

# TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu İle Mukayesesinin İncelenmesi

Mustafa ÇAM<sup>a</sup>

Mustafa Kemal Üniversitesi

## Öz

Globalleşen ekonomilerde son zamanlarda muhasebe alanında uygulama standardizasyonuna büyük önem verildiği görülmektedir. Türkiye de bu çerçevede muhasebe standartlarını yeniden düzenlemiş, Avrupa Birliği normlarına uygun hale getirmiştir. Özellikle sanayi işletmelerinde önemli bir yer tutan maddi duran varlıklara ilişkin amortisman işlemlerinin doğruluğu maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanması, fiyatlandırma kararları ve finansal tabloların finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacına uygun olarak düzenlemesi açısından son derece önem arz etmektedir. Amortisman ayrılması konusunda standart ile mevcut vergi mevzuatında yer alan hükümler karşılaştırıldığında; amortisman oranında, amortisman süresinde amortisman tabii değer belirlenmesinde, amortisman yönteminde ve amortisman ayırmada farklılıklar olduğu görülmektedir. Çalışmanın kapsamında maddi duran varlıklarda amortisman uygulaması üzerinde ağırlıklı olarak durulmuş olup, değerlendirme konusu kısmen ele alınmıştır.

## Anahtar Kelimeler:

Türkiye Muhasebe Standartları; Maddi Duran Varlıklar; Amortisman; Vergi Usul Kanunu

Günümüzde ülkelerarası ekonomik ve ticari ilişkilerin gelişmesi, bu ülkeleri birbirlerine giderek yakınlaştırmakta ve bunun sonucu olarak da mevzuatlar açısından bütünleşmeyi gerekli kılmaktadır. Bu bütünleşme, farklı ülkelerde farklı kurallara göre hazırlanan mali tabloların uyumlaştırılması doğrultusunda uluslararası muhasebe standartlarının kullanımını gerekli zorunlu hale getirmektedir. Günümüzde küresel ölçekte işletmelerin mali tablolarının standartlara uygun hale gelmesi; muhasebe verilerinin doğru ve gerçek bir şekilde ortaya koyulması, işletmelerin mali tablolarının güvenilir olması, işletme için ileriye dönük planlar yaparken işletme sahiplerinin daha sağlıklı kararlar alması, muhasebe ve verginin tekil yapıya kavuşturulması konularında yardımcı olmaktadır.

Muhasebe ve verginin tekil yapıya kavuşturulması gereken en önemli konularından bir tanesi de *amortisman* konusudur. Amortisman, aslı Latince olan a

mortir sözcüğünden gelmektedir ve ölüme doğru götürmek, yavaş yavaş öldürmek anlamında kullanılmaktadır. Amortisman sözcüğünün karşılığı olarak dilimizde "*amorti etmek, aşınma payı, aşınma oranı, itfa, itfa etmek, aşınma ve yıpranma payı*" gibi sözcükler kullanılmaktadır. (Sürmen, 2010) Amortisman, literatürde farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Amortisman kavramında genel olarak bir rantın, bir borcun bir duran varlığın, bölümlere ayrılarak (kademelendirilerek), azar azar bitirilmesi, sona erdirilmesi ve ödenmesi olmak üzere temel üç anlam bulunmaktadır (Doğan, 2004). Buna göre amortismanı Maddi duran varlıklar, Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan; ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir. Bir varlığın, maddi duran varlık sayılabilmesi için (Sevilengül, 2009); Maddi bir yapıya sahip olması, Muhasebe kişiliğine ait

<sup>a</sup> Mustafa ÇAM, Yrd. Doç. Dr., Mustafa Kemal Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, mustafacam01@mku.edu.tr

bulunması, İşletmenin mal ve hizmet üretim çalışmalarında veya yönetim işlerinde kullanılmak ya da kiralanmak üzere edinilmiş olması, normal koşullarda satılmasının düşünülmemesi gerekmektedir.

Bu çalışmanın amacı VUK, TMS'deki düzenlemeler çerçevesinde maddi duran varlıklarda amortisman ayrılması ve finansal tablolara yansıtılması konusunu incelemektir. Bu bağlamda çalışmanın devam eden ikinci bölümünde muhasebede standartlaşma çabaları ile ilgili Dünyada ve Türkiye'de yapılan çalışmalardan bahsedilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklarda amortisman uygulamaları açıklanarak her iki düzenleme farklılıklarını esas alan örnek uygulamalara yer verilmiştir. Çalışma sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.

### **Maddi Duran Varlıklarda Amortisman**

İşletmelerin genel faaliyet alanı ne olursa olsun bilançolarında yer alan maddi duran varlıklar özel bir öneme sahiptir. Ticaret ve hizmet işletmelerinde maddi duran varlık yatırıma çok fazla ihtiyaç duyulmasa bile, edinilmiş olan duran varlıklar ile ilgili muhasebe işlemleri muhasebe akışı ve raporlamada önemli bir yer tutmaktadır. Sanayi işletmelerinde ise öncelikle duran varlık yatırımlarının yapılması gerekmektedir. Edinilen maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi ve bu varlıklardaki değer kaybının amortisman yolu ile gidere dönüştürülmesi finansal tabloların gerçek durumu yansıtması açısından dikkatle üzerinde durulan bir konudur. Ayrıca sanayi işletmelerinde amortisman payları sadece dönem gideri olarak değil üretilen mamullerin bir maliyet unsuru olarak da önem arz etmektedir (Pamukçu, 2010 ).

İşletmedeki bir sabit varlıktan yalnızca tek bir muhasebe döneminde yararlanılırsa o maliyet, o dönemin gideri olarak kabul edilir. Birden fazla dönemde yararlanılan bir sabit varlığın maliyeti ise, varlığın söz konusu dönemlerde uğrayacağı tükenmelerin dağıtımıyla orantılı olarak ilgili dönemlere dağıtılır. Maliyetlerin muhasebe dönemlerine dağıtılması bazı varsayımlara dayandırıldığından, bir varlığın maliyetinin belli bir

kısmı her muhasebe döneminde amortisman gideri adı altında giderleştirilir. Diğer bir ifadeyle amortismanlar, gerçekte sabit varlıkların gelecekte gelir yaratma ve gelir yaratılmasında yararlı olma yolunda uğrayacağı tükenmelerin dönemler arasındaki dağılımı konusunda yapılmış bazı varsayımlardır (Sönmez 2004).

## **Amortismanla İlgili TMS - 16 ve Vergi Usul Kanununda Yer Alan Düzenlemeler**

### **TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların İncelenmesi**

Amortismanlar genel olarak 'Maddi Duran Varlıklar' başlıklı TMS 16'da düzenlendiği görülmektedir. İşletme tarafından edinilerek kullanılmış ve çeşitli nedenlerle kullanımı durdurulmuş ve elden çıkarılmak istenen maddi sabit kıymetler ile ilgili 'Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler' (TRFS 5), Tarım işletmelerinde kullanılan bitki ve hayvanlar ile ilgili 'Tarımsal Faaliyetler' (TMS 41), Madenlerle ilgili arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının ve varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine yönelik Türkiye Finansal Raporlama Standardı 6 (TFRS 6) – 'Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi' ve petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynak ve madenler üzerindeki haklar bu standart dışında tutulmuştur. Ancak bu standartlarda söz edilen varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için de yine TMS 16 uygulanmaktadır (Erol ve Uyanık, 2014 ).

TMS 16 kapsamında bulunan ve varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirme anında maliyet bedeli ile ölçülür (TMS 16 ). İlk muhasebeleştirme tarihini takip eden değerlendirme dönemlerinde maliyet veya yeniden değerlendirme yönteminden birinin esas alınarak maddi duran varlıkların değerlerinin belirlenmesi mümkündür (TMS 16). İşletme, ilk muhasebeleştirme tarihinden sonraki değerlendirme dönemlerinde maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde, maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini seçmekte serbest bırakılmıştır. Ancak, hangi yöntem seçilirse

seçilsin, seçilen yöntemin ilgili tüm duran varlık sınıfı için uygulanması gerekmektedir (Tokay ve Deran, 2008). TMS'ye göre değerlendirme ölçümleri şunlardır; tarihi maliyet, gerçeğe uygun değer, cari maliyet (yenileme maliyeti), net gerçekleştirilebilir değer, kullanım değeri, bugünkü değer, geri kazanılabilir tutar, kalıntı değer, defter değeri, nominal değer, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer, içsel değerdir (Bayazıtlı, 2012).

### TMS'ye Göre Amortisman Ve Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Maddi duran varlıklarda amortisman konusu TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında düzenlenmiştir. Ancak amortisman ve maddi olmayan duran varlıklar için itfa konusunda TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gyrimenkuller standartlarında da düzenlemeler mevcuttur. Tüm standartlardaki ortak amaç finansal tablo kullanıcılarının duran varlık yatırımlarını ve bu yatırımlardaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. TMS çerçevesinde amortisman uygulamalarında öne çıkan hususlar aşağıda sıralanmıştır (Taştan ve ark., 2012).

- Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.
- Bu yararlı ömür süresi, işletme tarafından tayin edilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tayini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir. Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklikler "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar" standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.
- Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada ise bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz olarak kabul edilir ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında dikkate alınmaz. Bir

varlığın kalıntı değeri, varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri olmayacaktır.

- Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır. Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir.
- TMS 16'da yer alan yöntemler; Doğrusal Amortisman, Azalan Bakiyeler ve Üretim Miktarını esas alan yöntemlerdir.
- Amortisman yönteminin seçimi ve amortisman tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır. Buna bağlı olarak, benimsenen yöntemler ve tahmin edilen yararlı ömürler veya amortisman oranlarının kamuya açıklanması finansal tablo kullanıcılarınca işletme yönetimi tarafından belirlenmiş politikaların gözden geçirilmesine ve diğer işletmelerle kıyaslamalar yapılabilmesine olanak tanıyan bilgiler sağlar.
- TMS'de değer düşüklüğü için karşılık ayrılması zorunludur. Bu nedenle işletmeler değeri düşen mal için emsal bedeline göre değerlendirme yapmak ve karşılık ayırmak zorundadır. TMS değer düşüklüğü karşılığı ayırmak için herhangi bir minimum oran tanımlanmamıştır.
- Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları ve finansman giderleri (özellikli varlıklar hariç) varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız ve finansman gideri eklenmemiş tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
- Yararlı ömür "yıl" veya "üretim birimi" bazında belirlenebilmektedir. Duran varlık için aktive girdiği tarihten itibaren amortisman ayrılabilir.
- Satış amaçlı duran varlıklar ve gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur. Kullanıma göre amortisman metodu

uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

- TMS’de bir maddi duran varlık kaleminin toplam maliyetine göre önemli olan herbir parçası ayrı ayrı amortisman tabii tutulur. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiramaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak mümkündür.
- 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 gruplanabilir.

#### Amortisman Hesaplama Yöntemleri

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

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

#### Doğrusal Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde duran varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı takdirde, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca eşit tutarlıdır (Şen, 2011).

Varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Yani, yıllık amortisman tutarı; maddi duran varlığın değerinden işletme tarafından belirlenen hurda değeri çıkartılarak faydalı ömre bölünmesiyle bulunur.

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömür}}$$

İşletme maddi duran varlığı tamamen hurdaya çıkmadan elden çıkaracaksa “kalıntı değeri” belirlenecektir. Aksi takdirde hurda değeri belirlenmemiş olursa, hurda değer 0.- TL olarak

alınacaktır. Kısacası MDV değerini faydalı ömre bölerek yıllık amortisman tutarı elde edilecektir.

#### Azalan Bakiyeler Yöntemi

TMS 16’da azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayrılacağından bahsedilmiş ama VUK’da olduğu gibi net bir tanımlama yapılmamıştır. Bu yöntemde amortisman gider tutarı, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalan tutarlarla hesaplanır.

Amortisman gideri bu yöntemde yararlı ömür boyunca azalır.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \frac{1}{\text{Faydalı Ömür}}$$

Yukarıdaki formül uygulanarak bulunan oranın 2 (iki) ile çarpılması sonucunda bulunan yeni oranın MDV’nin tutarına eklenmesi ile bulunur. Maddi duran varlığın ekonomik ömrü boyunca devam eden her yıl için ayrılan amortismanların düşülmesi sonucu kalan tutar bulunan bu oranla çarpılır. Son yıl kalan tutarın hepsi amortisman olarak belirlenir

Azalan bakiyeler yöntemi; İki Katlı Azalan Bakiyeler Yöntemi, Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemi ve Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemi olarak 3 gruba ayrılabilir. Bu yöntemler aşağıda örneklerle belirtilmiştir (Erol ve Uyanık, 2014).

#### İki Katlı Azalan Bakiyeler Yöntem

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

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

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

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

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

### Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemi

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

**Örnek 3:** Bir önceki örnekte kullandığımız verileri burada uygularsak;  $n = 5$ ,  $s = 5.000$ ,  $c = 100.000$  iken  $r = 0,45072$  olacaktır.

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

### Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemi

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

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

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

### Üretim Miktarı Yöntemi

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

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

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

Üretim yöntemi modeli genellikle petrol üretim yatırımlarının ve gaz tesisleri gibi doğal madenleri işleme endüstrilerinde kullanılmaktadır (Bonham, 2004).

### Vergi Usul Kanununa Göre Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

Maddi olmayan duran varlık kavramı ile ilgili olarak da VUK'da herhangi bir tanımlama mevcut değildir. Ancak, VUK'un 269. maddesinde gayrimenkuller gibi değerlendirileceği açıklanan iktisadi kıymetler arasında gayri maddi haklar sayılmıştır. VUK'nun 269'ncü maddesinde gayri maddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği hüküm altına alınmış olmakla birlikte bu hakların neler olduğu belirtilmemiştir. Tek belirleme GVK'nun 70'inci maddesinin 4, 5 ve 6 numaralı bentlerinde yapılmıştır. Buna göre; arama, işletme, imtiyaz hakları ile ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan, sinema ve televizyon filmleri, ses ve

görüntü bantları, sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle, gizli bir formül veya bir üretim usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı ve telif hakları, gayri maddi haklar olarak sayılmaktadır. (Abdioğlu ve ark., 2014).

Vergi Usul Kanununun (VUK) 313'üncü maddesine göre, bir işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller ile VUK'nun 269'uncu maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerlendirilmesine göre tespit edilen değerinin VUK hükümlerine göre yok edilmesi amortismanın konusunu oluşturmaktadır. bir varlığın amortisman konusu olabilmesi için aşağıdaki koşulları taşıması gerekir. Bu koşullar; iktisadi varlığın işletmenin aktifinde kayıtlı bulunması ve bir yıldan fazla kullanılması, iktisadi varlığın aşınmaya, yıpranmaya veya başka nedenlerle kıymetten düşmeye maruz bulunması, iktisadi varlığın işletmenin envanterinde kayıtlı olması ve peştemallıklar ile işletmede kullanılan alet edevat, mefruşat ve demirbaşın değerinin her yıl yeniden belirlenen kanuni tutarları aşması gerekir.(Tuğay, 2014). Buna göre VUK'da, amortisman tabi maddi duran varlıkların genel çerçevesi çizilmiştir. Bu kanunun 313 ve 269. maddelerinde yer verilen amortisman tabi maddi duran varlıkları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

#### **Amortisman Yöntemleri**

VUK göre amortisman ayırma yöntemleri; normal amortisman, azalan bakiyeler yöntemi ve fevkalade amortisman yöntemi olmak üzere üç başlık altında toplanmaktadır.

#### **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, amortisman 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(Deran ve Çebioğlu, 2006).

Bu yöntemde ayrılan amortisman tutarı her yıl aynıdır. Amortisman süresinin sonunda amortisman tutarı, iktisadi kıymetin maliyet bedeline eşit hale gelir (Ataman, 2007). Bu yöntem, uygulanmasının basit oluşu nedeniyle, yaygın olarak kullanılır. Bu yöntem, eşit tutarda yıllık amortisman veren yöntem olarak da adlandırılır (Sevilengül, 2009).

#### **Azalan Bakiyeler Yöntemi**

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

Azalan bakiyeler yöntemine ilk yıllarda vergi avantajı sağlayarak yeni yatırımların yapılmasını ve mevcut yatırımların yenilenmesini teşvik ederek işletmenin verimliliğini ve likiditesini artırmak amacıyla VUK'nda yer verildiği yönünde görüşler bulunmaktadır. 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.

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 ayırma oranının % 40' tan % 50'ye çekilmesi yerinde bir karar olmuştur. Eski uygulamada yöntem değişikliği durumunda hesaplanan amortisman oranının % 40'ı geçmesi gibi durumlara 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 (Deran ve Çelebioğlu, 2006).

#### Fevkalade Amortisman Yöntemi

İşletmenin karşılaştacağı özel durumlarda fevkalade veya olağanüstü bir amortisman uygulaması gerekebilir. 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 (VUK, Mad.317).

#### Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin VUK ve TMS -16 Açısından Karşılaştırılması

Çalışmanın önceki kısımlarında Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından maddi duran varlıkların ve amortismanın tanımı, amortismanına tabi maddi duran varlıklar, ve amortisman yöntemleri, açıklanmıştır.

VUK, TMS'nin amortisman konusunu ele alış şekli ve aralarındaki farklılıklar Tablo 1,2,3, 4 ve 5'de özetlenmiştir (Şen, 2011).

**Tablo 1.- Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar**

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
a) İşletmede bir yıldan fazla kullanılma.	a) İşletmede bir yıldan veya bir faaliyet döneminden fazla kullanılma.
b) Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunma.	b) Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunma.
c) Aktife kayıtlı olmalı (Envantere dahil olma; İktisadi kıymetin envantere dahil olması hem fiilen işletmenin tasarrufunda bulunmasını hem de envantere kayıtlı olmasını ifade eder.) ve kullanıma hazır olmalı	c) Aktife kayıtlı ve kullanıma hazır olmalı.
d) İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı aşması.	d) Bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için herhangi bir rakamsal sınırlandırma yoktur.
e) Satış amaçlı maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.	e) Satış amaçlı maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
f) Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.	f) Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür.
g) Amortisman ayırmak ihtiyaridir. Mükellefler isterlerse amortisman ayırmayabilirler, ancak ayırmadıkları amortismanı sonraki dönemlerde de ayıramazlar.	g) Amortisman ayrılmaması gibi bir durum söz konusu değildir. Zira standartların amacı işletmelerin gerçek durumunu tüm yönleriyle ortaya koymaktır

**Tablo 2.** Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar

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

**Tablo 3.** Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar

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

**Tablo 4.** Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar

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

**Tablo 5.** Amortisman Yönteminde Farklılıklar

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

## Tartışma

Günümüzde ülkelerarası ekonomik ve ticari ilişkilerin gelişmesi, bu ülkeleri birbirlerine giderek yakınlaştırmış ve bunun sonucunda çok uluslu şirketler oluşmuş ve tüm dünyaya yayılmıştır. Ülkemizin ekonomik alanda göstermiş olduğu büyüme ve gelişmeler ve jeopolitik konumu yatırımcıların ilgisini çekmekte ve özelleştirmeye açık hale getirmektedir. Bunun sonucu olarak son yıllarda türk şirketlerinin yabancı şirketlerle evlilikleri(ortaklıkları) artmış ve bu durumda da mevzuatlar açısından bütünleşmeyi ve, farklı ülkelerde farklı kurallara göre hazırlanan mali



tabloların uyumlaştırılmasını gerekli kılmıştır. Bu kapsamda Türkiye’de 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte işletmeler 2013 yılı hesap döneminden itibaren muhasebe işlemlerini Türkiye Muhasebe Standartları esaslarına göre yürütmekte ve işletmeler defterlerin tutulmasında ve finansal tabloların hazırlanmasında TMS ve TFRS’leri esas almaktadır

Genel olarak TMS-16 ya baktığımızda, maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi olan maliyet yönteminde olduğu gibi birçok hükümde muhasebenin temel kavramlarından tam açıklama kavramına uygun olarak yeterli açıklamaların bulunmadığı ve daha ayrıntılı açıklamalara ihtiyaç olduğu görülmektedir. TMS 16’da gerçeğe uygun değer kavramı üzerinde durulmakla birlikte gerçeğe uygun değeri objektif olarak tespit edilip edilemeyeceği konusu da şüphelidir.

VUK ve TMS açısından amortisman uygulamasında ortaya çıkan farklı uygulamaların kökeninde yatan temel neden, her iki düzenlemenin amacının farklı olmasından kaynaklanmaktadır. İşletme çıkar gruplarına doğru, gerçek ve tarafsız bir mali bilginin sunulması amacıyla muhasebe işlemlerinin yürütülmesi, hem muhasebe biliminden beklenenin sağlanması açısından ve hem de meslek etiği açısından en doğrusudur. Bu bağlamda muhasebenin finansal raporlama sürecinde, her bir mevzuatı esas alarak bilgi üretebileceği bir raporlama yazılımı, mevcut durum itibarıyla işletmeler için bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır.

## Kaynakça

Abdioğlu, H., Yumuşak, S ve Uyar, S. E. (2014). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi* – Sayı:23 - Doi: <http://dx.doi.org/10.11611/IMER407>

Ataman, Ü. (2007). *Genel Muhasebe*. İstanbul: Türkmen Kitabevi

Bayazıtlı, E. (2012). *Envanter ve Bilanço*. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2488 Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 1459

Bonham, M. Crisp, R. Curtis, M. Davies, M. Dekker: Denton, T. Moore, R. Overend, R. Richards, H. Rogerson & T. Williams, M. (2009). *Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*. Chichester. *International GAAP 2009:West Sussex: John Wiley and Sons Ltd*

Deran, A. ve Nejdett Sıtkı Yakupçebiöglü, (2006). S.N. Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi. *Mevzuat Dergisi*. Yıl 9. Sayı1, 104.

Doğan, Z. (2004). Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Nisan,. 1-14.

Erol,A ve Uyanık, R.Y. (2014). Bir Mükellef Hakkı Olarak Amortisman Müessesesi İçinde Maddi Duran Varlık Amortisman Usullerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 124

Greuning, H. V. (2006). *International Financial Reporting Standards: A Practical Guide, 4th Edition, Washington, USA: The World Bank*

Kirk, R. J. (2005). *International Financial Reporting Standards In Depth, Volume 1: Theory And Practice*, Great Britain: CIMA Publishing

Pamukçu, F. (2010). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 32, 70-71.

Sevilengül, O. (2009). *Genel Muhasebe*, 15. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi

Sönmez, F. (2004). 8 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan-Maddi Duran Varlıklar (UMS-16 İle Karşılaştırmalı Olarak). *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Ocak, 79-100.

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

Taştan, H. , Azaltun M. ve Mert H. (2012). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS Açısından Karşılaştırılması İncelenmesi. 2. *Uluslararası Türk Coğrafyasında Ufrs Sempozyumu*, 16 – 17 Haziran 2012’de Trabzonda sunulan bildiri.

Tokay,H. ve Ali D., (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri. *Mali Çözüm Dergisi*, 90, 15-48.

Tuğay, O. (2013). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi. *Çukurova Ün. İİBF Dergisi*, Cilt 17, Sayı 2

Yükçü, S. ve Yılmaz İ. (2007). TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri. *Mali Çözüm Dergisi*,82, 15-27.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(13.08.2008). 71 No’lu Tebliğ. Ank.: Resmi Gaz.(26966 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(28.11.2008). 111 No’lu Tebliğ. Ank.: Resmi Gaz (27068 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(28.11.2008.. 122 No’lu Tebliğ. Ank: Resmi Gaz (27068 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(08.01.2009). 133 No’lu Tebliğ. Ank.: Resmi Gaz (27104 sayılı).

