ve beklentiler önceki tahminlere göre önemli farklılıklar gösteriyorsa, cari ve gelecek dönemler için amortisman oranlarından düzeltmeler yapılır.</p>
Yöntem Değişikliğinin Etkileri	<p>Değişikliğin yer aldığı muhasebe döneminde değişikliğin etkisi açıklanır.</p>
Amortisman Giderlerinin Dağıtım Şartları ve Muhasebeleştirilmesi	<p>Amortisman tabi duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar, hizmet süresi boyunca sistemli bir şekilde amortisman tabi tutulur. Uygulanan amortisman yöntemi işletme tarafından kullanılan varlığın ekonomik yararlarının kullanılma biçimini yansıtmalıdır. Amortisman gideri, diğer bir varlık kaleminin maliyetini oluşturmadıkça dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.</p> <p>1 No'lu T.M.S. madde 51'e göre; bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilir.</p>

2.2.5. GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA AMORTİSMAN

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

2.2.5.1. Gelir Vergisi Matrahından İndirilebilen Amortisman Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği safi kazancın belirlenmesinde indirilecek giderleri genel olarak “İndirilecek Giderler” başlıklı 40’inci maddesinde düzenlemiş olup, maddenin 7’nci fıkrasında; V.U.K.’ndaki düzenlemelere göre ayrılan amortismanların da gider yazılabileceğini hüküm altına almıştır. Ayrıca, zirai kazanç ile serbest meslek kazancının tespitinde, amortismanların belli şartlar altında indirilebilecek gider niteliğinde olduğu belirtilmektedir.

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

Ayrıca, serbest meslek kazancını tespitinde dikkate alınacak giderlerin düzenlendiği “Mesleki Giderler” başlıklı 68’inci maddede ise; mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için V.U.K.’ndaki hükümlere göre ayrılan amortismanların gider olarak değerlendirileceği hükmü yer almaktadır.

2.2.5.2. Gelir Vergisi Matrahından İndirilemeyen Amortisman Giderleri

G.V.K.'nun "İndirilemeyecek Giderler" başlıklı 41'inci maddesinde, gerçek kişilerin safi kazançlarının tespitinde indirilmesi mümkün olmayan giderler ele alınmış olup bu giderlere sınırlamalara getirilmiştir.

Maddenin 8'nci fıkrasında; ister kiralama yoluyla edinilen, isterse işletme envanterinde kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan varlıklara ilişkin giderlerin yanında, bu varlıklara ilişkin amortismanların da vergi matrahının hesaplanmasında indirilecek bir gider niteliğinde olmadığı ifade edilmektedir.

2.2.5.3. Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

Amortismanların dağıtımındaki sınırlamanın, G.V.K.'nun "Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtılması" başlıklı 43'üncü maddesinde kapsamlı bir şekilde ele alındığı söylenebilir. 5024 sayılı Kanun ile değiştirilen madde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması hallerinde ortak giderlerin dağıtım esaslarını düzenlemiştir. Madde hükmüne göre;

-Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait ortak genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirlerine oranları,

-Yıl içinde bir tek veya birden fazla inşaat ve onarım işinin bu maddenin kapsamı dışındaki işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait ortak genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) birbirine oranı,

-Birden fazla inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerle başka işlerde ortaklaşa kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bu varlıkların her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılmalıdır.

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

-Amortisman ayırımına konu duran varlık tesisat, makine veya ulaşım aracı olmalı,

-Amortisman ayrılmış olan duran varlık için iki kullanım alternatifi söz konusudur. Varlık ya sadece birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde ya da bu işlerle birlikte olmak üzere bir başka işte kullanılmalı,

-Dağıtım gün esasına göre yapılmalıdır.

Burada sözü edilen kullanılma ifadesi, varlığın işletme faaliyetlerinde fiili olarak kullanılması anlamını taşımaz. Varlığın kullanıma hazır olması kullanılıyor olması demektir. Diğer taraftan, 41'inci maddede; amortisman ayrılan söz konusu varlıkların yıl içinde kullanılmadıkları günlere karşılık gelen amortismanların giderleştirilmesi için herhangi bir engel olmadığı görülmektedir. Varlığın işletme faaliyetlerinde kullanılmaması da iki farklı anlamdadır. Bunlardan birincisi, varlığın fiziki olarak işletme envanterine girmemiş olmasını, ikincisi ise varlığın envantere kayıtlı olduğu halde hiçbir işletme faaliyetinde fiilen kullanılmadığı ya da kullanıma hazır olmadığı bir durumu ifade etmektedir⁵¹.

Konuyu örnek yardımıyla açıklamakta yarar bulunmaktadır⁵²Bir işletme 2004 yılının başından itibaren aynı anda yıllara yaygın üç adet inşaat ve onarım işine ek olarak, inşaat malzemeleri satışı ve konfeksiyon işine başlamıştır. İşletme 23

⁵¹ N. Kemal GÜNDÜZ, Necati PERÇİN: a.g.e., s.388.

⁵² Bu örneğin hazırlanmasında N. Kemal GÜNDÜZ, Necati PERÇİN a.g.e'den yararlanılmıştır.

Mayıs 2004 tarihinde 36.500 TL değerinde bir kamyon satın almış ve aktifine kaydetmiştir. İşletme kamyon için % 20 oranında normal amortisman ayırmayı planlamaktadır.

Kamyonun yıl içinde işletmenin yürüttüğü işlerdeki kullanım süreleri aşağıdaki gibidir:

1 inci inşaat işinde:85 gün

2 nci inşaat işinde:50 gün

3 üncü inşaat işinde:65 gün

İnşaat malzemeleri satışında: -

Konfeksiyon işinde:-

Kiralandığı süre:19 gün

Toplam 219 gün

Aynı yıl içinde işletmenin bu işlerden elde istihkak ve hasılat durumu şöyledir:

1'inci inşaat işinden:700 TL

2'nci inşaat işinden:400 TL

3'üncü inşaat işinden:150 TL

İnşaat malzemeleri satışından:200 TL

Konfeksiyon işinden:800 TL

Kamyon kiralama işinden:30 TL

_____Toplam 2.280 TL

Kamyonun yıllık amortisman tutarının işlere dağıtılması aşağıdaki gibi olacaktır.

Yıllık amortisman tutarı

=36.500 x %20

=7.300

-Kamyonun bu işlerde kullanıldığı sürelerle karşılık gelen amortisman tutarının dağıtımı:

Kamyonun kullanıldığı süre:219

Bu sürenin 1 yıla oranı:219/365 = 0,6

219 güne karşılık gelen amortisman tutarı ise;

$$7.300 \times 0,6 = 4.380 \text{ olur.}$$

Bu tutarın kamyonun kullanıldığı işler itibariyle dağılımı şöyledir:

$$1'inci \text{ inşaat işine: } 4.380 \times 85/219 = 1.700$$

$$2'nci \text{ inşaat işine : } 4.380 \times 50/219 = 1.000$$

$$3'üncü \text{ inşaat işine: } 4.380 \times 65/219 = 1.300$$

$$\text{Kiralama işine: } 4.380 \times 19/219 = 380$$

Kamyonun hiçbir işte kullanılmadığı sürelerle karşılık gelen amortisman tutarının dağıtımı:

Kamyonun kullanılmadığı gün sayısı: 146

$$\text{Bu sürenin 1 yıla oranı: } 146/365 = 0,4$$

Yıllık amortisman tutarının bu süreye karşılık gelen kısmı ise;

$$7.300 \times 0,4 = 2.920 \text{ olur.}$$

Bu tutarın, işlere istihkak ve hasılat anahtarına göre dağılımı sırasında yıl içinde arızı olarak yapılan dolayısıyla süreklilik göstermeyen kiralama faaliyeti ile niteliği itibariyle kamyonun kullanılması mümkün olmayan konfeksiyon işi dikkate alınmayacaktır.

$$1'inci \text{ inşaat işine: } 2.920 \times 85/219 = 1.133$$

$$2'nci \text{ inşaat işine : } 2.920 \times 50/219 = 667$$

$$3'üncü \text{ inşaat işine: } 2.920 \times 65/219 = 867$$

$$\text{İnşaat malzemeleri satışına: } 2.920 \times 19/219 = 253$$

G.V.K.'nın 43'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında; tesisat, makine ve ulaştırma araçları gibi sabit kıymetlerin amortisman dağıtımında anahtar olarak varlığın işte kullanıldığı gün sayısının esas alındığı belirtilmektedir. Bunların dışında kalan büro makineleri, mefruşat, mobilya gibi varlıkların amortismanlarının genel giderler altında izlenmesine ve burada biriken tutarın dağıtımı için istihkak, satış ya da hasılat tutarının dağıtım anahtarı olarak kullanılmasına izin verir.

Amortisman işlemlerinin G.V.K.'da yer bulmasındaki en temel unsur, amortismanların gider niteliğinde olması ve matrahta azaltıcı etkiye sahip olmasıdır. G.V.K.'da bu konu üzerinde yoğunlaşmış ve en doğru matraha ulaşabilmek için bazı hallerde amortismanları gider olarak kabul etmiştir.

Tablo 11: Gelir Vergisi Kanununda Amortismanlara İlişkin Yapılan Açıklamalara Dair Özet Tablo⁵³

AÇIKLAMA	GELİR VERGİSİ KANUNU
Amortisman Kavramı	Amortismanın gider niteliği taşıması ve gerçek kişilerin vergi matrahlarına ulaşmak için yapılacak hesaplamalarda kanunen kabul edilen bir gider olması, amortismanın G.V.K.'nda gider azaltıcı bir unsur olarak ele alınmasını gerektirmiştir.
Amortisman Ayrılmasının Şartları	Matrahtan İndirilebilen Amortisman Giderleri; 1) G.V.K.'nun 40. maddesinin 7. fıkrasında; V.U.K.'ndaki düzenlemelere göre ayrılan amortismanların da gider yazılabileceği hüküm altına alınmıştır. 2) Ayrıca, zirai kazanç ile serbest meslek kazancının tespitinde, amortismanların belli şartlar altında indirilebilecek gider niteliğinde olduğu belirtilmektedir. 3) Diğer taraftan, “Zirai İşletme Hesabı Esasında Giderler” başlıklı 57. maddenin 11. fıkrasında; işletmeye dahil olup, aynı zamanda kişisel veya ailevi ihtiyaçların karşılanmasında da kullanılan taşıtlara ilişkin amortismanların tamamının zirai kazancın tespitinde indirilmesi mümkündür. 4) Ayrıca, “Mesleki Giderler” başlıklı 68. maddede ise; mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için V.U.K.'ndaki hükümlere göre ayrılan amortismanların gider olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Matrahtan İndirilemeyen Amortisman Giderleri; G.V.K.'nun “İndirilemeyecek Giderler” başlıklı 41. maddesinin 7. fıkrasında; ister kiralama yoluyla edinilen,

⁵³ Tarafımdan geliştirilmiştir.

	<p>isterse işletme envanterinde kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan varlıklara ilişkin giderlerin yanında, bu varlıklara ilişkin amortismanlarında da indirilecek bir gider niteliğinde olmadığı ifade edilmektedir.</p>
<p>Amortisman Hesaplama Yöntemleri</p>	<p><u>Amortisman Giderlerinin Dağıtılması</u></p> <p>Amortisman giderlerinin dağıtımı, G.V.K.’nun “Müşterek Giderler ve Amortismanların Dağıtılması” başlıklı 43. maddesinde ele alınmıştır. Bu maddeyi yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması hallerinde ortak giderlerin dağıtım esaslarını düzenlemiştir. Buna göre;</p> <p>1) Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait ortak giderler bu işlere ait harcamaların tutarlarının birbirlerine oranları,</p> <p>2) Yıl içinde bir tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu maddenin kapsamı dışındaki işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait ortak giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine oranı,</p> <p>3) Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle başka işlerde ortaklaşa kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bu varlıkların her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılmalıdır.</p>
<p>Amortisman Giderlerinin Dağıtım Şartları ve Muhasebeleştirilmesi</p>	<p>1) Amortisman ayırımına konu duran varlık tesisat, makine veya ulaşım aracı olmalıdır.</p> <p>2) Amortisman ayrılmış olan duran varlık için iki kullanım alternatifi söz konusudur. Varlık ya sadece birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde ya da bu işlerle birlikte olmak üzere bir başka işte kullanılmalıdır.</p> <p>3) Dağıtım gün esasına göre yapılmalıdır.</p>

	<p>Burada sözü edilen kullanılma ifadesi, varlığın işletme faaliyetlerinde fiili olarak kullanılması anlamına gelmez. Varlığın kullanıma hazır olması kullanılıyor olması demektir.</p> <p>Diğer taraftan, 41. maddede; amortisman ayrılan söz konusu varlıkların yıl içinde kullanılmadıkları günlere karşılık gelen amortismanların giderleştirilmesi için herhangi bir engel bulunmamaktadır.</p> <p>G.V.K.'nın 43. maddesinin 3. fıkrasında; tesisat, makine ve ulaştırma araçları gibi sabit kıymetlerin amortisman dağıtımında anahtar olarak varlığın işte kullanıldığı gün sayısı esas alınmaktadır. Bunların dışında kalan büro makineleri, mefruşat, mobilya gibi varlıkların amortismanlarının genel giderler altında izlenmesine ve burada biriken tutarın dağıtımını için istihkak, satış ya da hasılat tutarı dağıtım anahtarı olarak kullanılır.</p>
--	---

2.2.6. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA AMORTİSMAN

K.V.K. da G.V.K'na benzer şekilde, amortismanları bir gider unsuru olması açısından ele almakta ve kurum kazançlarının tespitinde matrahtan indirilebilecek giderler arasında kabul etmektedir. 5422 Sayılı K.V.K., amortismanları “İndirilecek Giderler” başlıklı 14’üncü maddesinde ve “Servet Değeri” başlıklı 33’üncü maddesinde ele almıştır.

5520 Sayılı Yeni K.V.K.’nda ise amortismanlar “Diğer İndirimler” başlıklı 10’uncu maddesinde, “Kabul Edilmeyen İndirimler” başlıklı 11’inci maddesinde, “Tasfiye” başlıklı 17’inci maddesinde ve “Birleşme” başlıklı Geçici 5’inci maddesinde ele almıştır.

5422 Sayılı K.V.K., “İndirilecek Giderler” başlıklı 14’üncü maddesinde; işletmelerin ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazançlarını tespit ederken, aktifleştirilmiş olması şartıyla, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin V.U.K.’na göre ayrılmış amortismanlarını vergi matrahlarından indirilebileceklerini hüküm altına almıştır.

Diğer taraftan, “Servet Değeri” başlıklı 33’üncü maddede; tasfiye döneminin başındaki bir işletmenin servet değerinin kurumun tasfiye dönemi başındaki bilançosunda görülen öz sermayesi olduğu, tasfiyenin bir yıldan fazla sürmesi halinde ise takip eden tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir evvelki dönemin son bilançosunda görülen servet değeri olduğu hükmü yer almaktadır. Sözü edilen servet değerinin hesaplanmasında ise V.U.K.’na göre ayrılmış her türlü amortismanın sermayeye dahil edilmesi gerekmektedir.

Tablo 12: Kurumlar Vergisi Kanununda Amortismanlara İlişkin Yapılan Açıklamalara Dair Özet Tablo⁵⁴

AÇIKLAMA	KURUMLAR VERGİ KANUNU
Amortisman Kavramı	K.V.K. da G.V.K.'na benzer şekilde, amortismanları gider unsuru olması açısından ele almakta ve kurum kazançlarının tespitinde matrahtan indirilecek giderler arasında kabul etmektedir.
Amortisman Konusu	K.V.K., amortismanları "İndirilecek Giderler" başlıklı 14. maddesinde ve "Servet Değeri" başlıklı 33. maddesinde ele almıştır.
Amortisman Ayrılmasının Şartları	K.V.K., "İndirilecek Giderler" başlıklı 14. maddesinde; işletmelerin ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazançlarını tespit ederken, aktifleştirilmiş olması şartıyla, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin V.U.K.'na gör ayrılmış amortismanlarını vergi matrahlarından indirilebileceklerini hüküm altına almıştır.
Amortisman Ayrılmasının Şartları	Diğer taraftan, "Servet Değeri" başlıklı 33. maddede; tasfiye döneminin başındaki bir işletmenin servet değerinin, kurumun tasfiye dönemi başındaki bilançosunda görülen öz sermayesi olduğu, tasfiyenin bir yıldan fazla sürmesi halinde ise takip eden tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir evvelki dönemin son bilançosunda görülen servet değeri olduğu hükmü yer almaktadır. Sözü edilen servet değerinin hesaplanmasında ise V.U.K.'na göre ayrılmış her türlü amortismanın sermayeye dahil edilmesi gerekmektedir.

⁵⁴ Tarafımdan geliştirilmiştir.

2.3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE AMORTİSMANLAR

Daha önceki bölümlerde ayrıntılı olarak ele alınan Türk Vergi Sisteminde amortisman konusu, bu bölümde Vergi Usul Kanunu'nda yürürlükte olan yasal düzenlemeler ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan genel açıklamaları olmak üzere iki ana başlık altında incelenmiştir.

2.3.1. Yürürlükte Olan Yasal Düzenlemeler

Amortismanlara ilişkin tüm yasal düzenlemelerin yapıldığı ve yürürlükte olan 313 ile 330. maddeleri arasındaki yasal hükümlerin tam metinleri ve 5024 Sayılı Kanunla ilgili olarak çıkarılan 333 ve 339 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği aşağıdaki gibidir.

Vergi Usul Kanunu'nda amortisman konusu üç bölüm halinde açıklanmıştır. Birinci bölümde “Mevcutlarda Amortisman”, ikinci bölümde, “Alacaklarda ve Sermayede Amortisman” ve üçüncü bölümde ise “Özel Haller” başlıkları altında açıklama yapılmıştır.

333 ve 339 Seri No.lu V.U.K. Genel Tebliği ile de amortisman oranları son şeklini almış ve yürürlük tarihi ve öncesi hakkında açıklamalar yapılmıştır.

2.3.1.1. Mevcutlarda Amortisman

Bu bölümde, işletmelerde kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan varlıkların amortisman konusu ele alınmıştır.

2.3.1.1.1. Amortisman Mevzuu

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve

sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.⁵⁵

İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamazlar.⁵⁶

Değeri 50.000.000.- lirayı⁵⁷ aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000.- lirayı⁵⁸ aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.⁵⁹

2.3.1.1.2. Arazide Amortisman

Boş arazi ve boş arsalar amortisman tabi değildir. Ancak:

1. Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;
2. İşletmede inşa edilmiş olan her nev'i yollar ve haklar; amortisman tabi tutulur.⁶⁰

⁵⁵ Vergi Usul Kanunu Madde 313

⁵⁶ 4369 sayılı Kanununun 8 inci maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük:29.7.1998

⁵⁷ Bu tutar 393 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2010'dan itibaren 680,00 TL olarak tespit edilmiştir.

⁵⁸ Bu tutar 393 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2010'dan itibaren 680,00 TL olarak tespit edilmiştir.

⁵⁹ 2365 sayılı Kanununun 54'üncü maddesiyle eklenen fıkra. (4369 sayılı Kanununun 19 uncu maddesiyle değişik 414'üncü madde hükmüyle belirlenen tutar, Yürürlük: 29.7.1998)

⁶⁰ Vergi Usul Kanunu Madde 314

2.3.1.1.3. Normal Amortisman

Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.⁶¹

2.3.1.1.4. Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.⁶²

Bu usulün tatbikinde;

1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tanzili suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.⁶³

2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı⁶⁴ % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

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

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

⁶¹ Vergi Usul Kanunu Madde 315 (5024 Sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değişen madde: Yürürlük;01.01.2004)

⁶² Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 315 (205 sayılı Kanunun 19'uncü maddesiyle eklenen madde)

⁶³ 5024 Sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle eklenen hüküm:Yürürlük;01.01.2004

⁶⁴ Bu usulde uygulanacak amortisman oranı 5228 sayılı Kanunun 59/1-d maddesiyle değişmiş ve 31.07.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

2.3.1.1.5. Madenlerde Amortisman

İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri gözönünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.⁶⁵

2.3.1.1.6. Fevkalade Amortisman

Amortismanına tabi olup:

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

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır.⁶⁶

2.3.1.1.7. Amortisman Nispetlerinin İtibar Tarihi

Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan amortisman nispetleri ilanların yapıldığı, ayrı ayrı tespit edilen nispetlerin ilgililerin müracaatta bulunduğu hesap döneminden muteberdir.⁶⁷

Maliye Bakanlığı tespit ve ilan ettiği amortisman nispetlerini gerektiğinde değiştirmeye ve amortismanlarla ilgili hususları tespite yetkilidir.⁶⁸

⁶⁵ Vergi Usul Kanunu Madde 316.

⁶⁶ Vergi Usul Kanunu Madde 317.

⁶⁷ Vergi Usul Kanunu Madde 318.

2.3.1.1.8. Amortisman Uygulama Süresi

Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar.⁶⁹ Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.

Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

Amortisman usulünü seçme bakımından amortisman süresi⁷⁰;

1. İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir.

2. Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu usulden dönülemez.

3. Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eski bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirim yapıldığı beyannamenin taalluk ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.

⁶⁸ 2791 Sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle değişen fıkra.

⁶⁹ Amortisman uygulama süresi, süre bakımından Vergi Usul Kanunu'nun 320. Maddesi ile belirlenmiştir. Amortisman usulünü seçme bakımından uygulama süresi ise için Mükerrer 320. Madde eklenmiştir.

⁷⁰ Amortisman uygulama süresine, 205 Sayılı Kanunun 20'nci maddesi ile Vergi Usul Kanununa eklenen Mükerrer 320'nci Madde ile amortisman usulünü seçme bakımından amortisman uygulama süresi eklenmiştir.

2.3.1.1.9. Amortisman Hesapları

Bu bölüm gereğince hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması caizdir.⁷¹

2.3.1.2. Alacaklarda Ve Sermayede Amortisman

2.3.1.2.1. Değersiz Alacaklar

Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır.⁷²

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.

2.3.1.2.2. Şüpheli Alacaklar

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
 2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;
- şüpheli alacak sayılır.⁷³

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

⁷¹ Vergi Usul Kanunu Madde 321.

⁷² Vergi Usul Kanunu Madde 322.

⁷³ Şüpheli Alacaklar Vergi Usul Kanununun 323. Maddesinde belirlenmiştir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.

2.3.1.2.3. Vazgeçilen Alacaklar

Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur.⁷⁴

Vazgeçilen alacaklar hem alacaklı hem de borçlu açısından değerlendirilmiş olup konu ile ilgili örnek aşağıdaki gibidir.

ÖRNEK 1 : (A) işletmesi (X) işletmesine kredili (kısa vadeli) olarak 04.03.2006 tarihinde satmış olduğu mal karşılığı olan 4.000 TL tutarındaki alacağından borçlunun “konkordato” için İcra Tetkik Merciiine başvurusunun Ticaret Mahkemesince 25.11.2006 tarihinde kabul edilmesi sonucunda % 50 oranında vazgeçiyor. (KDV dikkate alınmamıştır.)

Bu durumda; alacaklının yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

⁷⁴ Vergi Usul Kanunu Madde 324.

Mal satışı kaydı

	04/03/2006	
120 Alıcılar	4.000	
600 Yurtiçi Satışlar		4.000
	//	

Alacaktan konkordato sonucu vazgeçilmesi sonucu yapılacak kayıt

	25/11/2006	
127 Diğer Ticari Alacaklar	2.000	
120 Alıcılar		2.000
	25/11/2006	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	2.000	
127 Diğer Ticari Alacaklar		2.000
	//	

Görüleceği üzere; vazgeçilen alacak, (689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar 2.000) kaydı nedeniyle işletmenin hasılatında azalmaya yol açmıştır.

ÖRNEK 2 : Önceki örneğimizi borçlu açısından ele alarak muhasebe kayıtlarını yapalım. Borçlu işletme 2007, 2008 ve 2009 yıllarında sırasıyla 400 TL, 500 TL ve 600 TL zarar etmiştir.

Mal alışının kaydı

	04/03/2006	
153 Ticari Mallar Hs	4.000	
320 Satıcılar Hs		4.000
	//	

Alacaktan vazgeçilmesi sonucu yapılacak kayıt

_____ 25/11/2006 _____	
320 Satıcılar Hs	2.000
549 Özel Fonlar Hs	2.000
549 01 Vazgeçilen Alacaklar Karşılığı	
_____ // _____	

Borçlu işletme açısından alacaktan vazgeçilen yılı takip eden üç yılda her yıl yapılacak muhasebe kayıtları, aşağıdaki gibi olacaktır:

Üç yıllık bekleme süresinin

Birinci yılı:

_____ 31/12/2007 _____	
549 Özel Fonlar Hs	400
549 01 Vazgeçilen Alacaklar Karşılığı	
690 Dönem Kârı veya Zararı Hs	400
_____ // _____	

İkinci yıl

_____ 31/12/2008 _____	
549 Özel Fonlar Hs	500
549 01 Vazgeçilen Alacaklar Karşılığı	
690 Dönem Kârı veya Zararı Hs	500
_____ // _____	

Üçüncü yıl

_____ 31/12/2009 _____	
549 Özel Fonlar Hs	600
549 01 Vazgeçilen Alacaklar Karşılığı	
690 Dönem Kârı veya Zararı Hs	600
_____ // _____	

Borçlu işletme üçüncü yıldan sonra 213 sayılı V.U.K. 324. maddesi gereğince zarar emiş olsa dahi 546 VAZGEÇİLEN ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABINDAKİ 500 TL (=2.000 - (400 + 500 + 600) baki değeri kâra aktaracaktır. Buna göre kâra aktarmaya ilişkin yapılacak muhasebe işlemi;

<hr/>	
549 Özel Fonlar Hs	500
01 Vazgeçilen Alacaklar	
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	500
<hr/>	
şeklinde olacaktır.	

Vazgeçilen alacaklar, borçlu açısından esas itibariyle olağan hasılat (=gelir) nev'inden değildir. Bu nedenle; vazgeçilen alacak, itfa edilirken 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabı alacalandırıldıktan sonra da 690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabına aktarılabilir.

2.3.1.2.4. Sermayenin İtfası

İmtiyazlı işletmelerde, tesisatın imtiyaz süresinden sonra, bedelsiz olarak devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikal etmesi imtiyazname gereğinden bulunduğu, imtiyaz mukavelenamesinde de sermayenin itfası için yıllık belli bir nisbet veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu nispet veya miktar üzerinden sermaye itfa olunur.⁷⁵

2.3.1.2.5. İlk Tesis ve Taazzuv Giderlerinin ve Peştamallıkların İtfası

Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştamallıklar mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur.⁷⁶

⁷⁵ Vergi Usul Kanunu Madde 325.

⁷⁶ Vergi Usul Kanunu Madde 326.

2.3.1.2.6. Özel Maliyet Bedellerinin İtfası

Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.⁷⁷

2.3.1.3. Özel Haller

2.3.1.3.1. Amortisman Tabi Malların Satılması

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.⁷⁸

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve trampa satış hükmündedir.

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

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup

⁷⁷ Vergi Usul Kanunu Madde 327.

⁷⁸ Vergi Usul Kanunu Madde 328.

edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

2.3.1.3.2. Amortismanına Tabi Malların Sigorta Tazminatı

Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrıyan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrıyan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur.⁷⁹

Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir.⁸⁰

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.⁸¹

2.3.1.3.3. Emtia Sigorta Tazminatı

Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde V.U.K.ua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır. İşletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminat hasılat kaydedilir.⁸²

⁷⁹ Vergi Usul Kanunu Madde 329.

⁸⁰ 2365 Sayılı Kanununun 57'nci maddesiyle eklenen fıkra.

⁸¹ 2365 Sayılı Kanununun 57'nci maddesiyle eklenen fıkra.

⁸² Vergi Usul Kanunu Madde 330.

2.3.1.4. 333 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

5024 sayılı Kanunla, amortisman uygulaması konusunda yapılan değişikliklere ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek görölmüştür.

2.3.1.4.1. 01/01/2004 Tarihinden Önce Aktife Giren İktisadi Kıymetler İçin Amortisman Uygulaması:

a) 01/01/2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler için 5024 sayılı Kanundan önce yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edilecektir. Ancak bu kıymetlerin amortisman ayrılmasına esas bedeli, 31/12/2003 tarihi itibarıyla yapılacak enflasyon düzeltmesinden sonraki değerleri olacaktır.

b) 31/12/2003 tarihinden sonra amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde bunların maliyet bedeli olarak, düzeltilmiş değerleri esas alınacaktır.

2.3.1.4.2. 31/12/2003 Tarihinden Sonra Aktife Giren Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler İçin Belirlenen Amortisman Oranları :

31/12/2003 tarihinden sonra iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı Kanunla değişen hükümlerine göre amortisman tabi tutulacaktır.

Ancak, 5024 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesindeki hükümden yararlanarak, 31.12.2003 tarihli bilançolarını 10 Mayıs 2004 tarihi yerine 10 Ağustos 2004 tarihine kadar düzeltme hakkından yararlananlar, 2004 yılının ilk geçici vergi döneminde beyan edecekleri vergi matrahlarını hesaplarırken, 01/01/2004-31/03/2004 tarihleri arasında iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetleri için Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesinin 5024 sayılı Kanunla değişmeden önceki hükümlerini dikkate alacaklardır.

Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesinde 5024 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle Bakanlığımızca belirleneceği belirtilmiştir.

Bu hükme istinaden Bakanlığımızca belirlenen oranlar, iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları yerler itibarıyla ekte gösterilmiştir. Mükellefler, 31/12/2003 tarihinden sonra iktisap edecekleri amortisman tabi kıymetlerin amortisman oranını ekli listeden bularak uygulayacaklardır.

Ekli listenin 1-6 bölümleri arasında genel sınıflamalar yapılmış ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları tespit edilmiştir. Listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibarı ile kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Mükellefler, uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacaklar, bu ayrımlarda bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edeceklerdir.

2.3.1.4.3. Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman Uygulaması :

5024 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun mükerrer 315 inci maddesinde yapılan değişiklikle; her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunacak ve enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilecektir. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanacak ve de bu sürenin son yılına devreden bakiye değerin, o yıl içinde tamamen yok edilmesi gerekecektir. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır.

2.3.1.4.4. Listelerde Bulunmayan İktisadi Kıymetler :

Listedeki herhangi bir sınıflamada yer almayan amortisman tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranları için mükelleflerin müracaatları üzerine Bakanlığımızca belirlenecek süre ve oranlar üzerinden amortisman ayrılacaktır.

2.3.1.5. 339 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

5024 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesinde yapılan değişiklikle, amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle Bakanlığımızca belirleneceği hükme bağlanmıştır. Bu hükme istinaden belirlenen oranlar, iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları yerler itibariyle 333 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listede gösterilmiş ve uygulamayla ilgili gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Ancak, Bakanlığımıza intikal eden olaylar nedeniyle aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur.

2.3.1.5.1. 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Ekindeki Listelerde Bulunmayan İktisadi Kıymetler İçin Belirlenen Amortisman Oranları

1/1/2004 tarihinden itibaren iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve dolayısıyla amortisman oranları, mükellefler tarafından 333 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listeden bulunmak suretiyle amortisman uygulaması yapılmaktadır. Listede bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı Kanunla değişik 315 inci maddesinin verdiği yetkiye istinaden Bakanlığımızca belirlenerek, 333 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listenin ilgili bölümlerine yerleştirilmek üzere bu tebliğ ekinde yayımlanmaktadır. Bu listede, 333 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listede yer almayan

amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yeni bölümler açılmış, bunların faydalı ömürleri de tespit edilerek bu tebliğ ekinde gösterilmiştir.

2.3.1.5.2. Sektörel Ayrım ile 1-6 Bölümleri Arasında Yer Alan Genel Sınıflama Arasındaki İlişki

333 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 1-6 bölümleri arasındaki sınıflamalar, tüm mükellefler için ortak hükümler içermekte ve bu iktisadi kıymetler genel olarak tüm sektörlerde ana faaliyete ilişkin aşamaların dışında kullanılan iktisadi kıymetlerden oluşmaktadırlar. Sektörel sınıflamalarda yer alan iktisadi kıymetler ise mükelleflerin faaliyet konuları dikkate alınarak tespit edilen ve bizzat üretim, imalat, hizmet vb. aşamalarda kullanılan iktisadi kıymetlerdir. Böylece, mükellefler öncelikle faaliyette buldukları sektörü tespit ederek hangi iktisadi kıymetin hangi sınıflamaya dahil olduğunu belirleyeceklerdir. İlgili sektörde **ismen belirtilmeyen** ancak 1-6 bölümleri arasında yer alan iktisadi kıymetler ise 1-6 bölümünde gösterilmiş olan faydalı ömürleri üzerinden amortismanına tabi tutulacaklardır.

Sektörel sınıflamada ismen belirtilmeyen iktisadi kıymetlerin 1-6 arasındaki sınıflardan herhangi birinde yer alması durumunda öncelikle 1-6 arasında yer alan amortisman oranları üzerinden amortismanına tabi tutulmaları gerekmektedir.

Örneğin, madencilik sektöründe kullanılan bir kamyon madencilik sektörüne ilişkin **(8) numaralı** sektörel sınıflamada ismen yer almamaktadır. Ancak, bu sektörde kullanılan kamyon "**6.Taşıma Araçları**" genel sınıflamasında yer aldığından dolayı madencilik sektörüne ilişkin faydalı ömür (10 yıl) üzerinden değil **6. numaralı** sınıflamadaki faydalı ömürler (Hafif Kamyonlar 4 yıl veya Ağır Yük Kamyonları 5 yıl) üzerinden amortismanına tabi tutulacaktır.

2.3.1.5.3. 2004 Yılıın Geçici Vergi Dönemlerinde Amortisman Uygulaması

5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla değişen 5024 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesindeki hükümden yararlanarak, 31/12/2003 tarihli bilançolarını en geç 2004 yılının dördüncü geçici vergi dönemi beyannamesinin son verilme tarihi olan 10 Şubat 2005 tarihine kadar düzeltme hakkından yararlananlar, 2004 yılı içindeki geçici vergi dönemlerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını hesaplariken, 01/01/2004-31/12/2004 tarihleri arasında iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetleri için Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesinin 5024 sayılı Kanunla değişmeden önceki hükümlerini dikkate alacaklardır.

2.3.1.5.4. Birden Fazla Sektörel Sınıflamada Yer Alan İktisadi Kıymetler

333 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve bu tebliğe ekli listede yer alan ve birden fazla sektöre ilişkin işlerde kullanılan veya birden fazla ürünün imalatında yada üretiminde kullanılan iktisadi kıymetler için söz konusu tebliğlerle tespit edilen en yüksek faydalı ömre ve en düşük amortisman oranına sahip olan sektöre ait faydalı ömür ve amortisman oranı üzerinden amortisman uygulaması yapılacaktır.

2.3.2. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Açıklamalar Çerçevesinde Türk Vergi Sisteminde Amortismanlar

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan genel çerçevesiyle, Türk Vergi Sistemi yönünden amortismanları, iki temel bölüm içerisinde ele almak doğru olur. Buna göre amortismanlar;

1- İşletme Mevcutları Yönünden Amortismanlar,

2- Alacaklar ve Sermayede Amortismanlar,

olmak üzere iki gruba ayrılırlar. Ancak yapılan bu sınıflandırmanın, amortisman kavramının geniş tanımı esas alınarak yapıldığı gözden kaçmamaktadır.

2.3.2.1. İşletme Mevcutları Yönünden Amortismanlar

Vergi Usul Kanunu'nun "Değerleme" başlıklı üçüncü kitabının "Amortismanlar" başlıklı üçüncü kısmının birinci bölümü "Mevcutlarda Amortisman" başlığını taşımaktadır. Bu bölüm işletmelerin aktiflerinde yer alan amortismanına tabi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile madenlerde amortisman konularında esas alınacak usul ve esaslara ilişkin açıklamaları ihtiva etmektedir. Bu bölüm içerisinde ele alınan amortismanına tabi varlıklar, bilançoda yer alması gereken ve "gerçek aktif kalemleri" olarak adlandırılan duran varlıklardır.⁸³

Yine, Kanun'un 313. Maddesinde amortisman hesabına esas teşkil edecek değerler konusunda "Değerleme" başlıklı üçüncü kitabın birinci kısmında yer verilen ölçülere göre amortismanına tabi duran varlıkların kural olarak "maliyet bedeli"yle değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Aynı Kanun'un 262. maddesinde, bir varlığın edinilmesine veya değerinin artırılmasına ilişkin olarak yapılan ödemelerle, bunlarla birinci dereceden ilgisi kurulabilecek her nevi giderlerin varlıkların maliyet bedelini oluşturacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca, makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj

⁸³ KAYNAK Harun, a.g.e., S.152

giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından kaynaklanan ve/veya arsasının bina yapımına müsait hale getirilmesi amacıyla katlanılan giderler, bu varlıkların maliyet bedeli içerisinde değerlendirilecek ve amortisman matrahına ilave edilecektir. Ancak, noter ve mahkeme giderleri, ilgili kurum veya kuruluşlarca değer tespit ve takdiri amacıyla yapılan giderler, komisyon ve aracılık giderleri ile Emlak Alım ve Taşıt Alım Vergilerinin maliyet bedeline dahil edilmeleri konusunda seçimlik bir hak bulunmaktadır. Bu giderler istenilirse doğrudan gider olarak dikkate alınabilecektir.⁸⁴

Yine Kanun'da, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen makine, tesisat ve taşıtlar gibi duran varlıkları genişletmek veya değerini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderlerin, söz konusu varlıkların maliyet bedeline dahil edilmek suretiyle amortismanına konu edilmeleri gerekmektedir. Aynı bölümde, bir geminin elde edildiği tarihteki süratini fazlalaştırmak, motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir unsurun eklenmesi için yapılan giderlerin maliyet bedeline eklenecek, dolayısıyla amortisman yoluyla itfa edilecek nevideki giderlerden olduğu belirtilmek suretiyle konu örneklendirilmektedir.⁸⁵

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde, gayrimenkul, alet, edevat, mefruşat, demirbaş, sinema filmleri ile şerefîyeler gibi amortismanına konu olacak varlıklar arasında gayrimenkul gibi değerlendirilen;

- Gayrimenkullerin tamamlayıcı parçaları ve eklentileri,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar,

aynı çerçevede amortismanına konu edilecektir.

⁸⁴ Vergi Usul Kanunu Madde 270

⁸⁵ Vergi Usul Kanunu Madde 272

Aynı maddenin son fıkrasında; şerefiyeler ile işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlardan değeri 50.000.000 liraya⁸⁶ kadar olanlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun amortisman müessesesine karşı ilgisi, amortismanların bir gider çeşidi olarak kabul edilmeleridir. Gerçekten Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde ismen telaffuz edilen gelir türlerinden bir fiziksel sermayeye dayananların her birine ait bölümlerde, kazancın tespiti yönünden amortismanların gider olarak dikkate alınacakları belirtilmiştir.⁸⁷

2.3.2.1.1. Amortisman Konusu Olan Duran Varlıklar

Önceki bölümlerde de açıklandığı üzere, amortismanına tabi duran varlıklar Vergi Usul Kanunu'nun 313. ve 314. maddelerinde belirlenmiştir. Buna göre;

- Gayrimenkuller,
 - Gayrimenkullerin tamamlayıcı parçaları ve eklentileri,
 - Tesisat ve makineler,
 - Gemiler ve diğer taşıtlar,
 - Gayrimaddi haklar,
 - Aletler,
 - Edevatlar,
 - Mefruşatlar,
 - Demirbaş eşyalar,
 - Sinema filmleri,
 - Tarımsal alanlarda oluşturulan meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım işletmeleri,
 - İşletmeler içerisinde inşa edilen yollar ve harklar,
- amortismanına tabi duran varlıklar arasında sayılmıştır.

⁸⁶ Bu tutar 393 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2010'dan itibaren 680,00 TL olarak tespit edilmiştir.

⁸⁷ KAYNAK Harun, a.g.e., S.155

2.3.2.1.2. Amortisman Ayırabilme Şartları

2.3.2.1.2.1. Varlığın İşletme Envanterine Kayıtlı Olması

Bir iktisadi kıymet için amortisman ayrılabilmesinin ilk şartı; iktisadi kıymetin işletmede kullanılmasıdır. İşletmede kullanmadan ne anlaşılması gerektiği kanunda açık olarak belirtilmemiştir.

Bazı yazarlar işletmeden kullanmanın iktisadi kıymetin işletmenin aktifinde kayıtlı olması ve bilfiil kullanılması anlamına geldiği görüşündedirler.⁸⁸

Vergiler Temyiz Komisyonunun bir kararında da, amortisman tabi İktisadi Kıymetler için amortisman uygulanmasının iktisadi kıymetin aktife girmesi ve işletmede kullanılmasına bağlı olduğu, bu şartların bir arada tahakkuk etmemesi halinde amortisman ayrılamayacağı görüşüne yer verilmiştir.⁸⁹

Hesap Uzmanları Danışma Komisyonunun 18.4.1988 Tarih ve 267 Yayın, 276/2 Genel Sıra Numaralı Kararında da belirtildiği üzere, kullanma şartı objektif bir kriter değildir. Bir iktisadi kıymetin kullanılıp kullanılmadığının ispatı da her zaman mümkün değildir.⁹⁰

Bu nedenlerden dolayı, bir iktisadi kıymetin amortisman tabi olması için,

- Kullanıma hazır olması ve
- Envantere dahil edilmiş olması yeterlidir.

İktisadi Kıymetler V.U.K. 189. maddesinde belirtilen şekillerden biri ile envantere dahil edilirler. Buna göre, üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden herhangi biri ile gösterilebilecektir.

- Envanter defterinin ayrı bir yerinde
- Özel bir amortisman defterinde

⁸⁸ Denetim Türkiye – Nexia, 09.01.2010 Makalesi.

⁸⁹ Denetim Türkiye – Nexia, 09.01.2010 Makalesi.

⁹⁰ Denetim Türkiye – Nexia, 09.01.2010 Makalesi.

- Amortisman listelerinde

Henüz inşaa safhasındaki gayrimenkuller ile montaj safhasındaki makine ve tesislerin envantere dahil edilmesi için inşaa ve montaj faaliyetinin tamamlanmış olması gerekmektedir.

Bu nedenle, inşaa halindeki gayri menkuller ile montaj safhasındaki makine ve tesislerin, inşaa ve montajının devam ettiği dönemlerde bu kıymetler için amortisman ayrılması söz konusu olamaz.

Sonuç olarak, işletmenin tasarrufunda ve envanterinde bulunan sabit kıymetler için amortisman ayrılabilir.

Sabit kıymetlerin işletmenin tasarrufunda ve envanterinde bulunması bu kıymetlerin mutlak surette işletme dahilinde bulunması gerektiği anlamına gelmez.

Örneğin, başkalarının gayrimenkulleri üzerine tesis olunan reklam panoları, fiilen işletme dahilinde olmamakla birlikte amortisman tabi tutulurlar. Aynı şekilde, işletme envanterine dahil bir gayrimenkulün kiraya verilmesi halinde de amortisman tabi tutulacaktır. (Dnş. 4. D. 6.4.1972 T. ve E.1971/5380, K.1972/2292 sayılı karar)

91

Bu konuda özellik taşıyan bir husus da mülkiyeti muhafaza kaydıyla satın alınan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin durumudur.

Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunun 10.8.1966 Tarih ve 145 Yayın 148/9 Genel Sıra Numaralı kararında; mülkiyeti muhafaza kaydıyla satılan kamyon ve benzeri araçlar ile diğer sabit kıymetlerle ilgili amortismanın, amortisman konusu kıymet hukuken henüz alıcının aktifine girmemiş olmakla birlikte alıcı tarafından ayrılacağı ifade edilmiştir.

⁹¹ Denetim Türkiye – Nexia, 09.01.2010 Makalesi

2.3.2.1.2.2. Varlığın İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılabilecek Nitelikte Olması

İşletmede bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan kıymetler dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır. İşletmede bir yıldan fazla kullanılması demek iktisadi kıymetin ömrünün 1 yıldan fazla olması anlamına gelir. Örneğin, işletme 31.12.2006 tarihinde iktisap ettiği bir iktisadi kıymet 1 ay sonra satabilir. Bu iktisadi kıymet işletmede 1 yıldan fazla kullanılmamakla birlikte, bir yıldan fazla kullanılabilecek nitelikte olduğu için 2006 sonunda amortismanına tabi tutulabilir.⁹²

2.3.2.1.2.3. Amortismanına Tabi Tutulacak İktisadi Kıymetin, Yıpranma, Aşınma veya Kıymetten Düşmeye Tabi Olması

İşletmede bir yıldan fazla kullanılacak nitelikte olmakla beraber, zamanla değerini kaybetmeyecek kıymetler amortisman konusuna girmezler. Örneğin, **boş arazi ve arsalar** için yıpranma, aşınma söz konusu olmadığı için amortismanına tabi tutulmamaktadırlar.⁹³

2.3.2.1.2.4. İktisadi Kıymetin Değerinin Belli Bir Tutarı Aşması

2010 takvim yılı içinde geçerli olmak üzere değeri 680,00 TL aşan kıymetler amortisman yoluyla itfa edilecektir. 2010 takvim yılında alınan ve değeri 680,00 TL'nin altında kalan iktisadi kıymetler ise ticari kazancın tespitinde doğrudan gider yazılabilir. Ancak, 680,00 TL'lik sınırın aşıp aşılmadığı tespit edilirken iktisadi bakımdan bütünlük arzeden kıymetler birlikte değerlendirilir.

⁹² TUĞLU Ali, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2007, Sayı:169

⁹³ TUĞLU Ali, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2007, Sayı:169

2.3.2.1.3. Amortismanına Tabi Değer Kavramı

Vergi mevzuatına göre varlıklar, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerine göre değerlendirilir. Değerlemeden kastedilen şey, vergi matrahlarının doğru olarak belirlenebilmesi yönünden varlıkların miktar ve değerlerinin tespit ve takdir edilmesidir.⁹⁴

Vergi Usul Kanunu'nun genel yapısı itibariyle, işletmeye dahil olan ve satın alma yoluyla edinilen amortismanına tabi duran varlıklar kural olarak maliyet bedeliyle değerlendirilir.⁹⁵ Benzer şekilde inşa veya imal yoluyla edinilen amortismanına tabi duran varlıklar da maliyet bedeliyle değerlemeye tabi tutulurlar.

Bununla birlikte, satın alınan, inşa veya imal edilen amortismanına tabi duran varlıkların edinilmelerinden sonra yapılan normal bakım, onarım ve temizleme giderleri gibi giderler varlığın maliyet bedeline eklenmeyerek doğrudan gider yazılırlar.

Normal bakım, onarım ve temizleme dışında, varlığın değerini artıran nitelikteki giderler ise, ilgili varlığın maliyet bedeline eklenmek suretiyle aktifleştirilirler. Bu suretle bu giderler ilgili varlıkla birlikte amortisman yoluyla itfa edileceklerdir.

Döviz cinsinden borçlanmak veya kredi kullanmak suretiyle satın alınan duran varlıklarla ilgili olarak, varlıkların aktifleştirildiği tarihten itibaren aynı hesap dönemi sonuna kadar tahakkuk eden (kesinleşen) faiz v.b. finansman giderlerinin (kur farkları dahil), varlıkların maliyet bedeline dahil edilmesi zorunludur.

Genel yasal çerçeveleri yukarıda açıklanan, amortismanına tabi duran varlıkların amortismanına tabi değerlerine ilişkin özellik arz eden bazı durumlar da mevcuttur. Bununla ilgili açıklamalar ilerleyen bölümde genel olarak açıklanacaktır.

⁹⁴ Vergi Usul Kanunu Madde 258

⁹⁵ Vergi Usul Kanunu Madde 269 ve 278

2.3.2.1.4. Amortisman Yöntemleri

Uluslar arası literatürde pek çok amortisman yöntemine rastlanmaktadır. Bu yöntemler konusunda ticari mevzuatımızın bir tercihi de yoktur. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nda, aktife alınan duran varlıkların amortismanı yönünden esas itibariyle, normal ve azalan bakiyeler olmak üzere iki temel yöntem kabul edilmiştir. Ayrıca, madenler için de özel bir amortisman usulü öngörülmüş; belli nedenlerle olağandışı yıpranma, aşınma veya değer kaybına uğrayan amortismana tabi varlıklarda da, “olağanüstü amortisman” uygulaması esası belirlenmiştir.⁹⁶ Aşağıda sırasıyla bu yöntemler üzerinde durulacaktır.

2.3.2.1.4.1. Normal Amortisman Yöntemi

Normal amortisman, amortismana tabi varlığın belirli bir süre içerisinde, her yıl, eşit tutarlarda itfa edilmesini ifade eder. Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesinde 5024 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle Bakanlığımızca belirleneceği belirtilmiş ve 333 Seri No.lu V.U.K. Genel Tebliği ekinde ve 339 Seri No.lu V.U.K. Genel Tebliği ekinde amortisman oranları listesi yayınlanmıştır.

2.3.2.1.4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Azalan bakiyeler yönteminde amortisman uygulaması, vergi sistemimize bir teşvik müessesesi olarak girmiştir. Daha önce de ifade edildiği üzere, duran varlıkların ilk yıllarında daha yüksek tutarlarda amortisman ayrılması ve bu şekilde ayrılacak amortismanların gider yazılmaları suretiyle, işletmelerin yatırımlarının başlangıç dönemlerinde ödeyecekleri verginin daha düşük olması ve bu yolla işletmeye finansal yönden belirli bir avantaj sağlanması bu yöntemin temel amacıdır.⁹⁷

⁹⁶ KAYNAK Harun, a.g.e. S.238

⁹⁷ KAYNAK Harun, a.g.e. S.244

Bu yöntem en geniş teşvik müessesesi olmakla birlikte, bu yöntemde amortisman uygulamalarına ilişkin bir takım kısıtlamalar da vardır. Bunlar;

- Azalan bakiyeler yönteminde amortisman yalnız, “bilanço esasında defter tutanlar” tarafından uygulanabilir.
- Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. Ancak, uygulanacak oran hiçbir zaman yüzde elliye geçemez.
- Normal amortisman yönteminde amortisman, duran varlığın başlangıçtaki maliyet bedeli üzerinden ayrılır. Azalan bakiyeler yönteminde ise, üzerinden amortisman ayrılacak değer her yıl değişir. Bu değer, maliyet bedelinden önceki yıllarda ayrılmış amortismanlar düşülmek suretiyle bulunur.
- Azalan bakiyeler yönteminde amortisman süresi normal amortisman süresi ile aynıdır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye, son yıl tamamen itfa edilir.

2.3.2.1.4.3. Madenlerde Amortisman

Madenler özel tükenmeye tâbi varlıklardır. Tükenmeye tâbi olan varlığın tutarı ya da başka bir anlatımla olası rezervin değerinin tespiti ile bu varlığa uygulanacak amortisman oranının belirlenmesi bazı özellikler arz etmektedir.⁹⁸

Vergi Usul Kanunu'nun 316'ncı maddesinde bu bağlamda özel bir düzenleme mevcuttur: “İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.”

Maliye ve Sanayi Bakanlıkları, bu nispetleri, genellikle şu esaslara göre belirlemektedir:

- 1-Olası rezerv dikkate alınır,

⁹⁸ GÜRBÜZ Cazim, Maden İşletmelerinde Amortisman Yöntemi ve Muhasebe Kayıtları, 01.10.2007 www.muhasabetr.com,

2-Maliyet ya da imtiyaz bedeli esas alınır.

Bu dediklerimizi sayısal bir örnekle açıklayalım:

Bir maden ocağının tahmini rezervi 300.000 ton, imtiyaz bedeli ise 150.000 TL'dir. Bu ocaktan 2009 yılı sonuna dek 5000 ton maden cevheri çıkarılmıştır.

Amortisman Oranı = 5.000 / 300.000 = 0,02

Ayrılacak Amortisman Tutarı= 150.000 X 0,02 = 3.000

Muhasebe Kayıtları:

-----/-----	
272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	150.000.-
100/101 Kasa/Banka	150.000
-----/-----	

796 Amortismanlar ve Tükenme Payları	3.000.-
278 Birikmiş Tükenme Payları	3.000.-
-----/-----	

Rezerv sıfırlandığında ise aşağıdaki kayıt yapılır:

-----/-----	
Birikmiş Tükenme Payları	150.000.-
272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	150.000
-----/-----	

2.3.2.1.4.4. Olağanüstü Amortisman

Amortisman uygulamasında özellik arz eden bir husus da; afet nedeniyle değerini tamamen veya kısmen kaybeden, yeni icatlar nedeniyle teknik verim ve kıymetleri düşen, cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma veya yıpranmaya maruz kalan; menkul ve gayrimenkuller ile hakların durumudur.⁹⁹

Vergi Usul Kanunu'nun 317'nci maddesi ile, bu gibi durumlarda mükelleflerin müracaatları üzerine, ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Fevkalade amortismanı gerekli kılan nedenler ise;

⁹⁹ Denetim Türkiye – Nexia, 09.01.2010, www.denetimturkey.com

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;

2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;

3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle, haklardır.

Ayrıca, tabi afete maruz kalan ve bu nedenle de fevkalade amortisman konusuna edilen iktisadi kıymetlerin sigortalı olması, fevkalade amortisman uygulamasına engel değildir. Bu durumda alınan sigorta tazminatının dönem gelirlerine eklenmesi gerekmektedir.

Fevkalade amortisman nispetlerinin uygulandığı dönemde, buna ek olarak diğer yöntemlere göre amortisman ayrılması mümkün değildir.

Daha önce ayrılmamış veya eksik ayrılmış amortismanların fevkalade amortisman yoluyla giderilmesi mümkün değildir.

2.3.2.2. Amortismanlar Konusunda Özellik Arz Eden Durumlar

Yukarıda yapılan açıklamalara çerçevesinde, amortismanlar konusunda özellik arz eden durumlar ortaya çıkmaktadır. Bu durumlara aşağıda kısaca değinilmiştir.

2.3.2.2.1. Amortisman Ayırmak İhtiyaridir

Aktife dahil olan iktisadi kıymetlerin amortisman tabi tutulması ihtiyaridir. Mükellefler isterlerse bir iktisadi kıymet için itfa süresinin herhangi bir yılında amortisman ayırmayabilir. Yine, bir iktisadi kıymet aktife alındıktan sonra itfa süresi boyunca amortisman tabi tutulmayabilir. Ancak mükellefler aktife aldıkları iktisadi kıymetlerin itfa süresinin tamamlanmasına birkaç yıl kalması durumunda amortisman

ayırmaya karar verilerse sadece kalan itfa süresi için amortisman ayrılır. Örneğin, faydalı ömrü 10 yıl olan bir iktisadi kıymetin aktife alındığı ve sonraki 5 yıl (toplam 6 yıl) amortismanına tabi tutulmamış olsun. 7 yılda bu iktisadi kıymet için amortisman ayırmaya karar verilerse sadece 7. yıl da dahil olmak üzere kalan 4 yıl için amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süre dikkate alınarak bu iktisadi kıymetin itfa süresi uzatılamaz.¹⁰⁰

2.3.2.2.2. Amortismanına Tabi Tutulacak İktisadi Kıymetin Yeni Olması Şartı Aranılmaz

Amortismanına tabi tutulması gereken iktisadi kıymetin yeni olması zorunlu değildir. İşletmeler kullanılmış olan iktisadi kıymetleri maliyet bedeli üzerinden normal şekilde, amortismanına tabi tutulabilirler.¹⁰¹

2.3.2.2.3. Satın Alınan Ancak Fiilen Kullanılmayan İktisadi Kıymetlerde Amortismanına Tabi Tutulabilir

Satın alınan, ancak fiilen kullanılmayan yedek makine ve tesisatın amortismanına tabi tutulabilmesi için fiilen kullanılması şartı aranılmaz. Bu kıymetlerin aktife kaydedilmesi ve kullanılmaya hazır halde bulundurulması şartı ile fiilen kullanılmaya da amortismanına tabi tutulması mümkündür.¹⁰²

2.3.2.2.4. Mülkiyeti Muhafaza Suretiyle Yapılan Satışlarda Amortisman Alıcı Tarafından Ayrılır

Mülkiyeti muhafaza kaydı ile yapılan satışlarda amortisman konusu kıymet hukuken henüz alıcının aktifine girmemiş olmamakla beraber, amortisman alıcı tarafından ayrılabilir.¹⁰³

¹⁰⁰ TUĞLU Ali, Amortismanlarda Özellik Arz Eden Durumlar, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2007, Sayı:169

¹⁰¹ TUĞLU Ali, a.g.e.

¹⁰² TUĞLU Ali, a.g.e.

¹⁰³ TUĞLU Ali, a.g.e.

2.3.2.2.5. Satın Alınan Ancak Kira Sözleşmesi İle Satıcının Tasarrufuna Bırakılan İktisadi Kıymet Üzerinden Amortisman Ayrılabilir

Satın alınan iktisadi kıymetin tasarruf hakkı satın alan işletmeye geçtiği için bu iktisadi kıymet, satın alınarak satana kiraya verilse dahi satın alan tarafından amortisman tabi tutulabilir. Bu duruma ilişkin Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun bu konudaki kararı "Satın alınan fakat yapılan kira sözleşmesi gereği satıcının tasarrufuna bırakılan makine ve tesisat üzerinden amortisman ayrılabilir. Çünkü makine ve tesisatın satın alma ile birlikte teslim alınmış, mülkiyet intikal ederek aktife girmiş ve envantere dahil olmuş, yapılan kira kontratı ile satıcıya teslim edilmiş olup kullanılmaya hazır haldedir." şeklindedir.¹⁰⁴

2.3.2.2.6. Satın Alınan İktisadi Kıymetin Maliyetinin Birkaç Aşamada Tamamlanması Halinde Amortisman Ayrılmasına Montajın Tamamlanmasından Sonra Başlanır

Satın alınan iktisadi kıymetin maliyetinin birkaç aşamada tamamlanması halinde, makine montajının tamamlandığı yıl kullanılmaya hazır hale geleceğinden montajın tamamlandığı yıl sonuna kadar oluşan diğer maliyet unsurlarının da alış bedeline eklenmesi suretiyle oluşan bedel üzerinden amortisman ayırmak gerekir.¹⁰⁵

2.3.2.2.7. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Amortismanlar, İlgili Kıymetin İşlerde Kullanıldıkları Günler Esas Alınarak Dağıtılır

Gelir Vergisi Kanunu'nun 43/3. maddesine göre, birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre

¹⁰⁴ TUĞLU Ali, a.g.e.

¹⁰⁵ TUĞLU Ali, a.g.e.

dağıtıma tabi tutulur. Kullanılmayıp boş kalan günler amortismanının müşterek genel gider olarak kabul edilmesi gerekmektedir.¹⁰⁶

2.3.2.2.8. Sanat Eseri Niteliğindeki Kıymetler İçin Amortisman Ayrılmaz

Ticari işletme bünyesinde yapılan bir giderin, vergi matrahından düşülecek bir gider olarak dikkate alınması için bu giderlerin ticari kazanç doğumuna katkıda bulunması gerekir. Eğer yapılan bir gider karşılığı bir iktisadi kıymet edinilmişse bu iktisadi kıymet birden fazla yılın gelirinin doğmasına katkıda bulunacak nitelikteyse bu gider amortisman olarak ilgili yıllara yayılmalıdır. Şahsi kanaatimize göre sanat eserleri teminine ilişkin yapılan giderler amortismanın mantığına ters düşmektedir. Çünkü, Sanat eserlerinin zaman içinde yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmekten çok değer kazanması olasılığı bulunduğundan bunların amortismanına konu edilmemesi gerekir. Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan ve amortisman oranlarının yer aldığı 333 ve 339 no.lu V.U.K. Genel Tebliğlerinde sanat eserleri ve tablolar için "faydalı ömür" süresi belirtilmemesi nedeniyle bu kıymetler için amortisman ayrılmayacağını idare tarafından zımnen kabul edilmiştir.

Ancak bu konuya ilişkin olan Danıştay 4. Dairesi, 10.04.1995 gün ve E:1994/3132, K:1995/1616 sayılı Kararı'nda tefriş ve düzenleme amacıyla işletmede bir yıldan fazla kullanılan tabloların diğer tüm iktisadi kıymetler kadar yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunduğu, tabloların ekonomik değerlerinin spekülatif olarak artırmanın bu gerçeği değiştirmeyeceği görüşü söz konusu iktisadi kıymetler için amortisman ayrılabilmesini kabul etmiştir.¹⁰⁷

¹⁰⁶ TUĞLU Ali, a.g.e.

¹⁰⁷ TUĞLU Ali, a.g.e.

2.3.2.2.9. Binalara Ait Arsaların Maliyeti Binaların Maliyet Bedeline Dahil Edilerek Amortismanına Tabi Tutulur

Vergi Usul Kanunu'na göre, arsalar aşınmaya tabi olmadığı için amortismanına tabi tutulmaz. Ancak, arsa üzerine yapılan binanın maliyetine arsanın bedeli de dahil edildiğinden V.U.K.'un 270. maddesine göre arsa dahil bina üzerinden amortisman ayrılır.¹⁰⁸

Konu ile ilgili olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.1.2009 tarih ve 3567 sayılı özelgesinde; "3194 sayılı İmar Kanunu'nun 18. maddesi düzenlemesi gereğince, belediye ve valiliklere imar planı içinde bulunan binalı, binasız arsa ve arazilerde mülk sahibinin/sahiplerinin muvafakati olmaksızın ve işleme konu arazi, arsanın düzenleme öncesindeki yüzölçümümüm %35'lik kısmını geçemeyecek şekilde, 'düzenleme ortaklık payı' adı altında imar planında değişiklik yapma ve re'sen tescil işlemleri yapma yetkisi tanınmıştır. Bu hüküm uyarınca 'düzenleme ortaklık payı' altında belirli bir kısmı belediyeye bırakılan arazinin sadece yüzölçümünde bir değişiklik olmakta, maliyet bedelinde herhangi bir değişiklik olmamaktadır. Diğer yandan, VUK'un 313. ve 314. maddelerinde genel olarak gayrimenkullerin değerinin amortisman ayırmak suretiyle itfa edileceği, boş arazi ve arsaların ise amortismanına tabi tutulamayacağı düzenlenmiştir. Bu hüküm ve açıklamalar gereğince, işyeri inşa etmek için iktisap edilen arazinin bir kısmının belediyeye bırakılacak yeşil alan olarak belirlenmiş olması halinde, belediye kullanımına terk edilen arazinin maliyet bedelinin VUK'un değerlendirme hükümlerine göre tespit edilmesi ve inşa edilen binaya isabet eden kısmının binanın maliyet bedeline dahil edilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekir." denilmektedir.¹⁰⁹

2.3.2.2.10. Duran Varlık Alımları İçin Ödenen Faiz ve Kur Farklarının Durumu

Maliye Bakanlığı 163 no.lu V.U.K. Genel Tebliği ile; sabit kıymet aktife alındıktan sonra ödenen kredi faiz giderleri ve kur farklarının aktifleştirilmesi veya

¹⁰⁸ TUĞLU Ali, a.g.e.

¹⁰⁹ Gelir İadesi Başkanlığı Özelgeler / Amortismanlar, Bilanço Dergisi, Eylül 2009, Sayı:118 S:100

doğrudan gider yazılması konusunda mükelleflere ihtiyarilik tanımıştır. Ancak söz konusu iktisadi kıymetlerin aktife girdikleri yıl sonuna kadar oluşan kredi faizi ve kur farklarının maliyet bedeline ilave edilerek amortismanına tabi tutulması gerekir.¹¹⁰

2.3.2.2.11. Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılması

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde, satış bedeli ile satılan iktisadi kıymetin envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kâr ve zarar hesabına geçilerek dönem kazancının tespitinde dikkate alınır. İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler ile serbest meslek kazanç sahipleri, iktisadi kıymet satışından elde ettikleri kâr ya da zararı, defterlerine hasılat ya da gider kaydederler. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin devri veya trampa edilmesi de satış gibi değerlendirilecektir.

İktisadi kıymetin satışından doğan kâr veya zararın hesabında satılan iktisadi kıymetin envanter defterinde kayıtlı değeri ayrılan amortismanlar düşüldükten sonraki kalan meblağ olarak yukarıda belirtilen hesaplamada dikkate alınır. Bu şekilde hesaplanan fark, işletme hesabına göre defter tutanlarla serbest meslek kazanç defteri tutanlar tarafından hasılat veya gider kaydedilir.

5228 sayılı Kanun'un 11. maddesi ile V.U.K.'un geçici 25. maddesine eklenen (I) bendi ile amortismanına tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmektedir.¹¹¹

2.3.2.2.12. İlgili Olduğu Yılda Gider Yazılmayan Amortisman Tutarı Sonraki Yıllarda Gider Olarak Dikkate Alınmaz

V.U.K.'un 320. maddesi hükmüne göre; “Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir şekilde yapılmasından dolayı

¹¹⁰ TUĞLU Ali, a.g.e.

¹¹¹ TUĞLU Ali, a.g.e.

amortisman süresi uzatılamaz.” Bu hüküm çerçevesinde 333 ve 339 no.lu V.U.K. Genel Tebliğlerinde yer alan oranlardan daha az oranda amortisman ayırmak suretiyle amortisman süresinin uzatılması mümkün bulunmamaktadır. Uzatıldığı takdirde bu yıllara isabet eden amortismanlar vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.¹¹²

2.3.2.2.13. Bilgisayar Programlarında Amortisman

Bilgisayar programları Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde belirtilen tutarı geçmesi durumunda doğrudan gider yazılmayıp amortisman yoluyla yok edilir. Amortisman uygulaması açısından bilgisayar programlarını, işletim sistemleri ve uygulama programları olarak ayrı ayrı incelemek gerekmektedir. İşletim sistemleri, bilgisayarın kullanılması için mutlaka bulunması gereken ve genellikle bilgisayarla birlikte satılan programlardır. Bu programların bilgisayarla birlikte amortismanına tabi tutulması kabul edilmektedir.

Uygulama programları bilgisayarın kullanımına bağlı olarak çeşitli fonksiyonları yapabilecek programlar olup, bilgisayarları kullanabilmek için bu programlar zorunlu değildir. Bu nedenle bu programların bilgisayarlardan ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Uygulama programlarının gayrimaddi hak olarak amortismanına tabi tutulması gerekir.¹¹³

2.3.2.2.14. Reklam Panoları

Başka şahıslar adına kayıtlı arsa ve araziler üzerine inşa ettirilen reklam panoları envantere kayıtlı olmaları şartıyla maliyet bedeli üzerinden amortismanına tabi tutulur. Reklam panoları bir defada gider yazılamaz.¹¹⁴

¹¹² TUĞLU Ali, a.g.e.

¹¹³ TUĞLU Ali, a.g.e.

¹¹⁴ TUĞLU Ali, a.g.e.

2.3.2.2.15. Değer Artıran ve İktisadi Ömrü Uzatan Giderler

Değer artıran giderler bağlı olduğu iktisadi kıymetin kalan amortisman süresi boyunca amortismanına tabi tutulurlar. Bu durumda son yıl amortismanına tabi tutulamayan kısım defaten gider yazılmalıdır.

İktisadi kıymetin ilk alındığı sıradaki beklenen ömrünü uzatmak amacıyla yapılan giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak iktisadi kıymet için belirlenen oran ve süreye göre amortismanına tabi tutulur.¹¹⁵

2.3.2.2.16. Hesap Döneminin Değişmesi Halinde Amortisman Hesaplaması

Normal hesap döneminden özel hesap dönemine veya özel hesap döneminden normal hesap dönemine geçişte, oniki aydan daha az bir hesap dönemi ortaya çıkar. Bu oniki aydan daha kısa hesap dönemi için kıst amortisman hesaplanması gerekir.¹¹⁶

2.3.2.2.17. Tasfiye, Devir, Birleşme ve Nevi Değişikliği Hallerinde Amortisman Hesaplaması

Tasfiye, devir, birleşme ve nevi değişikliği hallerinde, tasfiye edilen, devredilen veya birleşen kurumda, hesap dönemi başından sayılan hallerle faaliyetin son bulunduğu tarihe kadar olan dönem için kıst amortisman hesaplanır.

Birleşme halinde birleşilen kurumda yeni bir iktisap gibi amortisman uygulamasına yeniden başlanır ve birleşilen hesap döneminde tam amortisman ayrılır. Kurumlar Vergisi Kanunu'na uygun devir ve nevi değişikliği hallerinde ise

¹¹⁵ TUĞLU Ali, a.g.e.

¹¹⁶ TUĞLU Ali, a.g.e.

devralınan sabit kıymetler için amortisman uygulamasına kalınan yerden devam edilerek ilk hesap dönemi için kıst amortisman hesaplanır.¹¹⁷

Konu ile ilgili olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2.1.2006 tarih ve 22 sayılı özeldesinde; "Limitet şirketlerin nev'i değişimi ile anonim şirkete dönüşülmesi KVK hükümleri uyarınca devir hükmündedir. Bu hükümden hareketle, devir halinde, devrolunan limited şirket, devir tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminden devir tarihine kadar geçen süre için, devralan anonim şirket de devir tarihinden itibaren devir tarihinde içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar geçen süre için amortisman ayırabilir. Devir tarihinin 2.1.2006 tarihinde tescil edilmesi halinde ise kıst amortisman uygulanmaz, bu tarihin aşılması halinde istenirse kıst amortisman uygulanır." denilmektedir.¹¹⁸

2.3.2.2.18. Adi Ortaklıklarda Ortak Değişikliği Halinde Amortisman Hesaplaması

Adi ortaklıklarda ortak değişikliği hesap dönemini sona erdirir. Yani bir ortağın ortaklıktan ayrılması veya ortaklığa yeni ortak katılması durumunda hesap dönemi kesilip yeni bir hesap dönemi başlar. Ortak değişikliği nedeniyle hesap döneminin değişmesi durumunda kıst amortisman hesaplanır. Yani yıllık amortisman tutarı iki hesap dönemi itibariyle ayrılır.

Ortak değişikliğinin hesap dönemini kesmediği şahıs şirketlerinde yıllık amortisman uygulaması yapılır. Ortak değişikliğinin amortisman uygulamasına bir etkisi olmaz.¹¹⁹

¹¹⁷ TUĞLU Ali, a.g.e.

¹¹⁸ Gelir İadesi Başkanlığı Özelgeler / Amortismanlar, Bilanço Dergisi, Eylül 2009, Sayı:118 S:100

¹¹⁹ TUĞLU Ali, a.g.e.

2.3.2.2.19. Ferdi İşletme Sahibinin Ölümü Veya Şahıs Şirketlerinde Ortaklardan Birinin Ölümü Halinde Amortisman Hesaplaması

Hesap döneminin başladığı tarihten ölüm tarihine kadar olan dönem ölene ait bir hesap dönemini, mirasçıların faaliyete devam etmesi halinde ölüm tarihinden hesap dönemi sonuna kadar olan dönem ise ayrı bir hesap dönemini oluşturur. Ölümüne bağlı olarak kesilen hesap dönemi için kıst amortisman hesaplanır. Varislerin faaliyete devam etmesi durumunda yeni hesap dönemi için de aynı şekilde kıst amortisman uygulaması yapılır. Ferdi işletmede olduğu gibi, şahıs işletmesinde de ortaklardan birinin ölümü halinde de, ölüm tarihi itibarıyla faaliyet sonuçları tespit edilir. Bu durumda da kıst amortisman hesaplanması gerekir.¹²⁰

2.3.2.2.20. Kıst Amortisman Uygulaması

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler dışında kalan mükelleflerin satın aldıkları binek otomobilleri için kıst amortisman uygulanması zorunludur. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri için kıst amortisman uygulanması söz konusu değildir.

Binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Kıst amortisman uygulaması yalnızca işletmelerin aktifinde kayıtlı binek otomobillerine münhasır olup binek otomobilleri dışında kalan amortisman tabi diğer kıymetler için kıst amortisman uygulanması söz konusu değildir. Bu tür ATİK'ler için aktife alındıkları yılda tam amortisman ayrılacaktır.

¹²⁰ TUĞLU Ali, a.g.e.

Kıst amortisman uygulamasında, binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemine ilişkin amortisman tutarı, (Yıllık Amortisman x Kalan Ay Sayısı/12) formülüne göre hesaplanacaktır.

Hesaplama, binek otomobillerinin aktife girdiği ay kesri tam ay sayılacaktır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye kısım ise (1), son yılda ayrılacak amortisman tutarına ilave edilerek itfa edilecektir.¹²¹

2.3.2.2.21. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Sigorta Tazminatı

Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı, bunların değerinden fazla veya eksik olduğu takdirde aradaki fark kâr veya zarara yazılır. Hesaplama önceki yıllarda ayrılmış amortismanlar, iktisadi kıymetin kayıtlı değerinden düşülmek suretiyle dikkate alınır.

Sigorta tazminatı alınan iktisadi kıymet için ayrıca olağanüstü amortisman ayrılmadan sigortadan alınan tazminat ile iktisadi kıymetin net değerinin kıyaslanması sonucu bulunan tutar kâr-zarar hesabında gösterilebilecektir.¹²²

2.3.2.2.22. Normal Amortisman Usulünü Seçen Mükellefler Bu Yöntemi Değiştiremezler

Mükellefler normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinden herhangi birini uygulayarak amortisman ayrabilirler. Bir iktisadi kıymet üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra bu usulden dönülemez. Ancak, iktisadi kıymet üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra, bu usulden normal amortisman usulüne geçmek mümkündür.¹²³

¹²¹ TUĞLU Ali, a.g.e.

¹²² TUĞLU Ali, a.g.e.

¹²³ TUĞLU Ali, a.g.e.

2.3.2.2.23. Yap-İşlet-Devret Modelinde Amortisman Uygulaması

Bu tür sözleşmelerin özel hukuk sözleşmelerine tabi olmaları halinde, kurdukları tesisler (sözleşme süresi sonunda kiraya veren kişiye devredileceği için) özel maliyet bedeline ilişkin hükümlere göre itfa olunur. Sözleşme kamu hukuku hükümlerine göre düzenlenmiş ve model uygulayıcısına bir imtiyaz hakkı vermekte ise, bu takdirde uygulayıcı V.U.K.’un 325. maddesi uyarınca sermaye amortismanı hükümlerine tabi olur.¹²⁴

2.3.2.2.24. Kiralama Yoluyla Edinilen Kıymetlerde Amortisman

Mülkiyeti işletmeye ait olmayan kiralanmış iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayrılmaz. Kiralanmış iktisadi kıymetler için iktisadi kıymetin değerini artırıcı mahiyetteki harcamalar ise “aktifleştirilmek” suretiyle kira süresi içinde “özel maliyet bedeli” olarak amortismanına tabi tutulur.¹²⁵

2.3.2.2.25. Üst Hakkında Amortisman

Başkasının arazisi üzerine inşa edilen yol, ark ve benzeri tesisler üst hakkı olarak tesis edilir. Üst hakkı tesis edildiği için, inşa edilen tesis işletmenin envanterinde gösterileceğinden amortisman yoluyla itfa edilmelidir.¹²⁶

2.3.2.2.26. Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen İktisadi Kıymetlerde Amortisman

4842 sayılı Yasa ile Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 290. maddesine eklenen hüküm ile finansal kiralama işlemlerine konu olan iktisadi kıymetler ile sözleşmeden doğan hak, borç ve alacakların değerlemesine ilişkin esaslar Vergi Usul Kanunu’na dahil edilmiştir. Bu düzenleme ile finansal kiralamaya konu iktisadi kıymet

¹²⁴ TUĞLU Ali, a.g.e.

¹²⁵ TUĞLU Ali, a.g.e.

¹²⁶ TUĞLU Ali, a.g.e.

amortismanına tabi tutma hakkı kiracıya (finansal kiralama yoluyla iktisadi kıymet kiralayan) geçmiştir. Bu düzenlemeden sonra kiracı, finansal kiralama sözleşmesine göre borçlandığı kira bedelinin net bugünkü değerini (rayiç bedel net bugünkü değerden daha düşükse rayiç bedeli) hak olarak aktifleştirecek, hak olarak aktifleştirilen kısım amortisman yoluyla itfa edilecektir.¹²⁷

2.3.2.2.27. Asansör, Kalorifer, Su, Gaz, Elektrik Gibi Tesisatlarda Amortisman

Söz konusu tesisatların ömrü binanın ömründen daha kısa olması nedeniyle bunlara uygulanacak amortisman oranının binalara uygulanan amortisman oranı değil, bu kıymetler için belirtilen amortisman oranları uygulanmalıdır. Ancak, bunlardan özellikle elektrik tesisatı gibi tesisatların maliyeti ayrıca genel oranın olacağı yönündeki karar sayısı daha fazladır.

Binanın ilk yapılışı sırasında inşa edilen kalorifer, su, gaz, elektrik, telefon ve asansör gibi tesisatların binadan ayrı olarak amortismanına tabi tutulabileceği konusunda Danıştay'ın kararı bulunmaktadır. Yine Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tebliğ ekindeki tabloda yük asansörlerinde faydalı ömür 10 yıl olarak belirlenmiş ve bunların % 10 üzerinden amortismanına tabi tutulacağı belirtilmiştir. Yine söz konusu tabloda yemek asansörleri monşarjların faydalı ömrü 15 yıl olarak belirtilmiş olup bu iktisadi kıymetlerde de % 6,66 üzerinden amortismanına tabi tutulacaktır.¹²⁸

2.3.2.2.28. İlan Edilen Oranlardan Daha Düşük Oranlar Kullanılması

Bilindiği gibi yeni sistemde oranlar 333 sıra no.lu V.U.K. Tebliğ ile belirlenmiş, daha sonra bu Tebliğde 339 sıra no.lu Tebliğ ile değişiklikler yapılmıştır. Bu listelerde yazılı olan oranlar mutlak olarak kullanılması zorunlu olan oranlar mıdır? Başka bir deyişle bu oranların altında bir oran esas alınabilir mi?

¹²⁷ TUĞLU Ali, a.g.e.

¹²⁸ TUĞLU Ali, a.g.e.

Bu sorunun cevabı tartışmalıdır. İki farklı görüş vardır. Birinci görüşe yeni madde metni, Bakanlığın belirlediği oranların mutlaka uyulması zorunlu oranlar olduğunu teyit etmektedir. Çünkü maddede, “Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler.” denilmek suretiyle belirlenen oranların zorunlu olduğu açıkça ifade edilmiştir. Aksi olsaydı “edebilirler” şeklinde bir ifadeye yer verilmesi gerekirdi veya eski uygulamaya devam edilirdi.

Değişiklikten önceki metinde, bir üst sınır belirlendikten sonra mükelleflerin bunu aşmamak üzere serbestçe belirledikleri oranları kullanabilecekleri hükme bağlanmıştı. Yani serbesti kuralı esastı. Oysa yeni düzende idarece belirlenen oranların kullanılması esastır. İkinci görüş sahipleri ise, Tebliğlerle belirlenen oranların tavan mahiyeti arz ettiğini ileri sürmekte ve mükelleflerin bu oranları aşmamak şartıyla (daha düşük bir oranda) diledikleri bir oran üzerinden amortisman ayrılacaklarını savunmaktadırlar. Çünkü ilan edilen amortisman oranları sadece vergisel boyutludur. Ve hazine aleyhine olmayan bir tercih hakkını mükelleften esirgenmemesi gerekir. Mükelleflerin dilediklerinde Bakanlıkça belirlenen oranların daha altındaki oranlar üzerinden amortisman ayırmaya ihtiyaç duymalarının bir nedeni de yüksek amortisman yüzünden bilanço verilerine göre sermayelerini kaybetmiş duruma düşmekten ve münfesih hale gelmekten kurtulabilme çabasıdır. Kaldı ki sabit amortisman oranında ısrar edilmesi, ticari karın oluşumuna müdahale mahiyeti taşır.

Doğru olan ikinci görüş olmakla beraber, madde lafzından dolayı ikinci görüşe göre uygulama yapılmasının riskli olduğunu unutulmamalıdır. Eğer bu şekilde bir uygulama yapılacaksa da, ilan edilen itfa süresinden sonraki dönemlerde amortisman ayrılmaması gerekir. Yani, örneğin listelerde itfa süresi 5 yıl (amortisman oranı yüzde 20) olarak belirlenmiş bir iktisadi kıymetin 10 yılda yüzde 10 oranında itfa edilmeye başlanması halinde beşinci yıldan sonra amortisman ayrılmamasıdır. Bunun eleştirisi zordur. Çünkü eskiden olduğu gibi isteyen mükellef amortisman ayırmayabilir veya eksik ayırabilir. Ancak bu taktirde itfa süresi yine

eskiden olduğu gibi uzatılamaz. Yani ayrılmayan veya eksik ayrılan amortisman gideri sonraki dönemlerde telafi edilemez.

Bu konuda Maliye Bakanlığının tebliğ bazında görüş açıklamasına ihtiyaç vardır.

2.3.2.2.29. Kiralanmış Sabit Kıymetlerde Oran Tespiti

Bilindiği gibi kiraya verilmiş sabit kıymetlerin amortismanını, iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olan mal sahibi (kiraya veren) ayırır. Kiracı (finansal kiralamar hariç) kiraladığı sabit kıymetler üzerinden amortisman ayıramaz. Kiraya verilen sabit kıymetler açısından, sabit kıymetin sahibi olan firmanın faaliyet alanının mı, kiracının faaliyet alanını mı yoksa ilgili sabit kıymetin fiili kullanım alanını mı dikkate alınacağı tartışmalıdır. Bilindiği gibi, amortisman oranının belirlenmesinde, öncelikle ilgili sektör için ayrılmış özel bölüme bakılması, bu bölümde ismen belirtilmeyen sabit kıymetler içinse 1-6 ncı bölümdeki genel oranların dikkate alınması gereği vardır.

Aslında, oran tespitine, amortisman oranı belirlenmek istenen sabit kıymetin fiili kullanım alanının esas alınması gerekir. Çünkü V.U.K.'nun 3 üncü maddesi hükmü gereğince vergilemede fiili duruma itibar edilmesi zorunludur.

2.3.2.2.30. Özel Maliyet Bedellerinin İtfası

Bilindiği gibi özel maliyet bedeli kira süresine eşit yüzdelerle itfa edilir. (V.U.K. Md. 327) buna göre örneğin 20 yıllığına kiralanın şey için yapılan ve özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen harcama tutarının, 20 yılda eşit olarak itfa edilmesi gerekir. İzleyen yıllarda aktifleştirilen harcama bedelleri ise kalan kira süresi dikkate alınarak itfa olunur. Ancak özel maliyet bedeli olarak değerlendirilen iktisadi kıymet için amortisman listelerinde daha düşük bir itfa süresi belirlenmişse ne olur? Örneğin 20 yıllığına kiralanın yer için yapılan ve faydalı ömrü 10 yıl olan özel maliyet bedeli hangi sürede itfa edilecektir?

Bu durum, kanundaki “kira süresine göre eşit itfa edilme kuralı” faydalı ömrü kira süresinden uzun olan iktisadi kıymetler için geçerlidir. Bu örnekteki özel maliyet 10 yılda itfa edilmelidir. Çünkü faydalı ömrü geçen bir itfa süresi düşünülemez. Buna karşılık kira süresi 10 yıl olan bir arsa üzerinde inşa edilen özel maliyet bedeli niteliğindeki bina için süre 40 yıl olarak belirlenmişse, daha kısa olan kira süresi itfaya esas alınmalıdır. Kanundaki hükmü V.U.K. 3. Maddesi uyarınca böyle yorumlamak gerekir.

Konu ile ilgili olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 9.4.2009 tarih ve 11745 sayılı özelgesinde; "İntifa hakkının temini için yapılan harcamalar, 333 seri no'lu VUK Genel Tebliği'nin eki listenin 55. başlığı kapsamında değerlendirilerek, faydalı ömrü 15 yıl ve amortisman oranı %6,66 olarak amortisman tabi tutulur. Burada intifa hakkının belirli bir süreye bağlı olarak yapılmış olmasının bir önemi bulunmamaktadır. İntifa hakkı süresi daha uzun olsa da amortisman yoluyla itfa süresinin 15 yılı geçmesi mümkün değildir. Bununla beraber intifa hakkı süresinin 15 yıllık faydalı ömür süresinden daha kısa bir süre olması halinde, intifa hakkının temini için yapılan harcamaların hakkın geçerli olduğu süre içerisinde eşit yüzdeler halinde itfa olunur." denilmektedir.¹²⁹

2.3.2.2.31. Hakların İtfasında Kullanım Süresinin Dikkate Alınıp Alınmayacağı

Bilindiği gibi haklarda amortisman süresi 15 yıl (amortisman oranı yüzde 6,66) olarak belirlenmiştir. Ancak kullanım süresi 15 yıldan daha kısa olan haklarda itfa nasıl yapılacaktır? Kural olarak kullanım süresini aşan bir itfa düşünülemez. Kullanım süresini 15 yılı açtığı durumlarda 15 yılın esas alınması, kullanım süresi 15 yıldan daha kısa olan hakların ise kullanım süresi esas alınarak itfası gerekir. Aksine görüş, kullanım süresi boyunca yüzde 6,66 oranı esas alınarak amortisman ayrılmasının ve son yılda ise, itfa edilmemiş (kalan) kısmın tümünün itfasını gerektir, ki bunun anlamsızlığı ortadadır. Kazancın daha sağlıklı tespitini sağlaması bakımından da, kullanım süresine göre itfa daha mantıklıdır.

¹²⁹ Gelir İadesi Başkanlığı Özelgeler / Amortismanlar, Bilanço Dergisi, Eylül 2009, Sayı:118 S:100

2.3.2.2.32. İktisadi Kıymetin Birden Fazla Sektörel Sınıflamada Yer Alması veya Birden Fazla Ürünün İmalatında Kullanılması

İktisadi kıymetlerin birden fazla sektörel sınıflamada yer alması veya birden fazla ürünün imalatında kullanılması halinde hangi oranın esas alınacağı da önemli bir sorundur. Bu durumda mükellefin lehine sonuç veren oranların esas alınması gerektiği ortadadır. Çünkü belirsiz durumlarda mükellef lehine sonuç veren uygulamalara itibar edilmesi esastandır. Ancak Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir muktezada (23.2.2005 tarih ve 8586 sayılı) tamamen aksi yönde bir görüş belirterek, iktisadi kıymetlerin birden fazla sektörel sınıflamada yer alması veya birden fazla ürünün imalatında kullanılması halinde, tebliğlerden belirtilen en yüksek faydalı ömre ve en düşük amortisman oranına sahip olan sektöre ait faydalı ömür ve amortisman oranı üzerinden amortisman uygulaması yapılacağını açıklamıştır. Bu görüş hatalıdır. Öncelikle iktisadi kıymeti mükellefin hangi sektör de fiilen kullanıldığına önemli olduğunu belirtmek gerekir. Ayrıca makinenin birden fazla mamulün imalatında kullanılması halinde yoğun-hakim kullanımın hangi ürün için olduğu da önemlidir. Sonuç olarak da tereddüt halinde mükellef lehine olan orana itibar etmek gerektiği düşünülebilir. Bütün bunları yok sayarak en düşük orana itibar edilmesi gerektiğinin ileri sürülmesi hatalı bir yaklaşımdır.

2.3.2.2.33. AR-GE Giderlerinin Durumu

Bilindiği gibi AR-GE faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalardır. Bu faaliyet kapsamında yapılan harcamaların bir kısmı doğrudan gider yazılabilecek mahiyette iken bir kısmı işletmede bir yıldan fazla kullanılabilir. Örneğin AR-GE departmanının kullandığı demirbaşlar bu mahiyettedir.

AR-GE faaliyeti sonucunda bir ürün geliştirilebildiği gibi hiçbir ürün geliştirilemediği de olmaktadır. Vergi Usul Kanununda AR-GE harcamalarına yönelik özel bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenledir ki bugüne kadar uygulamada genellikle yapılan AR-GE harcamaları doğrudan gider yazılmıştır. Bunda AR-GE harcamasının kuruluş ve örgütlenme giderine benzemesinin de rolü olmuştur. Konu Türkiye’de yeni olduğundan özellikle son yıllardaki moda deyimini ile ‘inovasyon yatırımları’ söz konusu olduğunda AR-GE harcamalarını gider boyutları ortaya çıkacaktır. Bu boyutların en iyi ve etkin yorumu ise uluslararası muhasebe standartları düzeyinde yapılabilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

5024 SAYILI KANUNLA GELEN YENİ SİSTEMİN GENEL ELEŞTİRİSİ VE SONUÇ

Bu bölümde, 5024 sayılı kanun sonrası yeni sistemin genel eleştirisi yapılmış ve sonuca bağlanmıştır.

3.1. 5024 SAYILI KANUNLAR DEĞİŞTİRİLEN VERGİ USUL KANUNUNUN 315'İNCİ MADDESİ VE YENİ SİSTEMİN GENEL ELEŞTİRİSİ

Normalde itfa işlemin her bir iktisadi kıymetin ömrü, yeni iktisadi faaliyette kullanıldığı süre esas alınarak yapılması gerekmekte ise de bunun belirlenmesinde yaşanabilecek sıkıntılar ve vergilemede basitlik ilkesi gereğince her vergi sisteminde pratik bazı uygulamalar benimsenmektedir.

Bizim vergi sistemimizde da yakın zamana (2004 yılı başına) kadar son derece pratik bir sistem uygulanmaktaydı. Eski sistemde, ana kural, amortisman konusuna giren varlıkların, yüzde 20 oranını geçmemek üzere mükelleflerin serbestçe belirledikleri oranlar üzerinden itfa edilebilmesi şeklinde özetlenebilir. Binalar için farklı oranlar tespit etme yetkisine Maliye Bakanlığı sahipti, ayrıca bazı varlıklarda yüzde 20 nin üzerinde oran belirleme yetkisi de Bakanlığa aitti. Bakanlık bu yetkisini 55 ve 153 sıra no.lu V.U.K. Genel Tebliği ile kullanmıştı. Bu konu V.U.K.'nun 315 inci maddesinde düzenlenmişti. Azalan bakiyeler usulünde amortisman oranı yüzde 40 ı geçmemek üzere normal amortisman oranlarının iki katı olarak uygulanmaktaydı. Benimsenen amortisman oranı sonraki dönemlerde değiştirilmemekteydi.

V.U.K.'nun 315 inci maddesi 5024 sayılı Kanunun 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe giren 3 üncü maddesiyle değiştirilerek, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edileceği, ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlandı. Görüldüğü gibi oranları belirleme yetkisi Maliye

Bakanlığına verildi, ancak Bakanlığın yetkisi tamamen keyfiye terk edilmeyip faydalı ömür esasına bağlandı. Böylece bir ölçüde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (U.F.R.S.)'na uyum sağlandı.

Bu değişiklik her ne kadar kazançların daha sağlıklı oluşmasına neden olduğu için isabetli görülse de, kolay uygulanabilir eski sistemin yerini karmaşık bir yapıya büründürdüğü için eleştirilebilir.

Aslında, niyet olumlu olmakla birlikte yeni sistemin çok karmaşık ve uygulanmasının zor olduğu yönündedir. Çünkü yeni yapıya göre mükellefler, ilan edilen oranlardan, önce sektörleri için özel olarak belirlenmiş oranları irdeleyip kendilerine en uygun olan oranı uygulamak, burada uygun oran yoksa genel oranları irdelemek, burada uygun oran yoksa Maliye Bakanlığına başvurarak kendilerine özel oran tayin edilmesini beklemek zorundadırlar.

Çağdaş vergileme sistemlerinde herkesi kavrayacak genel düzenlemeler yapmak mümkün olmadığına göre yeni sistemde uygulama en azından zorlaşmıştır.

Örneğin ana faaliyet konusu nakliye olan bir şirketin satın aldığı araç lastiklerini amortisman tabii tutması hem zor hem de mantıksız olabilmektedir.

Bugün mükelleflerce listelerden uygun olduğu düşüncesiyle seçilen amortisman oranları, yarın incelemeler sırasında yanlış olduğu gerekçesiyle eleştirilecektir. Mükellef – İdare ilişkisinde yeni bir ihtilaf konusu daha başlamak üzeredir. Olabilecek en isabetli uygulama, U.F.R.S.'ye uyumlu bir sistemi benimsemek ve faydalı ömürleri belirleme işini mükelleflere bırakmaktır.

Böyle bir uygulamaya, keyfi olacağı gerekçesiyle karşı çıkmak doğru değildir. Çünkü bu tür bir sisteme geçilmekle basitlik sağlanır. İstenirse de bir üst sınır getirilebilir, ama kesinlikle faydalı ömür belirleme (dolayısıyla oran tayini) işine müdahale edilmemelidir. Vergide belirlilik prensibi buna gerekçe gösterilebilir.

Bilindiği gibi ve örgütlenme giderleri istenirse gider yazılabileceği gibi istenirse aktifleştirilip beş yılda ve beş eşit taksitte gider de yazılabilir.

1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere getirilen yeni amortisman rejimine ilişkin 339 sıra no.lu Tebliğ ile değişik 333 sıra no.lu V.U.K. Genel Tebliğinin 54 üncü bölümünde ilk tesis ve taazzuv giderleri için amortisman oranı yüzde 20 olarak tespit edilmiştir. Tebliğin 57 inci bölümünde ise Araştırma –Geliştirme Giderleri ayrıca zikredilmiş ve bu giderlerde de oranın yüzde 20 olduğu belirtilmiştir. Her ne kadar aynı oran belirlenmiş ise de AR-GE giderleri için ilk tesis ve taazzuv giderlerinden ayrıca oran belirlenmiş olması tereddütlere sebebiyet vermiştir.

Yeni Sistemde AR-GE harcamaları vergisel açıdan ilk tesis ve taazzuv giderlerinden farklı mıdır? Yani istenirse doğrudan gider yazılamayacak mıdır? Yoksa yapılan AR-GE harcamaları mahiyetine göre ayrı ayrı mı değerlendirilecektir.

Örneğin AR-GE faaliyetinde kullanılan bina, makine tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar amortismanına tabi tutulurken, ilk madde ve malzeme, personel giderleri, genel yönetim giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, finansman giderleri ile vergi, resim ve harçlar gibi giderler doğrudan gider mi yazılacaktır.

Bir ürün veya prototip geliştirilip geliştirilmemesinin bu konuda bir önemi var mıdır?

Yapılması gereken, Vergi Usul Kanunu'nun mevcut hükümleri çerçevesinde özel bir hüküm bulunmadığı için AR-GE harcamalarının doğrudan gider yazılabileceği yönündedir. AR-GE faaliyetinde kullanılan duran varlıkların ise, genel hükümler çerçevesinde amortisman yoluyla itfa edileceği tabiidir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununa yakın zamanda eklenen “AR-GE İndirimine ilişkin hükümler ile bu konuda çıkarılan 1. seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği incelendiğinde de bu giderlerin esas itibariyle gider yazılabileceği

sonucu çıkmaktadır. (Proje kullanılan sabit kıymetler hariç. Çünkü bunların amortismanları gider yazılır.)

AR-GE projesinin başarısız sonuçlanması halinde yapılan harcamaların doğrudan gider yazılacağı tartışmasızdır. Hatta sadece başarısız olan bu proje için kullanılabilir olan ve projenin başarısız sonuçlanması nedeniyle ekonomik değeri kalmayan duran varlıkların bile zarar yazılması mümkündür.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında mevcut kural, AR-GE harcamalarının gelecekte bu faaliyetlerden sağlanacak getiriler ile olan ilişkisine bağlı olarak muhasebeleştirilmesini önermektedir. Özetle ifade etmek gerekirse, uluslararası muhasebe standartlarına göre AR-GE gideri araştırma ve geliştirme olarak iki ayrı kategoride değerlendirmekte ve araştırma giderlerinin katlandığı dönemde gider yazılması kabul edilirken, geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi gerektiği kabul edilmektedir. Muhasebe açısından getirilmiş olan bu prensibe vergisel açıdan itibar gerektiği kabul edilmektedir. Muhasebe açısından getirilmiş olan bu prensibe vergisel açıdan itibar edilemeyeceği açıktır. Kaldı ki yine bir muhasebe kuralı olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde, araştırma ve geliştirme harcamaları birbirinden ayrılmamış, bu nitelikteki giderlerden aktifleştirilen kısımların 263 no.lu hesapta aktifleştirilmeyip ilgili dönemde doğrudan gider yazılanlar ile ilgili döneme isabet eden itfa paylarının ise 630 no.lu hesapta izlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Yani aktifleştirme konusunda mükellefler serbest bırakılmıştır.

Aktifleştirme yönündeki görüşler bir an için kabul edilebilecek olsa bile, bir projenin araştırmaya mı yoksa geliştirmeye mi yönelik olduğu nasıl ve kim tarafından belirlenecektir. Her projede hem araştırma hem de geliştirme boyutu var, deniliyorsa, bu kısımlar nasıl ayrılacaktır?

Bütün bu sorular AR-GE harcamalarının doğrudan gider yazılması gerektiğini göstermektedir. Bir an için geliştirme harcamalarının ayrıştırılabildiğini ve aktifleştirilmesi gerektiğini kabul edelim. Bu takdirde yapılan harcamaların proje

sonuçlanıncaya kadar aktifte geçici bir hesapta bekletileceği ve ancak proje tamamlandıktan sonra itfaya başlanacağı açıktır. Yapılan harcamaların yüzde 90'ının personel giderinden oluştuğu bir projede (ki çoğu AR-GE projesinde harcamaların önemli bir kısmını mühendisler e ödenen ücretler oluşturur), bu kabul tarzının haksızlığı meydandadır.

Kaldı ki yapılan harcamaların gelecek yıllardaki hasılat etkilenmesine rağmen doğrudan gider yazıldığı, başta reklam harcamaları olmak üzere bir çok örnek vardır. Bir giderin gelecek dönem hasılatını etkileyebilmesi, tek başına o giderin aktifleştirilmesinin gerekçesi olmaz.

3.2. SONUÇ

Amortisman uygulamaları muhasebe kuramı ve vergi mevzuatı açısından son derece önemli bir konudur. Özellikle duran varlıkların işletme aktifinde önemli yer tuttuğu sanayi işletmelerinde amortisman uygulaması üretim maliyetlerinin sağlıklı bir şekilde belirlenmesi, işletme aktifinde yer alan duran varlıkların net değerler ile sunulmalarına olanak tanınması ve dönem karı üzerindeki etkisi nedeniyle ayrı bir öneme sahiptir.

Vergi matrahı üzerindeki etkisi nedeniyle amortisman konusu vergi idaresi açısından da son derece önemli bir konudur. Bu nedenle amortisman işlemlerine ilişkin uygulamalar, V.U.K.'nın 313 – 321. maddelerinde detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Bu çalışmada söz konusu Kanun'un amortismanla ilişkin maddeleri incelenip, amortisman işlemleri tüm yönleri ile ele alınarak, uygulamada tartışılmalı konularla ilgili çözüm önerileri getirilmiştir.

Yapılan çalışma ile aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Amortismanla tabi değer ve amortisman ayırmaya başlanacak zaman konularında uygulamada farklı görüşler bulunmaktadır. Bu farklılıkların nedenleri ilgili kısımda açıklanarak konuya ilişkin kanaatlerimiz ortaya konulmuştur.

Azalan bakiyeler yönteminde normal amortisman yöntemine geçişlerin amortisman süresinin son yıllarında işletme lehine, amortisman süresinin ilk yıllarında ise işletme aleyhine sonuçlar doğurduğu tespit edilmiştir.

Azalan bakiyeler yönteminin sadece bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce uygulanmasına izin vermekle, V.U.K. amortisman hesaplama yöntemlerine getirdiği sınırlamayı bir adım daha ileri götürmüştür.

V.U.K.'un azalan bakiyeler yöntemini sadece bilanço esasında defter tutan işletmelerin kullanmasına izin vermesi, V.U.K.'un bilanço esasında defter tutmayı teşvik ettiği sonucu ortaya çıkarmaktadır.

5228 Sayılı Kanun ile birlikte en yüksek amortisman ayrıma oranının % 40' tan % 50'ye çekilmesi yerinde bir karar olmuştur. Eski uygulamada yöntem değişikliği durumunda hesaplanan amortisman oranının % 40'ı geçmesi gibi durumlarla sık karşılaşılmaktaydı. Yapılan bu değişiklik sonucunda, uygulamada karşılaşılan ve kanuni düzenlemeyle çelişen uygulamalara çözüm getirilmiştir

5024 sayılı Kanun'da önce 1 TL olan iz bedeli tutarı, 5024 sayılı Kanun'la 1 Yeni Kuruş olarak değiştirilmiştir.

5024 Sayılı Kanun ile birlikte amortisman oranlarının belirlenmesinde faydalı ömür esası benimsenmiştir. Bu uygulamayla birlikte işletmeler varlıklarına ilişkin amortisman oranlarını 333 Sıra Nolu V.U.K. Genel Tebliğinde belirtilen oranlara göre belirleyeceklerdir.

KAYNAKÇA

KİTAP

- 1) Gündüz, N. Kemal ve Perçin, N. (1997). **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme**. Ankara: 33.
- 2) Örtten, R. ve Karapınar, A. (2001) **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**. Ankara: 144.
- 3) Tokay, H. (2002) **Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**. Ankara: 80.
- 4) Küçük, S. (2010) **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**. Ankara. Yaklaşım Yayıncılık San.Tic.A.Ş.
- 5) Kaynak, H. (2001) **İşletmecilik İlkeleri İle Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi ve Gayrimaddi Duran Varlıklarda Amortismanlar**. Ankara. Yaklaşım Yayıncılık San.Tic.A.Ş.
- 6) Kızılot, Ş. (2008) **Danıştay Kararları ve Özelgeler VIII**. Ankara. Yaklaşım Yayıncılık San.Tic.A.Ş.
- 7) Güvemli, O. (1998) **Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları**. İstanbul. Proje Danış A.Ş. Yayını.
- 8) Dokur, Ş. ve Kaygusuz, Y. Sait. (2005) **Amortismanlar Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları İle Uyumlu**. Ankara. Nobel Yayın Dağıtım.

MAKALE

- 1) Altınbaş, H. (1998). Amortismanlar. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 208. (Aralık 1998)
- 2) Aykutlu, F. (1999). Amortismanların Gider Niteliğinin V.U.K., S.P.K. ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı 73. (Aralık 1999)
- 3) Kutlu, H. Ali. (2003). Üzerine Bina İnşa Edilen Arsalarda Amortisman. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı 127. (Temmuz 2003)
- 4) Özel, S. (2001). Amortisman Ayırma Süresinin Saptanması. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı 100. (Nisan 2001)
- 5) Tokay, S. Hüseyin. (2003). Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin Giderlere ve Yeniden Değerleme İşlemlerine Etkisi-1. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı 127. (Temmuz 2003)
- 6) Tokay, S. Hüseyin. (1999). Duran Varlıkların 8 Nolu T.M.S.'ye Göre Aktifleştirme Sonrası İşlemleri. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı 70. (Eylül 1999)
- 7) Doğan, Z. (2004). Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi. **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. Sayı 12. (Nisan 2004)
- 8) Sayarı, M. (1999). Muhasebe Vergi Yasalarının Vesayetinden Kurtarılmalı. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Sayı 1. (Nisan 1999)
- 9) Karaaslan, E. (2003). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Başlangıç Kayıtları. **Mali Kılavuz Dergisi**. Sayı 23. (Ocak 2003)
- 10) Tokay, H. (1999). Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Türkiye Muhasebe Standartlarının Muhasebe Uygulamaları ve İlgili Vergi Yasaları İle Karşılaştırılması. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Sayı 1. (Nisan 1999)
- 11) Özkan, M. (1992). Amortisman Hesaplarında Almanya Uygulaması. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı 13. (Nisan 1992)
- 12) (2009) Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeler / Amortismanlar. **Bilanço Dergisi**. Sayı 118. Eylül 2009.
- 13) SÜER Ayça Zeynep ve ŞENYİĞİT Yiğit Bora. (2006). Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı 74. Ocak-Şubat-Mart 2006.

- 14) YAŞAR Nesimi. (2007). Kullanılmış ATİK'lerde Amortisman. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı 82. Temmuz-Ağustos 2007.
- 15) ÖRTEN Remzi ve BAYIRLI Rıdvan. (2007). TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı 172. Nisan 2007.
- 16) ÖRTEN Remzi ve BAYIRLI Rıdvan. (2007). TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-II. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı 173. Mayıs 2007.
- 17) TUĞLU Ali. (2007). Amortismanlarda Özellik Arz Eden Durumlar. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı 169. Ocak 2007.
- 18) GÜRBÜZ Cazim. (2007). Maden İşletmelerinde Amortisman Yöntemi ve Muhasebe Kayıtları. www.muhasibetr.com. Ekim 2007.
- 19) SEVİĞ Veysi. (2006). Amortisman Ayırımında İktisadi Ömür Değişikliği. www.muhasibetr.com. Ekim 2006.
- 20) ÖRTEN Remzi. (1998). Maddi Duran Varlık Yenileme Fonu ve Muhasebe Uygulamaları. **Mevzuat Dergisi**. Sayı 4. Nisan 1998.

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

- 1) Deran, A. ve Yakupçebioğlu, S. Necdet. (2006). Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi. <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.html> (03 Mart 2010).
- 2) YILMAZ İsa. (2007). Amortismanlar. http://www.alomaliye.com/2007/isa_yilmaz_amortismanlar.html (07 Eylül 2010)
- 3) KOCABEY İbrahim. (2006). Amortisman Ve Faydalı Ömür Uygulamasına Eleştirel Bir Yaklaşım ve Öneri. www.alomaliye.com/.../ibrahim_kocabey_amortisman.html (07 Eylül 2010)
- 4) Vergi Usul Kanunu. (1961). <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html> (26 Şubat 2010).
- 5) Gelir Vergisi Kanunu. (1960). <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1040.html> (02 Mart 2010).
- 6) Kurumlar Vergisi Kanunu. (1949). <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (17 Şubat 2010).
- 7) Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006). <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (17 Şubat 2010).
- 8) Türk Ticaret Kanunu. (1956). www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/997.html (19 Şubat 2010).
- 9) Sermaye Piyasası Kanunu. (1981). http://www.S.P.K..gov.tr/mevzuat/mevzuat_index.html (22 Şubat 2010).
- 10) Türkiye Muhasebe Standartları. (2005). <http://www.T.M.S.k.org.tr/> (22 Şubat 2010).
- 11) Denetim Türkiye-Nexia. www.denetimturkey.com (07 Eylül 2010).

12) Diğer Kaynaklar. (Şubat ve Mart 2010)

<http://www.gib.gov.tr>

<http://www.vergidunyasi.com.tr>

<http://www.yaklasim.com>

<http://www.alomaliye.com/>