

**T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**AMORTİSMAN UYGULAMALARININ TÜRK VERGİ
MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARI
(TMS\TFRS) AÇISINDAN İNCELENMESİ**

**Hazırlayan
Raziye BAYRAK**

**Danışman
Doç. Dr. Ergün KÜÇÜK**

Yüksek Lisans Tezi

**Temmuz 2020
KAYSERİ**

**T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**AMORTİSMAN UYGULAMALARININ TÜRK VERGİ
MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARI
(TMS\TFRS) AÇISINDAN İNCELENMESİ**

(Yüksek Lisans Tezi)

**Hazırlayan
Raziye BAYRAK**

**Danışman
Doç. Dr. Ergün KÜÇÜK**

**Temmuz 2020
KAYSERİ**

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.

Raziye BAYRAK





T.C.
ERCİYES ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Başlığı: Amortisman Uygulamalarının Türk Vergi Mevzuatı Ve Muhasebe Standartları(TMS/TFRS) Açısından İncelenmesi

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Giriş, b) Ana bölümler ve c) Sonuç kısımlarından oluşan toplam **80** sayfalık kısmına ilişkin **20/07/2020** tarihinde **Turnitin** intihal programından aşağıda belirtilen filtreleme uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı: **% 26** dır.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Giriş dahil
- 2- Ana Bölümler dahil
- 3- Sonuç dahil
- 4- Alıntılar dahil/hariç
- 5- Kapak hariç
- 6- Önsöz ve Teşekkür hariç
- 7- İçindekiler hariç
- 8- Kaynakça hariç
- 9- Özet hariç
- 10- Yedi (7) kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez İntihal Raporu Uygulama Esaslarını inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini bilgilerinize arz ederim. **20/07/2020**

Adı Soyadı : Raziye BAYRAK
Öğrenci No : 4030531561
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman
Program Adı : Yüksek Lisans

Danışman: Adı/İmza
Doç. Dr. Ergün KÜÇÜK

Öğrenci Adı/İmza
Raziye BAYRAK

YÖNERGEYE UYGUNLUK

“Amortisman Uygulamalarının Vergi Mevzuatı Ve Muhasebe Standartları (TMS\TFRS) Açısından İncelenmesi” adlı Yüksek Lisans tezi, Erciyes Üniversitesi Lisansüstü Tez Önerisi ve Tez Yazma Yönergesi ’ne uygun olarak hazırlanmıştır.

Tezi Hazırlayan

Raziye BAYRAK

Danışman

Doç. Dr. Ergün KÜÇÜK

Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı Başkanı

Prof. Dr. Azzem ÖZKAN

Doç. Dr. Ergün KÜÇÜK danışmanlığında **Raziye BAYRAK** tarafından hazırlanan “**Amortisman Uygulamalarının Türk Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Standartları (TMS/TFRS) Açısından İncelenmesi**” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü **İşletme** Anabilim Dalında **Yüksek Lisans** Tezi olarak kabul edilmiştir.

.../.../2020

JÜRİ :

Danışman : Doç. Dr. Ergün KÜÇÜK

Üye :

Üye :

ONAY:

Bu projenin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun.....tarih ve.....sayılı kararı ile onaylanmıştır.

...../...../.....
Prof. Dr. Kenan GÜLLÜ
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Yüksek lisans öğrenimim boyunca bana emeği geçen çok değerli hocalarıma sonsuz teşekkür eder, saygılarımı sunarım. Tez çalışmasında beni yönlendiren ve bana yardımcı olan sabır, hoşgörüsü ile beni destekleyen tez danışmanım Doç. Dr. Ergün KÜÇÜK'e değerli katkıları için teşekkür eder ve saygılarımı sunarım.

Ayrıca bugüne gelmemde maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen aileme çok teşekkür ederim.

Raziye BAYRAK
Kayseri, Temmuz 2020

AMORTİSMAN UYGULAMALARININ TÜRK VERGİ MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS/IFRS) AÇISINDAN İNCELENMESİ

Raziye BAYRAK

**Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Tezi, Temmuz 2020
Danışman: Doç. Dr. Ergün KÜÇÜK**

ÖZET

Bu çalışmanın konusu, amortisman uygulamasının temel ilkelerinin Türk Vergi Mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında incelenmesidir. Çalışmanın amacı amortisman uygulamalarını inceleyip, Türk Vergi Mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları açısından farklılıkları ortaya koymaktır.

Çalışmanın ilk bölümünde konu ile ilgili temel kavramlar tanımlanmış, amortisman uygulamasının esasları açıklanmıştır. İkinci bölümünde Türk Vergi Mevzuatı çerçevesinde maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklarda amortisman uygulamalarına yer verilmiştir. Üçüncü bölümünde Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında maddi duran varlıklarda, maddi olmayan duran varlıklarda ve özel tükenmeye tabi varlıklarda amortisman uygulamaları ele alınmıştır. Son bölümde ise uygulama farklılıkları üzerinde durulmuştur.

Bu çalışmanın hazırlanması sürecinde literatürdeki akademik yayınlardan, yasal düzenlemelerden ve Türkiye Muhasebe Standartları metinlerinden yararlanılmıştır. Çalışmanın sonunda elde edilen bulgulara göre Türk Vergi Mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki en önemli fark, Türkiye Muhasebe Standartlarının birçok parametrenin temel ilkeler esasında işletmeler tarafından belirlenmesine izin vermesidir. Türk Vergi Mevzuatında daha çok kesin hükümler olması nedeniyle işletmelerin yapacağı öngörülere izin verilmemektedir. Bu genel bakış açısı farklılığının dışında, Türk Vergi Mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında amortisman tabi varlıklar, amortisman tabi değerin tespiti, amortisman süresinin belirlenmesi, amortisman yöntemleri vb. konularda uygulama farklılıkları olduğu belirlenmiştir.

Amortisman hesaplamalarındaki farklılıklar uygulamada zorluklara sebep olmaktadır. Türk Vergi Mevzuatının, Türkiye Muhasebe Standartları ile daha uyumlu hale getirilmesi yaşanan sorunların çözülmesine yardımcı olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Amortisman, Türkiye Muhasebe Standartları, Türk Vergi Mevzuatı.



**INVESTIGATION OF AMORTIZATION APPLICATIONS IN TERMS OF
TURKISH TAX LEGISLATION AND ACCOUNTING STANDARDS
(TMS/TFRS)**

Raziye BAYRAK

**Erciyes University, Institute of Social Sciences
PhD Dissertation, March 2020
Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Ergün KÜÇÜK**

ABSTRACT

This study investigates basic principles of amortization applications from the perspectives of Tax Legislation and Turkish Accounting Standards. The purpose of this study is to establish the differences between Tax Legislation and Turkish Accounting Standards in terms of amortization applications.

In the first part of the study, some basic concepts are defined and the principles of amortization are explained. The second part of the study covers the amortization of tangible fixed assets, intangible fixed assets and special depreciable assets within the framework of Tax Legislation. The third part of the study covers the amortization of tangible fixed assets, intangible fixed assets and special depreciable assets within the framework of Accounting Standards. In the last part, differences are shown with a case study.

During the preparation of this work, we have benefited from academic works in the literature, legal regulations, and Turkish Accounting Standards texts. According to the findings obtained from this study, the main difference between the Turkish Tax Legislation and Turkish Accounting Standards is that the Turkish Accounting Standards allows many parameters to be determined by businesses based on basic principles. On the other hand, Tax Legislation does not allow provisions by companies since it has very strict regulations. Other than this difference in main approach, there are application differences between Tax Legislation and Turkish Accounting Standards in terms of determining assets subject to amortization, the value subject to amortization, duration of amortization and amortization methods.

Differences in amortization calculations cause difficulties in practice. The harmonization of Turkish Tax Legislation with the Turkish Accounting Standards will help to solve these problems.

Keywords: Amortization, Turkish Accounting Standards, Tax Legislation



İÇİNDEKİLER

AMORTİSMAN UYGULAMALARININ TÜRK VERGİ MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS\TFRS) AÇISINDAN İNCELENMESİ

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK	i
İNTİHAL FORMU	ii
YÖNERGEYE UYGUNLUK	iii
ONAY	iv
ÖNSÖZ	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	viii
İÇİNDEKİLER	x
KISALTMALAR ve SİMGELER	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Amortisman Kavramı	3
1.1.1. Amortismanın Tanımı	3
1.1.2. Amortismanın Amacı	4
1.1.3. Amortisman Tabi Varlıklar	5
1.1.3.1. Maddi Duran Varlıklar	5
1.1.3.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	6
1.1.3.2.1. Patentler	6
1.1.3.2.2. Telif Hakları	6
1.1.3.2.3. Markalar	7
1.1.3.2.4. Franchise	7
1.1.3.2.5. Şerefiye	7
1.1.3.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	8
1.1.4. Amortisman Ayrılmasının Nedenleri	8
1.1.4.1. Teknik Etkenler	8
1.1.4.2. İktisadi Etkenler	9
1.1.5. Amortisman Hesaplamasının Esasları	9
1.1.5.1. Amortisman Tabi Tutar	9
1.1.5.2. Kalıntı Değer	10

1.1.5.3. Yararlı Ömür	10
1.1.6. Muhasebe Literatüründeki Amortisman Hesaplama Yöntemleri	11
1.1.6.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi	11
1.1.6.2. İki Katlı Azalan Bakiyeler Yöntemi	12
1.1.6.3. Yıl Basamakları Toplamı Yöntemi	13
1.1.6.4. Üretim Miktarı Esasına Dayanan Amortisman Yöntemi	14
1.1.6.5. Diğer Amortisman Yöntemleri	15

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN AMORTİSMAN UYGULAMALARI

2.1. AMORTİSMANIN TANIMI VE KAPSAMI	17
2.1.1. Amortisman Tabi Duran Varlıklar	17
2.1.2. Amortisman Ayrılmasının Şartları	18
2.1.2.1. Duran Varlığın İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması	18
2.1.2.2. Duran Varlığın Yıpranmaya, Aşınmaya veya Kıymetten Düşmeye Maruz Kalması	18
2.1.3. Amortisman Ayrılması Zorunlu Olmayan Giderler	19
2.1.4. Amortisman Uygulama Esasları	19
2.1.4.1. Amortisman Tabi Değer	20
2.1.4.2. Amortisman Ayırma Süresinin Başlangıcı	20
2.1.4.3. Amortisman Oranları	21
2.1.4.4. Amortisman Yöntemleri	21
2.1.4.4.1. Normal Amortisman Yöntemi	22
2.1.4.4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	23
2.1.4.4.3. Fevkalade Amortisman Uygulaması	25
2.1.4.4.4. Kıst Amortisman Uygulaması	26
2.1.5. Amortisman Tabi Varlıklarda Özel Durumlar	28
2.1.5.1. Yenileme Fonu Uygulaması	28
2.1.5.2. Amortisman Tabi Varlıkların Sigorta Tazminatları	29
2.2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA İTFA	30
2.2.1. Maddi Olmayan Duran Varlık Tanımı	30
2.2.2. İtfa Uygulama Esasları	30
2.3. MADENLERDE AMORTİSMAN	31
2.3.1. İmtiyaz ve Maliyet Bedellerinin Tükenme Payı	31
2.3.2. Maden İşletmelerinde Bulunan Duran Varlıkların Tükenme Payı	33

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN AMORTİSMAN
UYGULAMALARI

3.1. MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN	34
3.1.1. Maddi Duran Varlık Tanımı	34
3.1.2. Maddi Duran Varlığın Aktifleştirilmesi	34
3.1.3. Maddi Duran Varlığın Maliyeti	35
3.1.4. Amortismanın Tanımı	36
3.1.5. Amortisman Uygulama Esasları	36
3.1.5.1. Amortisman Tabi Tutar	36
3.1.5.2. Yararlı Ömür	37
3.1.5.3. Kalıntı Değer	37
3.1.6. Amortisman Yöntemleri	38
3.1.6.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi	38
3.1.6.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	39
3.1.6.3. Üretim Miktarı Yöntemi	40
3.2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA İTFA	41
3.2.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Tanımı	41
3.2.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi	42
3.2.3. İtfa Tanımı ve Uygulama Esasları	42
3.2.3.1. İtfaya Tabi Tutar	42
3.2.3.2. Yararlı Ömür	43
3.2.3.3. Kalıntı Değer	44
3.2.3.4. İtfa Yöntemleri	44
3.3. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLARDA TÜKENME PAYI	45
3.3.1. TFRS-6 Standartının Kapsamı	45
3.3.2. Tükenme Payı Ayırma Esasları ve Yöntemi	46

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
AMORTİSMAN UYGULAMALARININ TÜRK VERGİ MEVZUATI VE
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN
KARŞILAŞTIRILMASI

4.1. MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN FARKLAR	48
4.1.1. Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar	48
4.1.2. Amortisman Süresinin Tespitindeki Farklılıklar	49

4.1.3. Amortisman Yöntemlerinde Farklılıklar	50
4.2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN FARKLAR	50
4.2.1. İtfaya Tabi Tutarın Tespitinde Farklılıklar	51
4.2.2. İtfa Süresinin Belirlenmesinde Farklılıklar	51
4.2.3. İtfa Yöntemlerinde Farklılıklar	51
4.3. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLARA İLİŞKİN FARKLAR	52
4.3.1. Tükenme Payına Tabi Tutarda Farklılıklar	52
4.3.2. Tükenme Payı Yöntemi Belirlemede Farklılıklar	53
4.4. UYGULAMA İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER	53
4.4.1. Uygulama İşletmesinin Genel Tanıtımı	53
4.4.2. Uygulamanın Konusu ve Amacı	54
4.4.3. Uygulamanın Kapsamı ve Sınırları	54
4.4.4. X. İşletmesi Maddi Duran Varlık Amortisman Uygulama Farklılıklarına İlişkin Örnekler	55
4.4.4.1. Maddi Duran Varlıkların İlk Edinim Maliyetlerinin Belirlenmesine İlişkin Örnekler	55
4.4.4.2. Amortisman Yöntemlerinin Karşılaştırılmasına İlişkin Örnekler	59
4.4.4.3. Yararlı Ömür Belirlenmesine İlişkin Örnek.....	65
4.4.4.4. Kalıntı Değer Belirlenmesine İlişkin Örnek	67
4.4.5. X. İşletmesinde Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa Uygulamaları	68
4.4.5.1. X. İşletmesi Maddi Olmayan Duran Varlıkları	68
4.4.5.2. Maddi Olmayan Duran Varlık İtfa Uygulamalarına İlişkin Örnekler	69
4.4.6. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklarda İtfa Uygulamaları	72
4.4.6.1. X. İşletmesi Özel Tükenmeye Tabi Duran Varlıkları	72
4.4.6.2. Özel Tükenmeye Tabi Varlık İtfa Uygulamalarına İlişkin Örnekler	72
SONUÇ	76
KAYNAKÇA	79
ÖZGEÇMİŞ	84

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.	Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tablosu	12
Tablo 2.	Yıl Basamakları Yöntemine Göre Amortisman Tablosu	13
Tablo 3.	Üretim Miktarına Göre Amortisman Tablosu	15
Tablo 4.	Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu	23
Tablo 5.	Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tablosu	24
Tablo 6.	Kıst Amortisman Uygulaması (Normal Amortisman Yönteminde) Yıllık Amortisman Tablosu	27
Tablo 7.	Kıst Amortisman Uygulaması (Azalan Bakiyeler Yönteminde) Yıllık Amortisman	27
Tablo 8.	VUK İle TMS-16 Standartı Karşılaştırma Tablosu	56
Tablo 9.	VUK İLE TMS-16 Karşılaştırma Tablosu	59
Tablo 10.	Normal Amortisman Yöntemi Göre Amortisman Tablosu	60
Tablo 11.	Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tablosu	61
Tablo 12.	Üretim Miktarı Yöntemine Göre Amortisman Tablosu	61
Tablo 13.	Amortisman Yöntemleri Karşılaştırma Tablosu	61
Tablo 14.	Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu	62
Tablo 15.	Azalan Bakiyeler Yöntemine Amortisman Tablosu	62
Tablo 16.	Normal Amortisman Yöntemine Amortisman Tablosu	63
Tablo 17.	Azalan Bakiyeler Yöntemine Amortisman Tablosu	63
Tablo 18.	Üretim Miktarı Yöntemine Göre Amortisman Tablosu	64
Tablo 19.	Amortisman Yöntemleri ve Vergi Etkisi Karşılaştırma Tablosu	65
Tablo 20.	(VUK) Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu	66
Tablo 21.	(TMS/TFRS) Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu	67
Tablo 22.	Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu	67
Tablo 23.	(TMS/TFRS)Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu	68

KISALTMALAR ve SİMGELER

GVK	: Gelir Vergisi Kanunun
KDV	: Katma Değer Vergisi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
Vb	: Ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İşletmelerin finansal tablolarında yer alan duran varlıkların değerleri konusunda doğru ve tam bilgi sunmaları gereklidir. İşletmenin türü, büyüklüğü, faaliyette bulunduğu sektör gibi durumlara göre değişiklik gösterse de genel olarak duran varlık yatırım harcamaları işletme varlıkları içinde çok büyük tutarlarda yer almaktadır. Büyük meblağlarda sermaye yatırımı yapılan, bu varlıkların güncel defter değerleri ile finansal tablolarda yer almasında, amortisman uygulamalarının doğru ve tam olarak yapılmasının büyük önemi vardır.

Ayrılacak amortisman tutarının Türk Vergi Mevzuatı açısından gider olarak kabul edilmesi ve böylece ilgili dönemde ödenecek vergi miktarını azaltması da işletmeler açısından dolaylı olarak sermaye otofinansmanı sağlamaktadır.

Bu çalışmanın amacı, amortisman uygulamalarını inceleyip Türk Vergi Mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları hükümleri doğrultusunda farklılıkları tespit etmektir. Bu amaç doğrultusunda amortisman konulu akademik yayınlardan, yasal düzenlemelerden, Danıştay kararlarından, Maliye Bakanlığı özelgelerinden yararlanılmıştır. Konuya ilişkin yapılan literatür taramasında amortisman konusunun daha çok Vergi Usul Kanunu temelinde ele alındığı görülmüştür. Bu çalışmada amortisman uygulamalarının hem Türkiye Muhasebe Standartları hem de Türk Vergi Mevzuatı açısından karşılaştırılması yapılmıştır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, amortismanın kavramsal olarak ortaya konulması amacıyla, muhasebe literatüründe amortismanın anlamı, amortisman uygulamasına ilişkin genel esaslar, amortisman tabi duran varlıklar, amortisman yöntemleri ele alınarak genel bir çerçeve çizilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde Türk Vergi Mevzuatı hükümlerine göre amortisman kavramı ve uygulamaları incelenmiştir. Vergi Usul Kanunu hükümleri temelinde amortisman uygulamaları ve hesaplamaları örnek uygulamalarla açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde Türkiye Muhasebe Standartları ilkeleri çerçevesinde amortisman kavramı ve uygulamaları incelenmiş, uygulama örnekleri ile açıklanmıştır.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde, maddi, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi duran varlıkların amortisman uygulamaları Türk Vergi Mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları ile karşılaştırılmıştır. Ayrıca Kayseri’de faaliyet gösteren bir işletmedeki amortisman uygulama örnekleri ile farklılıklar açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışma sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Çalışmanın bu bölümünde amortisman uygulamalarına ilişkin temel konulara yer verilmiştir. Amortismanın genel olarak tanımı, amacı, amortismanına tabi varlıklar ve hesaplama yöntemleri açıklanmıştır.

1.1. Amortisman Kavramı

Amortisman kavramı farklı disiplinlerde, farklı şekillerde tanımlanmıştır. Çalışmanın konusu kapsamında muhasebe literatüründe amortisman kavramı incelenmiştir.

1.1.1. Amortismanın Tanımı

Amortisman, Fransızca “amortissemnet” kelimesinden dilimize geçmiştir ve bu kelime Latince yavaş yavaş öldürmek, hızını kesmek, zayıflatmak anlamına gelen “a mortir” fiilinden türetilmiştir. Amortismanın sözcük anlamı bir rantın, bir borcun, bir makinenin satın alma fiyatının kısımlara ayrılarak bitirilmesi ve nihayetinde sona erdirilmesidir¹. Amortisman terimi, varlıkların elde etme maliyetlerinin yararlı ömürleri süresince dönemlere dağıtma işlemi olarak da tanımlanabilir². Amortismanın, Türkçe karşılığı, eskime payı veya aşınma payı ifadeleridir. Bu ifadelerin literatürde kullanılmasına rağmen teori ve uygulamada amortisman terimi daha yaygın olarak kullanılmaktadır³.

Maddi duran varlıklar için amortisman, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin amorti etme işlemi için itfa payı terimi kullanılır. Madenler, petrol yatakları, taş ocakları gibi üretim sırasında harcanarak zaman içinde fiziki olarak tükenen varlıkların amorti

¹ Oktay **Güvemli**, *Amortisman ve Uygulamaları*, Çağlayan Yayınevi, İstanbul 1989, s.1.

² Jan R. Williams, Susan F. Haka, Mark S. Bettner et al., *Financial and Managerial Accounting*, McGraw-Hill Companies, Inc., New York 2012, p.161.

³ Güvemli, s. 1.

işlemlerinde tükenme payı terimi kullanılır⁴.

1.1.2. Amortismanın Amacı

Amortisman uygulamalarının amacı, bilançoya maliyet değerleriyle kayıt edilen duran varlıklarda oluşan değer kaybının gider olarak raporlanmasını sağlamaktır. Çünkü, duran varlıklardan birden fazla dönemde beklenen fayda için katlanan maliyetin tamamını, doğrudan belirli bir dönemin gideri olarak kayıt etmek imkansızdır. Muhasebe ilkeleri, birden fazla dönemde fayda beklenen varlığın maliyetinin ekonomik ömrü boyunca mümkün olduğu kadar sistematik olarak ilgili dönemlere dağıtılarak muhasebeleştirilmesini gerektirir. Uzun dönemler faydanılan varlığın maliyetinin kullanılan her döneme sistematik olarak dağıtımı da amortisman sayesinde gerçekleşir⁵.

İşletmeler açısından amortisman ayırmanın işlevleri genel olarak⁶:

- Duran varlıkların maliyetlerini, kullanıldıkları dönemlere dağıtmak,
- Üretim maliyetlerinin daha doğru hesaplanmasını sağlamak,
- İşletmelerin otofinansman gücünü artırmak,
- Duran varlıkların, gerçek net değerini finansal tablo kullanıcılarına sunmak,

olarak sıralanabilir.

İşletmeler açısından amortismanın yerine getirdiği işlevlerin önemi, işletme faaliyetlerinin hacmine ve duran varlık ihtiyacına göre değişir. Özellikle ticaret işletmeleri daha az tutarda duran varlığa yatırım yaparken, üretim işletmeleri faaliyetleri için daha fazla duran varlığa ihtiyaç duymaktadır. Yapılan yatırımın büyüklüğe bağlı olarak da işlevlerin önemi hem işletme hem de finansal tablo kullanıcıları açısından artmaktadır⁷.

⁴ Kemal Gündüz ve Necati Perçin, *Amortismanlar ve Yeniden Değerleme*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 1999, s. 163.

⁵ Thomas R. Dyckman, Michelle L. Hanlon, Robert P. Magee et al., *Financial and Managerial Accounting for Decision Makers*, Cambridge Business Publishers, Cambridge 2018, p. 376.

⁶ Engin **Dinç** ve Esra **Atabay**, “Türkiye’deki Yasal Düzenlemelere Göre Amortisman Uygulamaları ve Vergi Etkisine Yönelik Değerlendirme”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, Cilt 2, Sayı 4, 2018, s. 69.

⁷ Necmettin **Eroğlu**, *Amortisman ve Tatbikatı*, Dilek Matbaası, İstanbul 1974, s.37.

1.1.3. Amortisman Tabi Varlıklar

Duran varlıklar, işletmede sürekli kullanılan üretim sürecinde her defasında biçim ve yapı değiştirmeyen, işletme yönetimi tarafından da nakde dönüşümü bir yıl içinde öngörülmeven varlıklardır. Amortisman tabi duran varlıklar⁸:

- Maddi Duran Varlıklar,
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar,
- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar,

şeklinde ifade edilmektedir.

1.1.3.1. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar, işletme faaliyetleri kapsamında kullanılmak üzere edinilmiş, birden fazla hesap dönemi boyunca kullanılması beklenen ve satışı bir yıl içinde düşünülmeven maddi yapıya sahip iktisadi kıymetlerdir⁹. Maddi duran varlıkların genel özellikleri¹⁰:

- İşletmelerin faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilmeleri,
- Yararlanma süresinin bir hesap döneminden fazla olması,
- İşletmede fiziksel olarak bulunmaları,

şeklinde ifade edilebilir.

⁸ Vasfi **Haftacı**, *Dönemsel Muhasebe*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2010, s.131.

⁹ Uğur **Kaya** ve O. Yusuf **Atasel**, “Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Ugulamalarının Karşılaştırılması Literatürdeki Farlılıklar Üzerinde Bir Değerlendirme”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Cilt 5, Sayı 4, 2017, s. 137.

¹⁰ Durmuş Acar ve Nilüfer Tetik, *Genel Muhasebe*, Detay Yayıncılık, Ankara 2009, s.188.

İşletmeler, yukarıda özellikleri belirtilen maddi duran varlıkları satın alabilirler, üretebilir veya inşa edebilirler. Her nasıl elde edilirse edilsin maddi duran varlıklar maliyet bedelleri üzerinden aktifleştirilirler¹¹.

1.1.3.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel olarak bir varlığa sahip bulunmayan, belirli koşullarda hukuken himaye altına alınmış haklar ve ayrıcalıklardır¹². Patentler, telif hakları, franchise sözleşmeleri, markalar, şerefiye maddi olmayan duran varlık örnekleridir. Günümüzde, birçok şirket için bu varlıklar önemli bir rekabet avantajı ve şirket değeri kaynağı haline gelmiştir. Örneğin ABD merkezli bir firma olan Procter & Gamble firması maddi olmayan varlıklar hesabını 2014 bilançosunda 84.547.000 dolar olarak raporlamıştır¹³.

1.1.3.2.1. Patentler

Patent, üreticilerin eşsiz özelliklere sahip malları satmak veya üretmek için elde ettikleri özel haklarının devlet tarafından garanti altına alınmasıdır. Çünkü herhangi bir buluş veya eşsiz özelliğe dair patent alınması için söz konusu hakkın süresi, sınırları gibi ayrıntıları içeren devlet kuruluşlarından verilen belgeye ihtiyaç vardır. İşletme kendi araştırma ve gelişime faaliyetleri ile patent hakkı elde edebileceği gibi patent kullanma hakkını satın da alabilirler¹⁴.

Patentin satın alınması ile buluş konusunun üretimini yapma ve pazarlama hakkını alan işletme elde eder. Buluş sahibinden alınan patent belgesi, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir¹⁵.

1.1.3.2.2. Telif Hakları

Telif hakları, fikir ve sanat eserleri sahiplerinin eser üzerindeki manevi ve mali haklarıdır. Genel olarak yazarlara, ressamalara, müzisyenlere yapıtlarını korumak için

¹¹ Ümit G. Gençoğlu, *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatına Göre Dönemsonu Muhasebe İşlemleri*, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa 2015, s. 228.

¹² Acar ve Tetik, s. 202.

¹³ R. Dyckman et al., s. 388.

¹⁴ Carl S. Warren, James M. Reeve and Jonathan E. Duchac, *Financial and Managerial Accounting*, Nelson Education, Canada 2014, s.422.

¹⁵ Şükrü Dokur ve Sait Y. Kaygusuz, *Amortismanlar*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2005, s. 29.

devlet tarafından verilir. Telif hakları, eser sahipleri tarafından ortaya çıkarılmış olan fikir ve sanat eserlerinden bir başkasının yararlanma şartlarını içerir¹⁶.

1.1.3.2.3. Markalar

Markalar, herhangi bir işletmenin mal ve hizmetinin diğer işletmelerden ayırt edilmesini sağlayan isim, sembol, sözcük, şekil gibi belirleyici işaretlerdir. Marka satın alınması durumunda satın alma maliyeti ile maddi olmayan duran varlık olarak kayıt edilir¹⁷.

1.1.3.2.4. Franchise

Franchise, günümüzde her sektörde uygulama alanı olan, çok yaygın kullanılan pazarlama ve dağıtım yöntemidir. Özellikle uluslararası pazarda kendini ispat etmiş işletmelerle, yerel işletmeler arasında franchise sözleşmesi yapılması oldukça yaygındır. İmtiyaz sağlayan işletmeye, franchise alan işletme tarafından ödenen ücret maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilir¹⁸.

1.1.3.2.5. Şerefiye

Şerefiye, başka herhangi bir belirli varlıkla ilişkilendirilmeyen bir şirket ile ilgili tüm olumlu özelliklerin değerini temsil eder. Bunlar arasında iyi bir yönetim, arzu edilen konum, iyi müşteri ilişkileri, vasıflı çalışanlar, yüksek kaliteli ürünler ve sendikalarla uyumlu ilişkiler bulunmaktadır. Piyasada bireysel olarak satılabilen yatırımlar ve fabrika varlıkları gibi varlıkların aksine, şerefiye sadece bir bütün olarak işletme ile tanımlanabilir ve her işletmeye özgü olarak benzersizdir¹⁹.

Yukarıdaki paragrafta da açıklandığı üzere şerefiye, diğer varlıklar gibi işletmeden bağımsız olarak değerlendirilemez. İşletme satılmadıkça şerefiyenin gerçek değerini belirlemek de imkansızdır. Şerefiyenin aktifleştirilmesi satın alan işletme açısından sözkonusudur. Ancak o zaman kayıtlarda gösterilip varlık olarak bilançoda yerini alır²⁰.

¹⁶ Leyla Şeker, “Tüm Yönleriyle Amortisman ve Uygulaması”, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul 2003 (Yayımlanmamış Doktora Tezi), s.14.

¹⁷ Warren, Reeve and Duchac, p. 423.

¹⁸ A. Haydar Yıldırım, *Amortisman Uygulamaları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2014, s.112.

¹⁹ Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimmel and Donald E. Kieso, *Financial Accounting*, John Wiley and Sons Inc., New York 2011, p. 427.

²⁰ Harun Kaynak, *İşletmecilik İlkeleri ile Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi ve Gayri Maddi Duran Varlıklarda Amortismanlar*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2001, s.90.

1.1.3.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Özel tükenmeye tabi varlıklar, diğer duran varlıklardan farklı olarak üretim sürecinde fiziki olarak tükenirler²¹. Özel tükenme tabi varlıklar, bir miktar doğal kaynak malzeme demeti gibi düşünülebilir. Örneğin maden ocağındaki tonlarca kömür çıkarıldıkça somut olarak gözle görülür biçimde tüketilir ve yerine yenisi konulamaz. Bu nedenle bu varlıkların itfası için amortisman gibi olan ancak, daha somut bir kavram olan tükenme payı terimi kullanılır²².

1.1.4. Amortisman Ayrılmasının Nedenleri

Amortisman ayrılmasının en yaygın nedeni fiziksel aşınma, yıpranma ve eskimedir. Ancak günümüzde hızla gelişen teknoloji ve piyasa rekabeti ekonomisinde eskime fiziksel olarak bozulmadan daha önemli olmuştur. Varlıkların güncelliğini yitirmesi işletme amaçları açısından varlıkların değerini azaltmaktadır²³.

1.1.4.1. Teknik Etkenler

Teknik etkenler, aynı zamanda fiziki etkenlerdir. Teknik etkenler, duran varlıkların üretimde bulunma ve işletmenin nihai hedefi doğrultusunda hizmet yapma gücünü belirleyen etkenlerdir²⁴. Varlıkların fiziki olarak değer kaybetmeleri genel olarak zamana bağlı olarak gelişir. Bunun yanı sıra iklimsel olaylar veya üretim süreci de değer kaybına sebep olur²⁵. Duran varlıklar, çalışırken sürtünme, kimyasal maddelere veya yüksek ısıya maruz kalmaları vb. durumlar sonucunda fiziki olarak yıpranırlar. Önceden tahmin edilemeyen sel, deprem, yangın gibi afetler de duran varlıklarda değer kaybına yol açar²⁶.

Bütün bu değer kayıpları, duran varlıklara yapılan bakım ve onarımlarla kısmen giderilebilir. Ancak, duran varlığın değer yitirmesini önleme harcamalarının zaman

²¹ Güvemli, s. 76.

²² Jack Smith, M. Robert Keith and L. Stephens, *Accounting Principles*, McGraw-Hill Book Company, Boston 1989, p. 453.

²³ Smith, Keith and Stephens, p. 437.

²⁴ Güvemli, s. 22.

²⁵ O. Selim Kocahanoğlu ve Naci Yüksel, *Amortisman Hukuku ve Uygulaması*, Temel Yayınları, İstanbul 1984, s. 23.

²⁶ Dokur ve Kaygusuz, s. 3.

içinde artması da duran varlığın yenilenmesini zorunlu hale getirir²⁷.

1.1.4.2. İktisadi Etkenler

Duran varlıkların gelişen üretim teknolojilerine uyum sağlayamamaları sonucu fiziki olarak kullanma ömürleri olmasına rağmen yenilenmeleri gerekebilir. Modanın değişmesi, sosyal, kültürel gelişme ve değişimler sonucu değişen tüketici talepleri duran varlıkların yararlı ömrünü olumsuz yönde etkilemektedir. Örneğin tüketicilerin küçük arabalara yönelmesi ile büyük kasalı otomobillerin üretiminde kullanılan kalıplar fiziksel olarak eskimemiş olsalar dahi yararlı ömürlerini tamamlamış olurlar²⁸. Günümüzde bu tür iktisadi etkenler fiziki etkenler kadar önem arz etmektedir.

1.1.5. Amortisman Hesaplamasının Esasları

Amortisman hesaplamaları yapılmadan önce söz konusu varlığa ilişkin olarak belirlenmesi gereken unsurlar vardır. Bunlar²⁹:

- Amortisman tabi tutar,
- Yararlı ömür,
- Kalıntı değer,

olarak sıralanır. Amortisman hesaplamalarında bu üç faktörün yanı sıra amortisman hesaplama yöntemi de hesap dönemi itibarıyla ayrılacak amortisman tutarın belirlenmesinde etkilidir.

1.1.5.1. Amortisman Tabi Tutar

Amortisman tabi tutarın tespiti için varlığın maliyetine dahil edilecek giderlerin tespit edilmesi önemlidir. Bir varlığın maliyet değerine eklenen giderler aşama aşama değerlendirilğinde; ilk olarak satın alma maliyeti daha sonra bu satın alınan varlığın işletme faaliyetlerinde kullanılabilir duruma getirilinceye kadar katılan giderler ve varlığın kullanma döneminde onun ekonomik değerini artırıcı giderler olarak

²⁷ Güvemli, s. 23.

²⁸ Erdoğan Topalhocaoglu, “Amortisman Teorisi ve Uygulamaları”, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 1997 (Yayınlanmamış Doktora Tezi), s. 42.

²⁹ Warren, M.Reeve and Duchac, 2014, s. 411.

gerçekleşir³⁰. Bu giderlerden hangilerinin varlığın maliyetine dâhil edileceği, amortismanına tabi tutarı da değiştirecektir.

1.1.5.2. Kalıntı Değer

Bir varlığın kalıntı değeri, varlığın yararlı ömrü sonunda tahmin edilen değeridir. Kalıntı değer, yönetim tarafından duran varlıkları nasıl elden çıkaracağına ilişkin planlar ve benzer varlıklara ilişkin deneyimler gözönüne alınarak tespit edilir³¹.

Tahmin edilen kalıntı değer net tutarı, söz konusu tutardan varlığın elden çıkarılması için yapılması beklenen harcamaların indirilmesinden sonra bulunur³². Ayrıca kalıntı değer hesaplamalarında paranın zaman değerinin de dikkate alınması gerekir. Hesaplanan kalıntı değerinin de düzenli olarak gözden geçirilmesi ve tahminlerde bir değişiklik olduğunda düzeltilmesi gerekir. Örneğin işletme 400.000 TL bedelle 2019 yılında kamyon satın almıştır. Kamyonun yararlı ömrü üç yıldır. Kamyonun yararlı ömrü sonundaki kalıntı değeri 80.000 TL olarak beklenmektedir. Kamyonun yararlı ömrü olan üç yılda beklenen enflasyon oranı %10 ‘dur. Buna göre kalıntı değer tutarı³³.

$$\text{Kalıntı değer bugünkü değeri} = 80.000 / (1+0,10)^3 = 60.105,18$$

olarak hesaplanır.

1.1.5.3. Yararlı Ömür

Yararlı ömür duran varlığın işletme faaliyetleri için ekonomik fayda sağlaması beklenen süre veya üretim birim sayısıdır. Bir duran varlığın yararlı ömrü fiziki ömrü ile aynı değildir. Çünkü işletmenin varlıktan fayda beklediği süre varlıkların yararlı ömrünü belirler. Örneğin işletmenin aldığı otomobili her iki yılda yenilemesi gerekiyorsa otomobilin fiziki ömrü daha uzun olsa bile o işletme için yararlı ömrü artık iki yıldır³⁴.

³⁰ Cengiz Erdamar ve F. Orhon Basık, *Finansal Muhasebe*, Arıkan Yayınevi, İstanbul 2006, s. 82.

³¹ Weygandt, Kimmel and Kieso, p. 414.

³² Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, *Muhasebe Standartlarıyla Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara 2007, s. 320.

³³ Remzi Örtten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)*, Gazi Kitabevi, Ankara 2019, s. 216.

³⁴ Dyckman et al., 2018, p. 377.

Özellikle teknolojik gelişmelerin hızlı yaşandığı sektörlerdeki duran varlıklarda yararlı ömür sürelerinin daha kısa olduğu gözlemlenmektedir. Örneğin bilgisayarlar fiziki ömürlerinden çok daha kısa yararlı ömre sahiptirler³⁵. Kısaca varlığın yararlı ömrü ile fiziki ömürleri her zaman aynı değildir.

1.1.6. Muhasebe Literatüründeki Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Amortisman hesaplama yöntemi, yıllık ayrılacak amortisman tutarının belirlenmesi açısından önemlidir. Literatürde birçok amortisman hesaplama yöntemi mevcuttur. Teoride mevcut olan bu amortisman yöntemlerinden pratikte kullanıma uygun olmayanlar sadece teoride kalmıştır.

1.1.6.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi

Doğrusal amortisman yöntemi varlığın yararlı ömrü boyunca heryıl eşit faydalar elde edildiği varsayımına dayanır. Bu nedenle de varlığın maliyeti varlığın yararlı ömrünün her yılına eşit tahsis edilir. Örneğin 155.000TL maliyeti, 15.000 TL kalıntı değeri ve 5 yıl yararlı ömrü olan varlığın 01.1.2019 tarihinden itibaren hesaplanacak yıllık amortismanı şöyle olur³⁶:

Amortisman Tabi Tutar = Maliyet Tutarı- Kalıntı Değer

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Tabi Tutar/ Varlığın Yararlı Ömür

Yıllık Amortisman Tutarı= 155.000-15.000 /5

= 140.000/5

Yıllık Amortisman Tutarı= 28.000 TL

Doğrusal amortisman yöntemine göre, örnekteki varlığın amortisman tabi tutarı yararlı ömrü boyunca her yıl 28.000 TL ayrılacaktır.

³⁵ Topalhocaoglu, s. 41.

³⁶ Smith, Keith and Stephens, p. 438.

Bu yöntem, basit olması sebebiyle uygulamada en çok tercih edilen yöntemdir. Örneğin, Almanya’da Daimler, Belçika’da Anheuser-Busch In Bev, ABD’de General Mills gibi büyük şirketler doğrusal amortisman yöntemini kullanırlar³⁷.

1.1.6.2. İki Katlı Azalan Bakiyeler Yöntemi

İki katlı azalan bakiyeler yöntemi, ilk yıl ayrılan amortisman tutarının daha yüksek olduğu daha sonraki yıllarda ayrılan amortisman tutarının giderek azaldığı amortisman yöntemidir. Varlığın yararlı ömrü boyunca ayrılan toplam amortisman gideri doğrusal amortismanla aynıdır. Tek fark herhangi bir dönem için ayrılan amortisman tutarıdır³⁸.

Bu amortisman yönteminde amortisman oranı önce doğrusal amortisman yöntemine göre $(1/\text{Varlığın Yararlı Ömür Süresi})$ formülü kullanılarak tespit edilir. Bulunan oran ile çarpılarak amortisman hesaplamalarında kullanılacak oran belirlenir. Amortisman tabi tutarla bu oran çarpılarak ilk yıl ayrılacak amortisman tutarı hesaplanır. Bu yöntemde, ilk yılın amortisman tabi tutarı ilgili varlığın defter değeridir. Çünkü amortisman tabi tutar hesaplanırken ilk yılın kalıntı değer ‘0’ olarak kabul edilir. İlk yılından sonraki yıllarda amortisman tabi tutar varlığın defter değerinden birikmiş amortisman tutarı çıkarılarak belirlenir³⁹.

Daha önce doğrusal amortisman yönteminde verilen örnekteki 155.000 TL maliyeti, 15.000 TL kalıntı değeri ve 5 yıl yararlı ömrü olan varlığın 01.1.2019 tarihinden itibaren hesaplanacak yıllık amortismanı azalan bakiyeler yöntemine göre şöyle olur:

Tablo 1. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Dönem Başı Defter Değeri	Amor. Oranı	Amor. Gideri	Birikmiş Amort.	Net Defter Değeri
2019	$(140000 \times \%40)56.000$	%40	56.000	56.000	84.000
2020	$(140.000-56.000)84.000 \times \%40$	%40	33.600	89.600	50.400
2021	$(140.000-89.600)50.400 \times \%40$	%40	20.160	109.760	30.240
2022	$(140.000-109.760)30.240 \times \%40$	%40	12.096	121.856	18.144
2023	$(140.000-121.856)18.144$		3.144	125.000	15.000

³⁷ Weygandt, Kimmel and Kieso, p. 395.

³⁸ Dyckman et al., p. 378.

³⁹ Warren, Reeve and Duchac, p. 415.

En son yılın ayrılan amortisman tutarı varlığın net değeri kalıntı değere eşitleyecek şekilde düzenlenir. Bu nedenle 2023 yılı için $18.144 \times 0.40 = 7.257,6$ TL yerine 3.144 TL amortisman ayrılmış ve varlığın net defter değeri 15.000 TL 'ye eşitlenmiştir.

1.1.6.3.Yıl Basamakları Toplamı Yöntemi

Yıl basamakları toplamı yönteminde temel varsayım, varlığın yeni olduğu ilk yıllarda işletmeye daha fazla eskidikçe daha az fayda sağlayacağıdır. Bu fayda sağlama varsayımına göre de ilk yıllara maliyeti daha çok tahsis etmek için daha yüksek tutarda amortisman ayırmak, daha sonraki yıllarda daha az miktarlarda amortisman ayrılır. Bu yöntemde birinci adım olarak varlığın yararlı ömrünün basamaklarına $n.(n+1) / 2$ formülü uygulanarak bir sayı elde edilir. Bu sayı amortisman oranı olan kesir sayısının paydasını oluşturur. Cari yılın başlangıcında kalan yılda kesir sayısının paydasını ifade eder. Örneğin 5 yıllık yararlı ömrü olan varlığın basamakları toplanırsa:

$$5 \text{ Yılın Basamakları Toplamı} = 5. [(5+1) / 2]$$

$$=5.3$$

$$=15$$

şeklinde hesaplanır. Maliyeti 500.000 TL ve kalıntı değerinin 50.000 TL olan varlık için yıl basamakları toplama yöntemine amortisman hesaplaması yapılırsa yıllık ayrılacak amortisman tablosu:

Tablo 2. Yıl Basamakları Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Dönem Başı Defter Değeri	Amor. Oranı	Amor. Gideri	Birikmiş Amort.	Net Defter Değeri
2019	450.000	$5/15=0.33$	150.000	150.000	300.000
2020	450.000	$4/15=0.26$	120.000	270.000	180.000
2021	450.000	$3/15=0.20$	90.000	360.000	90.000
2022	450.000	$2/15=0.13$	60.000	420.000	30.000
2023	450.000	$1/15=0.06$	30.000	450.000	0

Birinci yılda amortisman tabi tutarla çarpılacak kesir en çok maliyet oranını temsil eder. Varlığın yararlı ömrü sonundaki kesir ise en az maliyet oranını temsil eder.

Yukardaki 5 yıllık yararlı ömrü olan varlığın amortismanına tabi tutarı ile çarpılacak kesir 5 /15, ikinci yıl 4/15, üçüncü yıl 3/15 şeklinde ilerleyerek yararlı ömrünün son yılı olan onuncu yılda 1/15 şeklinde gerçekleşecektir⁴⁰.

Yıl sayıları toplamı yöntemi, hesaplamalarda kullanılan verilerin elde edilmesi ve hesaplama yönteminin karmaşık olması nedeniyle sadece duran varlıkların daha az olduğu küçük işletmelerde kullanılır⁴¹.

1.1.6.4. Üretim Miktarı Esasına Dayanan Amortisman Yöntemi

Amortisman hesaplamalarında sadece geçen zamanın değerlendirilmesi, varlığın ilgili hesap döneminde gerçek kullanımının göz ardı edilmesine neden olabilmektedir. Üretim miktarı yönteminde ise ilgili hesap döneminde varlığın gerçekleşen kullanımı gözönünde tutulur ve üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır⁴². Hesaplamalarda üretim miktarı olarak belirlenecek terimler; kilometre, makine saati, vardiya sayısı olarak ilgili varlığa göre değişir⁴³. Yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarı şu formülle hesaplanır⁴⁴:

Amortisman Oranı = Varlığın Maliyeti – Kalıntı Değer /Tahmin Edilen Yararlı ömür Boyunca Üretilen Birim Sayısı

Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı × Dönem Üretim Miktarı

Örneğin, işletme 01.01.2019 yılında 300.000 TL maliyeti, kalıntı değerinin bugünkü net değeri 50.000 TL olan ve toplam yararlı ömrü 100.000 km olarak tahmin edilen bir kamyon almıştır. Kamyon, 2019 yılında 30.000 km, 2020 yılında 50.000 km, 2021 yılında 20.000 km yol gitmiştir. Üretim miktarı yöntemine göre amortisman tutarı şöyle hesaplanır⁴⁵:

⁴⁰ Smith, Keith and Stephens, p. 440-44.

⁴¹ Williams, Haka, Bettner et al., p. 398.

⁴² Aysegül **Hatipoğlu**, “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi”, *S.Ü İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt 12, Sayı 24, 2012, s.198.

⁴³ Patrica Libby, Robert Libby, Fred Phillips et al., *Principles of Accounting*, McGraw- Hill, Boston 2009, p. 426.

⁴⁴ Smith, Keith and Stephens, p. 440.

⁴⁵ Libby, Libby and Phillips, p. 427.

Tablo 3. Üretim Miktarına Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Amor.Gideri	Birikmiş Amor.	Net Defter Değeri
2019	(300.000-50.000) 250.000	(250.000/100.000)2,5	(2,5×30.000) 75.000	75.000	225.000
2020	(300.000-50.000) 250.000	(250.000/100.000)2,5	(50.000×2,5) 125.000	200.000	100.000
2021	(300.000-50.000) 250.000	(250.000/100.000)2,5	(20.000×2,5) 50.000	250.000	50.000

Tabloda varlığın kalıntı değeri olan 50.000 TL yararlı ömrünün sonunda varlığın net defter değeri olarak görülmektedir.

Kullanım dışı değer kayıplarının gözönünde tutulmaması ise, bu yöntemin eksik tarafıdır. Bazı durumlarda üretim miktarı, hizmet süresi gibi kıstaslar üzerinden varlığın değer kaybını belirlemek yeterli olmamaktadır. Üretim miktarı ve hizmet süresinin belirlenmesinin bazı varlıklar için çok zor olması bu yöntemin uygulanmasında karşılaşılan bir diğer sorundur. Üretim sürecine katılan duran varlık sayısının çok olduğu işletmelerde bu verileri elde etmek daha da zorlaşmaktadır⁴⁶.

Üretim miktarını esas alan amortisman yöntemi yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı doğrusal amortisman yöntemi kadar yaygın kullanılmamaktadır. Fakat bu yöntemi tercih eden işletmeler de var. Örneğin ABD’de çok uluslu bir enerji şirketi olan Chevron gibi bazı büyük işletmeler bu yöntemi kullanmaktadır⁴⁷.

1.1.6.5. Diğer Amortisman Yöntemleri

Literatürde başka amortisman yöntemleri de vardır. Bu yöntemlerin başlıcaları, artan tutarlı amortisman, faizli amortisman, toplu amortisman, grup amortisman yöntemleridir.

⁴⁶ B. Ataman **Akgül**, “Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında Yer Alan Düzenlemeler Ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması”, *Mali Çözüm Dergisi*, sayı, 67, 2004, s. 92.

⁴⁷ Weygandt, Kimmel and Kieso, p. 396.

Artan tutarlı amortisman yönteminde, azalan bakiyeler yönteminin aksine amortisman süresi boyunca duran varlıklarda ilk dönemlerde düşük, sonraki dönemlerde giderek artan bir biçimde amortisman ayrılır. Artan tutarlı amortisman yöntemi, ayrılacak amortisman tutarını ileriki dönemlere ertelemektedir. Bu durum, yeterli amortisman ayırmayı geciktirmekte ve daha sonraki dönemlerde ayrılacak yüksek amortisman miktarına artan bakım ve onarım masraflarının eklenmesi ile maliyetlerin çok fazla artmasına sebep olmaktadır. Bu durum finansal tabloların kullanıcılara işletmenin faaliyet sonuçlarını tam ve doğru olarak bilgi sunmasından uzaklaştırmaktadır⁴⁸.

Literatürde yer alan faizli amortisman yöntemlerini, diğer yöntemlerden ayıran en önemli özellik paranın zaman değerini dikkate almasıdır⁴⁹. Duran varlık alımı için kullanılan fonlar için faiz hesaplanarak amortisman matrahı belirlenir. Faiz hesaplamalarında varlığın yararlı ömrü süresince faiz oranının sabit olması varsayımı bu yöntemin en sakıncalı tarafıdır⁵⁰. Bu yöntem uygulamada hem hesaplamalarının karmaşık olması hem de faiz oranının sabit kalması varsayımı nedeniyle uygulamada pek kullanılmaz.

Literatürde yer alan diğer bir amortisman yöntemi de toplu amortisman yöntemidir. Bu yöntem, duran varlıkların nitelikleri itibarıyla tek tek amortisman ayrılmasının zor ve uzun zaman alan mali değeri düşük olan su, elektrik sayaçları, havagazı şebeke bağlantıları, demiryolu bağlantı direkleri gibi varlıkların amortismanında kullanılır⁵¹.

Grup amortisman yönteminde, duran varlıklar ortalama hizmet süresi ve eşit hizmet süresi esas alınarak gruplara ayrılarak amortisman hesaplanır. Bu yöntemde grupları oluşturma hesaplamalarının doğru biçimde yapmak gerekir. Bu hesaplamalar zor ve karmaşık hesaplamalardır. Bu yöntem de pratikte çok kullanılamaz⁵².

⁴⁸ Güvemli, s. 75-76.

⁴⁹ Akgül, s. 90.

⁵⁰ Dinç ve Atabay, s. 70.

⁵¹ Akgül, s. 93.

⁵² Kaynak, s.78.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN AMORTİSMAN UYGULAMALARI

Çalışmanın ikinci bölümünde VUK hükümlerine göre amortisman uygulamaları incelenmiştir. Amortisman konusu, Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) yer almış ve VUK (Vergi Usul Kanunu) hükümleri doğrultusunda ayrılan amortismanların gider olarak yazılabileceği belirtilmiştir (GVK, md. 40). GVK hükümlerinde işletmeler tarafından ayrılacak amortisman payının vergi matrahı üzerinde azaltıcı etkisi olması, VUK hükümlerinde amortisman konusunun daha ayrıntılı olarak ele alınmasını beraberinde getirmiştir⁵³. Bu nedenle de Türk Vergi Mevzuatı açısından amortisman konusunun incelendiği bu bölümde amortisman konusu VUK'un kapsamında ele alınmıştır.

2.1. AMORTİSMANIN TANIMI VE KAPSAMI

Amortisman, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz olan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen duran varlıkların maliyet değerleri üzerinden yok edilmesidir⁵⁴.

2.1.1. Amortisman Tabi Duran Varlıklar

VUK' da amortismanın tanımı yapılırken tanım içinde amortisman tabi varlıkların genel olarak özellikleri de belirtilmiştir. Tanım içinde geçen gayrimenkuller gibi değerlendirilen varlıklar⁵⁵:

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,

⁵³ Nihat **Küçükşavaş**, *Genel Muhasebe*, Beta Yayınevi, İstanbul 1992, s. 218.

⁵⁴ VUK, md. 313.

⁵⁵ VUK, md. 269.

- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar,

olarak sıralanmaktadır.

Gayrimenkulle birlikte değerlendireceği belirtilen müttemmim cüz kavramı, Türk Medeni Kanunu (TMK) 684'üncü maddesinde varlığın temel unsuru olan şey değiştirilmedikçe veya zarar verilmedikçe ondan ayrılması mümkün olmayan parça olarak tanımlanmıştır.

2.1.2. Amortisman Ayrılmasının Şartları

İşletmedeki duran varlıkların amortisman tabi olabilmesini belli şartları vardır. Amortisman ayrılabilmesi için duran varlıkların aşınma ve yıpranmaya maruz kalması ve işletmede bir yıldan fazla kullanılması gerekmektedir⁵⁶.

2.1.2.1. Duran Varlığın İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması

Kullanım süresi bir yılı aşmayan varlıkların bedeli ne olursa olsun amortisman ayrılamaz. Bu tür duran varlıklar elde edildikleri yılda gider yazılarak dönem kâr veya zararına aktarılırlar⁵⁷. İşletmede kullanılan ancak envanter kaydı yapılmamış varlıklar için de amortisman ayrılması söz konusu değildir. Örneğin işletme sahibine ait binek otomobil tamamen işletme faaliyetlerine tahsis edilmiş olsa bile işletme envanterine kayıtlı olmaması nedeniyle amortisman tabi tutulamaz⁵⁸.

2.1.2.2. Duran Varlığın Yıpranmaya, Aşınmaya veya Kıymetten Düşmeye Maruz Kalması

Amortisman uygulamasının bir diğer koşulu, amortisman uygulamasına dahil edilecek varlıkların yıpranma, aşınma ve değer düşüklüğüyle karşı karşıya bulunmalarıdır. Eğer bir iktisadi varlık, herhangi bir şekilde değer kaybına maruz değilse, yararlı ömrü ne

⁵⁶ VUK, md. 313.

⁵⁷ M.Tahir **Ufuk**, *Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planına Göre Amortisman Uygulamaları*, Türmob Yayınları, Ankara 2000, s. 4-5.

⁵⁸ Ferhat **Fahran**, *Vergi Usul Kanunu Muhasebe Uygulamaları ve TFRS/TMS Karşılaştırmaları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2016, s. 395.

kadar süre olursa olsun amortisman konusu olmayacaktır⁵⁹. Boş arsa ve araziler yıpranma ve aşınmaya maruz kalmayacağı için amortismanına tabi değildir⁶⁰.

2.1.3. Amortisman Ayrılması Zorunlu Olmayan Giderler

Maliye Bakanlığınca yayınlanan tebliğlerle her yıl güncellenen miktarı aşmayan, iktisadi değerler amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İşletme tarafından edinilen bir varlığın amortismanına tabi tutulmadan, doğrudan gider yazılabilmesi için miktarın belirlenmesi konusunda teknik ve iktisadi bakımdan bütünlük arz eden varlıklar bir bütün olarak değerlendirilir⁶¹. Örneğin bir büro için alınan sandalye 2020 yılı için 1.400 Türk Lirasının altında ise sandalye alındığı yılda gider olarak kabul edilir. Ancak, bir pastanede kullanılmak üzere sandalye alınıyorsa bu durumda sandalyelerin toplam bedeline bakılacaktır⁶².

İktisadi ve teknik bütünlüğe bir bilgisayar sistemini oluşturan donanım malzemeleri, okul sıra ve masalarının tümü, lokanta işletmesi için alınan çatal, bıçak, bardaklar, sinema salonu için alınan koltukların tümü gibi örnekler de verilebilir⁶³.

2.1.4. Amortisman Uygulama Esasları

Amortisman uygulama esaslarını, varlığın amortismanına tabi değeri, yararlı ömrü ve varlığın amortismanına tabi tutarını dönemler itibarıyla doğru biçimde dağıtacak bir amortisman yöntemi oluşturmaktadır. Vergi Mevzuatında uygulamaya ilişkin bu esaslar kanun hükümleriyle belirlenmiştir ve işletmeler tarafından uyulması zorunludur.

⁵⁹ VUK, md. 313.

⁶⁰ VUK, md. 314.

⁶¹ VUK, md. 313.

⁶² Şeker, s.167.

⁶³ M. Emin Akyol ve Muzaffer Küçük, *Vergi ve Muhasebe Uygulamaları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2016, s.702.

2.1.4.1. Amortisman Tabi Değer

VUK 313 ve 269'uncu maddeleri doğrultusunda duran varlıkların amortisman tabi değeri varlıkların maliyet bedelidir. Bu nedenle varlığın amortisman tabi değeri belirlemek için maliyet bedelini hesaplamak gerekir⁶⁴. VUK uygulamasında amortisman tabi değer hesaplamalarında ilgili varlığın kalıntı değeri kavramından bahsedilmemektedir

VUK hükümlerine göre maliyet bedeli hesaplanırken, satın alınan bir duran varlığın satın alma bedeline gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alındıktan sonra yıkılması giderleri, arsa düzenlemesinden doğan giderler dahil edilir. Noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri komisyon giderleri ile emlak alım ve taşıt alım giderleri maliyet bedeline dahil edebilecekleri gibi, doğrudan gider olarak da gösterebilirler⁶⁵. Ayrıca gayrimenkulun normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulu genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderlerin, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi gerekir⁶⁶. Gider ayrımı konusunda Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.01.2019 tarih ve 27575268-105[313-2017-388]-28530 sayılı özelgesi vardır. Bu özelgede mükellefin sorusuna cevaben, satışı yapılan ağır tonajlı malzemelerin nakliyesi sırasında nakliye araçlarının dorse saclarında meydana gelen kırılma ve eğilme gibi hasarların tamir ettirilmesine ya da değiştirilmesine ilişkin olarak yapılan harcamaların maliyet olarak kabul edilmeyip, doğrudan gider olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

2.1.4.2. Amortisman Ayırma Süresinin Başlangıcı

VUK'un 320'inci maddesine göre amortisman uygulama süresinin varlığın aktife girdiği yıl başlayacağı hükme bağlanmıştır. Aktife giriş tarihinin yılın başı veya sonu olmasının önemi yoktur. Sadece binek otomobillerde ilk yılın amortisman tutarı hesaplamalarında aktife girdiği yılda ay hesabı yapılarak amortisman tutarı hesaplanır⁶⁷. VUK' da aktife giriş kavramının tanımı tam olarak yapılmamıştır. Bu nedenle, aktife giriş kavramı zaman zaman farklı yorumlanmakta ve farklı uygulamalara sebep

⁶⁴ Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, *Vergi Usul Kanunu*, Sözkese Matbaacılık, Ankara 2005, s. 544.

⁶⁵ VUK, md. 270.

⁶⁶ VUK, md. 272.

⁶⁷ M.Ali Özyer, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 2015, s. 800.

olmaktadır. Varlığın elde edildiği dönemde fiilen kullanılmaya başlanması durumunda herhangi bir sorun olmamaktadır. Ancak varlığın elde edildiği dönemde çeşitli nedenlerden dolayı fiili olarak kullanılmaya başlanamaması durumunda amortisman işlemlerinde çelişkili durumlar ortaya çıkmaktadır⁶⁸.

Örneğin Çankırı Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 06.04.2017 tarih ve 19208162-105-12 sayılı özelgesinde, işletmede kullanılacak olan makinenin bütün aksam ve parçalarının satın alınamaması monte edilecek eksik kalan parçalarının olmasına rağmen, satın alınan parçaları için amortisman ayırıp ayıramayacağını soran mükellefe cevaben, makinenin monte edilmek suretiyle kullanıma hazır hale getirildiği yıldan itibaren amortisman ayrılabilirliği belirtilmiştir.

Amortisman ayrılmaya başlanması için diğer bir şart da varlığın fiziken de işletmeye girmiş olmasıdır. İşletmede dönem sonu yapılan muhasebe dışı envanter işlemleri ölçmek, tartmak, saymak suretiyle yapılmaktadır. Bu nedenle de alınan varlıkların amortismanına tabi tutulması için değerlendirme günü fiziki olarak da mevcut olması gerekir⁶⁹.

2.1.4.3. Amortisman Oranları

Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilen amortisman oranlarının belirlenmesinde, söz konusu varlıkların yararlı ömürlerinin dikkate alınacağı belirtilmektedir. Maliye Bakanlığı'na belirlenen amortisman oranı 1 rakamının ilgili varlığın yararlı ömrüne bölünmesi suretiyle tespit edilmektedir. Örneğin 5 yıl yararlı ömrü olan bir varlığın amortisman oranı 1 rakamının 5' e bölünmesiyle %20 olarak belirlenir⁷⁰.

2.1.4.4. Amortisman Yöntemleri

VUK'a göre amortisman ayrılmasında temel olarak normal ve azalan bakiyeler yöntemi kabul edilmiştir. Bu yöntemlerin dışında madenler için farklı amortisman uygulamaları

⁶⁸ Uysal ve Eroğlu, s. 532.

⁶⁹ Özyer, s. 801-802.

⁷⁰ Ahmet **Erol**, ve R. Yüce **Uyanık**, “ Bir Mükellef Hakkı Olarak Amortisman Müessesesi İçinde Maddi Duran Varlık Amortisman Usullerinin Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 124, 2014, s. 98.

öngörölmüştür⁷¹. Ayrıca varlıklarda belirli nedenlerle oluşan olağandışı yıpranma, aşınma veya değer kaybı oluşması durumlarında da fevkalade amortisman uygulaması benimsenmiştir⁷².

VUK hükümlerine göre amortisman ayırmaya başladıkları yıl normal yöntemi seçen mükelleflerin daha sonra azalan bakiyeler yöntemine geçemezler. Azalan bakiyeler yöntemini kullanırken bu yöntemden vazgeçip normal amortisman yöntemine geçebilirler. Bu şekilde yöntem değiştirenler, değişikliği beyannamelerinde veya ekli bilançolarda belirtmek zorundadırlar. Değişiklik bildirimin yapıldığı yıldan itibaren geçerli olmaktadır⁷³.

2.1.4.4.1. Normal Amortisman Yöntemi

Normal amortisman yöntemi, uygulama kolaylığı sebebiyle işletmeler tarafından en çok tercih edilen yöntemdir. Yıllık amortisman tutarı, Maliye Bakanlığının tespit ve ilan ettiği oranlarla varlığın amortismanına tabi tutarının çarpılması ile hesaplanır⁷⁴. Maliye Bakanlığı, 31.12.2003 tarihinden sonra elde edilen duran varlıklar için, yararlı ömürlerini ve bu ömürlere göre amortisman oranlarını belirlemiştir. Bu oranlar 28.4.2004 tarihli ve 25446 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan VUK’un 333 Sıra nolu Genel Tebliği ekinde bir liste şeklinde duyurulmuştur. Mükellefler, uygun amortisman oranını tespit ederken, önce faaliyet gösterdikleri sektör bazında aramaları, bu ayırım içinde bulamadıkları duran varlıklar için, genel sınıflandırmada verilen oranları kullanmaları gerekir. Genel sınıflandırma içinde bulunmaması durumunda ilgili valık için Maliye Bakanlığı’na yazılı olarak sorulabileceği de aynı tebliğde belirtilmektedir.

Örnek:

İşletme tarafından 2019 yılında 50.000 TL’ye alınan yararlı ömrü 4 yıl olan yıllık amortisman oranı da %25 olarak belirlenmiş bir doğrama makinesi, normal amortisman yöntemiyle yıllık amortisman tutarı aşağıdaki gibidir:

Yıllık amortisman tutarı: $50.000 \times \%25 = 12.500$ TL

⁷¹ VUK, md. 315-316.

⁷² VUK, md. 317.

⁷³ VUK, md. 320.

⁷⁴ VUK, md. 315.

Tablo 4. Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortismana Tabi Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2019	50.000	0,25	12.500	12.500	37.500
2020	50.000	0,25	12.500	25.000	25.000
2021	50.000	0,25	12.500	37.500	12.500
2022	50.000	0,25	12.500	50.000	0

2019 yılına ait dönem sonu amortisman kayıtları da aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2019		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	12.500	
257 B. AMORTİSMANLAR 257.01. Demirbaş Amortismanlar		12.500
Demirbaş için yıllık %25 amortisman ayrılması		

2.1.4.4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Hangi amortisman yöntemi kullanılırsa kullanılsın, duran varlığın yararlı ömrü sonunda toplam amortisman tutarı aynıdır. Amortisman hesaplama yöntemleri arasındaki fark, ayrılan amortisman tutarının yıllara dağıtılmasında etkisini gösterir. Ayrılan toplam amortisman tutarı aynı olmasına rağmen uygulanan yöntemlerle ayrılan tutarların peşin değerleri farklılaşır. Özellikle yüksek enflasyon dönemlerinde bu fark daha da artmaktadır. Bu durumda işletmeler açısından kullanılacak amortisman yöntemi önem arz etmektedir. Türk Vergi Mevzuatına sonradan dahil edilen azalan bakiyeler yönteminin amacı da mükellefleri, bu yöntem farklılığının sağladığı finansal getiri ile desteklemektir⁷⁵.

Sadece, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenler, azalan bakiyeler yöntemini kullanabilirler. Azalan bakiyeler yönteminin uygulanma ilkeleri genel olarak aşağıda belirtilmiştir⁷⁶:

⁷⁵ Raif **Parlakkaya**,“Vergi Tasarrufu Açısından Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin Karşılaştırılması”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Yüksekokulu Dergisi*, Cilt 1, Sayı 3, 1999, s.133.

⁷⁶ VUK, md. 315.

- Her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak miktar, daha önceki yıllarda ayrılmış olan toplam amortismanların düşülmesiyle bulunur.
- Amortisman süresi, Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı tebliğlerdeki normal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Bu oran, normal amortisman oranının iki katı olarak belirlenir.
- Yararlı ömrün son yılında kalan değer o yıl tamamıyla amorti edilerek amortisman işlemi tamamlanır.
- Uygulanacak amortisman oranı hiçbir zaman %50'yi geçemez.

Örnek:

İşletme tarafından 2019 yılında 50.000 TL'ye alınan yararlı ömrü 4 yıl olan yıllık amortisman oranı da %25 olarak belirlenmiş bir depolama raf sisteminin azalan bakiyeler yöntemiyle yıllık amortisman oranı %25'in iki katı olan %50 olacaktır. Yıllar itibariyle ayrılacak amortisman miktarı aşağıdaki gibidir:

Tablo 5. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortismana Tabi Değer	Amor. Oranı	Amort. Tutarı	Birikmiş Amor.	Net Defter Değeri
2019	50.000	0,50	25.000	25.000	25.000
2020	(50.000-25.000) 25.000	0,50	12.500	37.500	12.500
2021	(50.000-37.500) 12.500	0,50	6.250	43.750	6.250
2022	6.250		6.250	50.000	0

2019 yılına ait dönem sonu amortisman kayıtları aşağıdaki gibi olur:

	31.12.2019		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		25.000	
257 B. AMORTİSMANLAR			25.000
257.01 Demirbaşlar			
Demirbaş için amortisman ayrılması			

2.1.4.4.3. Fevkalade Amortisman Uygulaması

İşletmeler envanterindeki duran varlıkların yangın, deprem, sel gibi bir felaket yaşanması teknolojik hayatta yaşanan yeni icat sonucu varlığın değer kaybetmesi; durumları veya duran varlıkların üretim sürecinde cebri çalışmaya tabi tutulmalarından dolayı normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalmaları gibi olağanüstü durumlarda fevkalade amortisman uygulayabilirler⁷⁷.

Fevkalade amortisman uygulamasında mükelleflerin zarar derecesi tespiti için şahsi olarak başvuruları zorunludur. Maliye Bakanlığı'na her işletme için, işin özelliğine göre fevkalade teknik ve ekonomik amortisman oranları belirlenir. Fevkalade amortisman uygulaması için değer kaybının mutlaka afet yüzünden meydana gelmiş olmasıdır. Örneğin bir binanın kendiliğinden çökmesi, bir su bendinin kendiliğinden yıkılması halinde fevkalade amortisman uygulanmaz⁷⁸. Varlık doğal afet neticesinde değerini tamamen kaybetmişse fevkalade amortisman yoluyla değer tamamı amorti edilir. Varlıktaki değer kaybı kısmi ise doğal afetten önce ayrılmış amortisman ile fevkalade amortismana rağmen amorti edilemeyen bir kısım kalırsa bu miktar daha sonraki dönemlerde amorti edilir. Fevkalade amortisman uygulanan dönemde ayrıca normal amortisman ayrılamaz⁷⁹.

Cebri çalışma nedeniyle fevkalade amortisman uygulanabilmesi için işletmenin hesap dönemi kapanmış olmalıdır. Ayrıca duran varlıkların fazla kapasite kullanımı sebebiyle normalden fazla çalışmaya maruz bırakılmış olması gerekir. Cebri çalışma durumunda amortisman hesaplanmasında Maliye Bakanlığı tarafından Sanayi ve Ticaret Bakanlığı görüşü doğrultusunda tespit edilen oran kullanılır⁸⁰.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 10.04.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2976-317-856/16138 sayılı özelgesinde cebri çalışma saatleri belirlenmesi konusunda mükellefe verdiği cevap yazısında:

⁷⁷ VUK, md. 317.

⁷⁸ Fähran, s. 407.

⁷⁹ Gündüz ve Perçin, s. 129.

⁸⁰ Akyol ve Küçük, s. 714.

- Yılda 3000 saate kadar çalıştırılmaları halinde normal amortisman oranları,
- Yılda 3001 saat ile 4800 saat arasında normal amortisman oranlarının % 25 fazlası,
- Yılda 4800 saatten fazla çalıştırılmasında normal amortisman oranlarının % 30 fazlası,

uygulanarak hesaplama yapılacağı belirtilmektedir.

Ayrıca aynı Özelge’de azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılması durumunda azalan bakiyeler usulünde uygulanan orana yapılacak ilavenin, normal amortisman oranının %30’u nispetinde olması gerektiği belirtilmiştir. Örneğin amortisman oranı %20 ise $[(0,20 \times 2) + (0,20 \times 0,30)] = \%46$ olarak hesaplanır ve bu orana göre amortisman ayrılır⁸¹.

2.1.4.4.4. Kıst Amortisman Uygulaması

Kıst amortisman uygulaması, sadece aktife kayıtlı binek otomobiller için yapılan özel bir uygulamadır. İşletmenin tüm duran varlıkları ilgili hesap döneminin son günü aktife girmiş olsa dahi aktife girdikleri yıl için tam amortisman hesaplanır. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin amortisman uygulamalarında aktife girdikleri ay kesri tam ay sayılarak kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye tekabül eden tutar, varlığın amortisman süresinin son yılında eklenerek varlık tamamen amorti edilir⁸². Faaliyetleri binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan şirketin yöneticilerinin kullanımına tahsis edilmiş olan binek otomobil için tam amortisman ayrılması mümkün olmayacaktır⁸³.

Örnek:

⁸¹ Özyer, s. 837.

⁸² VUK, md. 320.

⁸³ M. Nihat Arıca, *Yeniden Değerleme ve Amortisman Uygulaması*, Şafak Matbaacılık, Ankara 1997, s.437.

İşletme tarafından 20 Ağustos 2019 tarihinde 120.000 TL'ye satın alınan binek otomobil yıllık %20 amortisman oranı ile amortisman ayrılırsa, 2019 yılı için Ağustos ayı tam ay sayılarak Ağustos, Eylül, Ekim, Kasım ve Aralık ayı olmak üzere 5 aylık süre için hesaplama yapılır⁸⁴.

12 aylık süre için hesaplanan amortisman payı (120. 000 x 0,20) = 24.000 TL olursa, 5 aylık süre için ayrılacak amortisman payı; $24.000 \times 5/12 = 10.000$ TL olacaktır. 2019 yılı için amorti edilmeyen 14.000 TL son yıl payına eklenecektir. Bu durumda yıllara göre amortisman miktarları aşağıdaki Tablo 5'deki gibi olacaktır.

Tablo 6. Kıst Amortisman Uygulaması (Normal Amortisman Yönteminde) Yıllık Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortismana Tabi Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2019	120.000	0,20	10.000 (5 aylık)	10.000	110.000
2020	120.000	0,20	24.000	34.000	86.000
2021	120.000	0,20	24.000	58.000	62.000
2022	120.000	0,20	24.000	82.000	38.000
2023	120.000	0,20	38.000 (24.000 +14.000)	120.000	0

Yukarıdaki örnekte binek otomobil için azalan bakiyeler yöntemi kullanılması durumunda tablo şöyledir:

Tablo 7. Kıst Amortisman Uygulaması (Azalan Bakiyeler Yönteminde) Yıllık Amortisman

Yıllar	Amortismana Esas Değer	Amor. Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2019	120.000	0,40	20.000 (5 aylık)	20.000	100.000
2020	(120.000-48.000) 72.000	0,40	28.800	48.800	51.200
2021	(72.000-28.800) 43.200	0,40	17.280	66.080	22.400
2022	(43.200-17.280) 25.920	0,40	10.368	76.448	43.552
2023	15.552 + 28.000 (48000-20.000)		43.552	120.000	0

⁸⁴ Hasan Altuncu ve Zafer Kütük, *Vergi Muhasebesi*, Şafak Matbaacılık, Ankara 2016, s.119.

2.1.5. Amortisman Tabi Varlıklarda Özel Durumlar

Yenileme fonu uygulaması, VUK'un 328. maddesinin 4. ve 5. fıkralarında düzenlenmiştir. Yenileme fonu uygulaması amortisman tabi varlıkların satılması veya bir afet sonucu zarar gören varlıklar için sigorta tazminatı alınması durumlarında söz konusudur.

2.1.5.1. Yenileme Fonu Uygulaması

Amortisman tabi varlıkların satılmasında, elde edilen bedel ile varlığın envanter defterindeki değeri arasındaki fark kâr veya zarar olarak kayıt edilir. Bazı şartlara bağlı olarak, satıştan elde edilen kâr yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasif karakterli bir hesapta dönemsonu hesaplarına aktarılmadan üç yıl süre ile tutulabilmektedir⁸⁵.

Amortisman tabi varlıkların satışından elde edilen kâr için bu uygulamanın belli şartları vardır. Bu şartlar⁸⁶:

- Bilanço esasında defter tutan mükelleflerden olma,
- Yenileme fonundan yararlanabilmek için satılan ve yenilenecek olan duran varlığın amortisman tabi olması,
- Satılan varlığın yerine alınacak varlığın da aynı nitelikte olması gerekir.

Yenileme fonundaki tutar yeni alınan duran varlığın maliyet bedelinden mahsup edilmez. Yeni alınan varlık üzerinden ayrılacak amortismanlarla mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra kalan değerlerin amortismanına devam olunur⁸⁷.

Örnek

ABC işletmesi defter kayıt değeri 400.000 TL birikmiş amortisman 160.000 TL olan kamyonu 10.01.2019 yılında 300.000 TL'ye satmış ve oluşan 60.000 TL kârı yenileme fonuna almıştır. Daha sonra 01.01.2020'de 500.000 TL'ye yeni bir kamyon almıştır. Bu araç için %20 oranında normal amortisman ayıracaktır. Yenileme fonun kullanımına ilişkin aşağıdaki kayıtlar yapılır:

⁸⁵ VUK, md.328.

⁸⁶ Kazım **Yılmaz**, *VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara 2000, s. 441-442.

⁸⁷ VUK, md. 329.

10.01.2019			
102 BANKALAR		300.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		160.000	
254 TAŞITLAR			400.000
549 ÖZEL FONLAR			60.000
Sabit kıymet satışından oluşan karın yenileme fonuna alınması			

İşletme bu şekilde oluşan fonu aşağıdaki şekilde muhasebeleştirerek yeni alınan varlığın amortismanlarından mashup eder.

31.12.2019			
549 ÖZEL FONLAR		60.000	
796 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI		40.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN			100.000
2021 Yılı'nın Amortismanın yenileme fonu ile mahsubu			

2.1.5.2. Amortisman Tabi Varlıkların Sigorta Tazminatları

VUK'da amortisman tabi varlıkların yaşanan afetler sonucunda tamamen veya kısmen yok olması durumunda alınan sigorta tazminatının varlıkların değerinden fazla veya eksik olması durumunda bu farkın kâr veya zarar hesabına geçirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yenileme fonu uygulamasının satılan iktisadi mallar dışında, geçerli olduğu diğer bir durum zarar gören mallar için alınan sigorta tazminatıdır. Bu ziyan olan malların yenilenmesi için pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları dönem sonu kârâ ilave olunur⁸⁸.

Örnek:

⁸⁸ VUK, md. 329.

ABC firması üretim tesisleri 15.01.2019 yılında sel nedeniyle zarar görmüştür. İşletmemin üretim tesisleri bedeli 10.000.000 TL birikmiş amortismanı 4.000.000 TL'dir. Sigorta eksperleri zararı 7.000.000 TL olarak belirlemişlerdir.

15.01.2019		
102 BANKALAR	7.000.000	
253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR		6.000.000
549 ÖZEL FONLAR		1.000.000
2019 Yılı Sigorta tazminatının yenileme fonuna alınması		

Sigortadan alınan tazminatın varlığın net değerinden düşük olması durumunda oluşan zarar diğer olağandışı gider ve zararlar hesabına kaydedilir.

2.2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA İTFA

Türk Vergi Mevzuatında maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi konusunda çok detaylı açıklamalar mevcut değildir. İtfa konusu da yayımlanan tebliğlerle düzenlenmiştir.

2.2.1. Maddi Olmayan Duran Varlık Tanımı

VUK'da, maddi olmayan duran varlıklar, gayri maddi haklar olarak isimlendirilmiştir. Gayri maddi hak kavramı, ödemeler karşılığında maddi bir kıymet elde edilemeyen, ancak üstünlük ve ayrıcalıkların elde edildiği ödemeler şeklinde anlaşılmaktadır⁸⁹.

Maddi olmayan duran varlık niteliğindeki gayri maddi haklar, 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'inde sinema filmleri, edebi, artistik, bilimsel her türlü telif hakkı, patentin, markanın, gizli formül, sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı olarak sıralanmıştır.

2.2.2. İtfa Uygulama Esasları

Maddi olmayan duran varlıklar gayrimenkul gibi değerlendirildikleri için itfa uygulamasında esas alınacak bedel maliyet bedelidir⁹⁰.

⁸⁹ Yıldırım, s. 104.

Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde liste halinde maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömürleri ve itfa oranları belirtilmiştir. Bu oran ve sürelerin işletmeler tarafından değiştirilmesi söz konusu değildir. Bu listede itfa oran ve süreleri :

- Haklar olarak tanımlanan varlıkların yararlı ömrü 15 yıl ve itfa oranı % 6.66,
 - Şerefiyenin yararlı ömrü 5 yıl, itfa oranı %20,
 - Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin yararlı ömrü 5 yıl, itfa oranı % 20,
 - Araştırma ve geliştirme giderlerinin yararlı ömrü 5 yıl, itfa oranı % 20,
 - Özel maliyet, kira süresi belirsiz olan varlıklarda 5 yıl, itfa oranı % 20, belli bir kira süresi olan varlıklarda sözleşmede yer alan kira süresi,
- olarak belirtilmiştir.

2.3. MADENLERDE TÜKENME PAYI

Türk Vergi Mevzuatında, özel tükenmeye tabi varlıkların tükenme payı madenler temelinde ele alınmıştır. İşletilme sebebiyle cevherlerinin çıkarılmasına bağlı olarak madenler veya taş ocakları maddi değerlerini kaybederler. Bu nedenle de madenler için tükenme payı ayrılır.

2.3.1. İmtiyaz ve Maliyet Bedellerinin Tükenme Payı

Maden ve taş ocakların imtiyaz ve maliyet bedelleri üzerinden tükenme payı ayrılmaktadır⁹¹. Kanun maddesinde geçen imtiyaz bedeli ifadesi, Türkiye'de tüm madenlerin esasında devlete ait olması ile ilgilidir. Devlet, madenlerin işletme hakkını belli şartları taşıyan gerçek veya tüzel tek kişilere vermektedir. Devletin verdiği bu yetkiye imtiyaz hakkı denir⁹². İmtiyaz alınabilmesi için düzenlenmesi gereken topoğrafik haritaların yapılması, maden sahasına gönderilen teknik ve diğer personelin ücretleri, yol masrafları, sondaj masrafları gibi cevherin saptanması ile ilgili tüm

⁹⁰ VUK, md. 269.

⁹¹ VUK, md. 316.

⁹² Maden Kanunu, md. 4-6.

giderler, imtiyaz harcı, damga vergisi gibi masraflar imtiyaz bedelini oluşturur⁹³. Maliyet bedeli, maden imtiyazı hakkının daha önce almış olan sahibinden devralınması karşılığında imtiyaz sahibine ödenen bedeldir⁹⁴. Maliyet bedeline noter, tapu, kıymet takdiri, komisyon gider ve harçlarının dahil edilmesi zorunluluğu yoktur⁹⁵.

Maden ve taş ocaklarının tükenme payı oranı, her bir maden ocağı için ayrı ayrı olmak üzere ilgililerin müracatı üzerine, Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından belirlenir⁹⁶. Madenler için belirlenecek tükenme payları görünür ve muhtemel rezerv gözönüne alınarak hesaplanır. Görünür ve muhtemel rezervin tahmin edilmesi işlemleri Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından yapılır. Bakanlık tarafından belirlenen oran müracaat yılından itibaren geçerlidir⁹⁷.

Vergi Mevzuatı hükümleri doğrultusunda Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün, 30.04.2003 tarih ve 018114 sayılı özelgesinde taşocağı sahası için amortisman tutarının hesaplanmasında aşağıdaki formülle hesaplama yapılacağı belirtilmiştir.

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{İmtiyaz veya Maliyet Bedeli}}{\text{Görünür veya muhtemel Rezerv}} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

Formülde geçen görünür rezerv veya muhtemel rezervin terimlerinden sadece görünür rezervin tanımı yapılmıştır. Maden Kanunu'nda görünür rezerv "*Boyutları, tenörü belirlenmiş üretilebilir kesin cevher miktarı*" olarak tanımlanmıştır. Muhtemel rezerv ise terminolojide iki boyutu tespit edilen, sınırları kesin belli olmayan ve devamlılığı konusunda görünür rezerve göre daha büyük risk taşıyan maden rezervi kütlesi olarak tanımlanmıştır. Görünür rezerv veya muhtemel rezervin Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına tespit ettirilerek belgelendirilmesinin gereklidir⁹⁸.

⁹³ Yıldırım, s. 162.

⁹⁴ Hasan Abdioğlu, Sedat Yumuşak ve Esmâ Uyar, "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Sayı, 23, 2014, s. 386.

⁹⁵ VUK, md. 270.

⁹⁶ VUK, md. 316.

⁹⁷ Gündüz ve Perçin, s. 170.

⁹⁸ Semra Aksoylu, "Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulamasının Değerlendirilmesi", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 8, Sayı 3, Aralık 2013, s. 148.

2.3.2. Maden İşletmelerinde Bulunan Duran Varlıkların Tükenme Payı

Her maden işletmesi için özel olarak uygulanacak olan tükenme payı oranı hükmü, sadece maden ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedeli için geçerlidir. Maden sahası içinde kullanılan nakil vasıtaları, alet ve makineler genel amortisman hükümleri doğrultusunda kendi yararlı ömürlerine göre amorti edilirler⁹⁹.

Madenin bulunması yoluyla işletilmesi durumunda tükenme payı ayrılacak bedel imtiyaz bedelidir. İmtiyaz alındıktan sonra yapılacak yollar, galeri, kuyu havalandırma sistemleri gibi tesisatlar genel esaslara göre varlığın kendi yararlı ömrü dikkate alınarak amorti edilir. Maden sahasının daha önce imtiyaz almış kişiden devralınmasında tükenme payı ayrılacak bedel maliyet bedelidir¹⁰⁰.

Örnek:

ABC maden işletmesinin tahmini rezervi 2.000.000 ton imtiyaz bedeli 3.000.000 TL'dir. Bu maden ocağında 2020 yılında 100.000 ton maden cevheri çıkarılmıştır. 2020 yılı tükenme payı hesaplaması şöyle olur¹⁰¹:

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{3.000.000}{2.000.000} \times 100.000$$

Amortisman Tutarı = 150.000 TL olarak hesaplanır.

31.12.2020			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			
730.01. Amortisman Giderleri		150.000	
278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI			150.000
Maden Rezervi için tükenme payı ayrılması			

⁹⁹ Mine Uzun, "Türkiye'de Madencilik Sektörünün Vergilendirilmesi", *D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 16, Sayı 2, 2014, s. 100.

¹⁰⁰ Mehmet Yolcu ve Necdet Sağlam, *Maden İşletmelerinde Finansal Raporlama ve Kapsamlı Uygulama Örnekleri*, Detay Yayıncılık, Ankara 2014, s.103.

¹⁰¹ Yolcu ve Sağlam, s. 102-103.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN AMORTİSMAN UYGULAMALARI

Çalışmanın bu bölümünde amortisman konusu TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve TFRS-6 Maden Kaynakların Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standartları çerçevesinde incelenmiştir.

3.1. MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN

TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standartı kapsamında amortisman, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular arasında sayılmıştır. Amortisman konusu 43-62. Paragraflar arasında detaylı biçimde açıklanmıştır.

3.1.1. Maddi Duran Varlık Tanımı

Maddi duran varlıklar mal veya hizmet üretiminde kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya işletmenin faaliyet süreçlerinde kullanılmak üzere edinilen fiziki varlıklardır. Maddi duran varlıklar işletme tarafından bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen kalemlerdir¹⁰². Satış amacıyla elde edilmezler. Zaman içinde satılması yönünde yönetim karar verirse satış amaçlı duran varlıklar olarak tekrar sınıflandırılırlar¹⁰³. Maddi duran varlık sınıfını oluşturan varlıklara örnek olarak arazi ve binalar, makineler, demirbaşlar sayılabilir¹⁰⁴.

3.1.2. Maddi Duran Varlığın Aktifleştirilmesi

Bir varlığın aktifleştirilip finansal tablolara kayıt edilebilmesi için ilgili varlığın gelecekte ekonomik yarar sağlaması ve bu yararın da işletmeye aktarılmasının

¹⁰² TMS-16, par. 6.

¹⁰³ TMS-16, par. 55.

¹⁰⁴ TMS-16, par. 37.

muhtemel olması gerekir. Varlığın maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi de gerekmektedir¹⁰⁵. Aktifleştirme koşullarını sağlayan maddi duran varlık maliyet bedeliyle ölçülür ve ilgili varlığın bütün maliyetleri gerçekleştiği tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilir¹⁰⁶.

İşletmeler varlıkların aktifleştirilmesinde kendi muhasebe politikaları ile uyumlu olacak şekilde kendi koşullarına uygun biçimde varlıklarını muhasebeleştirmelidirler. Örneğin, kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önem arz etmeyen varlıkların toplu olarak değerlendirilmesi kararını işletme yönetimi verilebilir¹⁰⁷.

3.1.3. Maddi Duran Varlığın Maliyeti

Maddi duran varlıkların maliyetine satın alma bedelinin yanı sıra ilave edilebilecek unsurlar¹⁰⁸:

- Varlık alış vergileri,
- Varlığın ithal edilmesi durumunda da ithalat vergileri ve diğer vergiler eklenilmiş satın alma fiyatı,
- Elde edilen varlığın yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesi için katlanılan her türlü maliyet,
- Varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın yenilenmesine ilişkin giderler,

şeklinde sıralanır.

Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri, yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılması kapsamındaki maliyetler, yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler, yönetim giderleri ve diğer genel giderler varlığın maliyet dahil edilmemektedir¹⁰⁹.

¹⁰⁵ TMS-16, par. 7.

¹⁰⁶ TMS-16, par. 10.

¹⁰⁷ TMS-16, par. 9.

¹⁰⁸ TMS-16, par. 16.

¹⁰⁹ TMS-16, par. 19.

TMS-16 kapsamında borçlanma maliyetleri de varlığın maliyetine eklenemez. Sadece TMS-23’de özellikli varlık olarak nitelendirilen, işletmenin amaçladığı şekilde kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi için mecburi olarak uzun bir süre gerektiren varlıkların elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetleri, varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilebilir. Özellikli varlıklar dışında borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir¹¹⁰.

3.1.4. Amortismanın Tanımı

Amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasıdır. Tanımda geçen yararlı ömür kavramı, işletme tarafından belli ilkeler çerçevesinde belirlenen, bir varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen süreyi, ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısını, üretim birimini ifade etmektedir¹¹¹.

3.1.5. Amortisman Uygulama Esasları

Amortisman uygulamaları TMS-16 Standartının 43’üncü ve 62’inci paragrafları arasında ele alınmıştır. Çalışmanın bu kısmında amortisman uygulama esasları ve Standartta belirtilen amortisman yöntemleri örneklerle açıklanmıştır.

3.1.5.1. Amortismanına Tabi Tutar

Amortismanına tabi tutar, varlığın yararlı ömrü sonunda beklenen kalıntı değerinin, maliyet değerinden düşülmesi ile belirlenir. Amortismanına tabi tutarı belirlerken işletme maddi duran varlığın bazı parçalarını önemli olarak belirleyebilir. Kalan kısmını da varlığın tek başına önemli olmayan parçaları olarak tanımlayabilir. Bu önemsiz ya da önemli parça tespiti işletmeye bırakılmış bir tahmindir. Amortismanına tabi maddi duran varlığın önemli parçalara ayrılan her bir parçası ayrı olarak amortismanına tabi tutulabilir¹¹².

¹¹⁰ Hatipoğlu, s. 194.

¹¹¹ TMS-16, par. 6.

¹¹² TMS-16, par. 44-45.

3.1.5.2. Yararlı Ömür

Amortisman uygulamasına tabi varlıklar için yararlı ömrün belirlenmesinde aşağıdaki faktörler gözönüne alınır¹¹³ :

- Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi,
- Varlığın zaman veya üretime bağlı olarak beklenen aşınma ve yıpranması,
- Varlığın kullanıldığı üretim sürecindeki değişiklikler,
- Varlığın kullanım süresinin belirlenmesindeki yasal kısıtlama ve süreler,

Yararlı ömrün belirlenmesi amacıyla değerlendirilmesi gereken bu faktörlerden de anlaşıldığı üzere varlıkların yararlı ömürleriyle ekonomik ömürleri farklı sürelerdir¹¹⁴.

3.1.5.3. Kalıntı Değer

Kalıntı değer, işletme içi değerlendirilmeler sonucu belirlenmesi gerekir. Bir varlığın kalıntı değerinin tahmini, yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan miktardır. Kalıntı değer hesaplanmasında varlığın yararlı ömrü sonunda elden çıkarılmasına ilişkin bütün harcamalar göz önüne alınır.

Örneğin maliyeti 800.000 TL olan bir makinanın yararlı ömrünün sonunda 200.000 TL'ye elden çıkarılacağı; ama bunun için sökme, nakliye işlemi yapacaklara 10.000 TL masraf yapılacağı tahmin ediliyorsa, bu makinanın kalıntı değeri $200.000 - 10.000 = 190.000$ TL olacaktır¹¹⁵.

Kalıntı değer için tahmin edilen miktarın çok küçük olması durumunda kalıntı değer amortisman hesaplamalarında dikkate alınmayabilir. Bazı durumlarda da kalıntı değer, defter değerine eşit veya daha fazla olabilir. O zaman, söz konusu varlığın amortisman

¹¹³ TMS-16, par. 56.

¹¹⁴ Akdoğan ve Sevilengül, s. 323.

¹¹⁵ Erol ve Uyanık, s. 104.

gideri sıfır olur. Kalıntı değer, sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşmesi halinde tekrar amortisman ayrılmaya başlanır¹¹⁶

Amortisman hesaplamalarının tam ve doğru uygulanabilmesi için varlığın kalıntı değeri, en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Kalıntı değer tahminlerin beklenen tutardan farklı olması durumunda TMS-8 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar” Standardı gereğince yeniden düzenlenir¹¹⁷. Ancak, kalıntı değer tahmininin mümkün olduğunca doğru yapılması da gerekir. Çünkü kalıntı değer gerçeğe uygunluğu, varlığın amortisman tabi değeri değiştirmektedir. Bunun sonucunda da yapılacak amortisman hesaplamaları ve nihayetinde yapılacak kayıtların doğru ve tam yapılmasını etkilemektedir¹¹⁸

3.1.6. Amortisman Yöntemleri

TMS-16’nın 62. paragrafında kullanılabilecek amortisman yöntemleri:

- Doğrusal amortisman yöntemi,
- Azalan bakiyeler yöntemi,
- Üretim miktarı yöntemi,

olarak sıralanmaktadır.

İşletmeler, amortisman yöntemi olarak herhangi bir yöntemi varlığın yararının işletme tarafından tüketilme durumuna uygun olarak seçerler. TMS-16 amortisman yöntemlerinin dönemler boyunca tutarlı şekilde uygulanmasını öngörmektedir¹¹⁹.

3.1.6.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi

Doğrusal amortisman yönteminde ayrılacak amortisman tutarı, varlığın maliyetinden kalıntı değer çıkarılmasıyla hesaplanan amortisman tabi tutarın varlığın yararlı ömrüne bölünmesiyle hesaplanır¹²⁰. Bu yöntemde amortisman tutarı kalıntı değer değişmediği

¹¹⁶ TMS-16, par. 53-54.

¹¹⁷ TMS-16, par. 51.

¹¹⁸ Erkan **Öztürk**, “Maddi Duran Varlıkların Raporlanmasında Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisinin Kullanılması”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt13, Sayı 3, 2015, s. 204.

¹¹⁹ TMS-16, par. 62.

¹²⁰ Weygandt; Kimmel, Kieso, p. 394.

sürece hesap dönemleri itibariyle sabit kalmaktadır. Amortisman ayrılacak varlık dönem içinde alınmış veya kullanılmaya başlanmışsa, ayrılacak amortisman tutarı ilk dönemden farklı olacaktır¹²¹.

Örnek:

01 Nisan 2019 tarihinde alınan ve kullanılmaya başlanan makine 250.000 TL'ye satın alınmış ve yararlı ömrü 5 yıl olarak belirlenip kalıntı değerinin bugünkü değeri 10.000 TL' dir. 2019 yılı için ayrılacak amortisman tutarı şöyle hesaplanır:

$$\text{Amortisman Tabi Tutar} = 240.000 (250.000 - 10.000)$$

$$\text{Amortisman Süresi} = 5 \times 12 = 60 \text{ Ay}$$

$$\text{Aylık Hesaplanacak Amortisman Tutarı} = 240.000 / 60 = 4.000$$

$$9 \text{ Aylık Amortisman Tutarı} = 4.000 \times 9 = 36.000$$

$$\text{Yıllık Ayrılacak Amortisman Tutarı} = (4.000 \times 12) 48.000$$

2019 yılında ayrılmayan 3 ayın amortisman tutarı olan 12.000 TL (4.000×3) varlığın amortisman ayırma süresinin tamamlandıktan sonraki yıl kayıtlarına eklenir.

3.1.6.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Azalan bakiyeler yöntemi de amortisman ayrılmasında kullanılan yöntemlerden biri olarak TMS-16'da belirtilmiştir. Ancak, uygulanması konusunda detaylara değinilmemiştir. Sadece bu yöntem uygulanırken varlığın yararlı ömrü boyunca amortisman tutarı azalacak şekilde indirilmesi gerekliliği ifade edilmiştir¹²². Azalan bakiyeler yönteminde, kalıntı değer varsa bu değer ilk başta maliyet değerinden indirilmez. Çünkü bu yöntemde amortisman ayırmaya kalıntı değer olarak kabul edilen tutara ulaşıldığında durulur. Eğer, kalıntı değer son yılın amortisman tutarının kısmı şeklinde ise son yıl kalıntı değer kadar miktar düşürülüp kalan tutar kadar amortisman

¹²¹ Semih **Büyükipekçi** ve Ergün **Yiğit**, "TMS-16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme Sürecine Teorik Bir Bakış", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, Cilt19, Sayı 2, 2016, s. 226.

¹²² Ömer **Tekşen** ve Sevgi Ş. **Dağlı**, "Maddi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Vergi Usul Kanunu Ve Tms-16 Açısından İncelenmesi", *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi SBE Dergisi*, Cilt 9, Sayı 20, 2017, s. 438.

ayrılır. Örneğin kalıntı değeri 2.000 TL olarak tahmin edilen varlık için hesaplamalar sonucu 5.000 TL amortisman ayrılacaksa, kalıntı değer olan 2.000 TL çıkarılır ve 3.000 TL amortisman ayrılır¹²³.

3.1.6.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim miktarı yönteminde, varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman hesaplamaları yapılmaktadır. Hesap dönemleri itibariyle ayrılacak amortisman hesaplamalarında üretim saati veya üretilen ürün miktarı gibi değişkenler dikkate alınmaktadır. Bu yöntem, daha çok beklenen üretim miktarının kolay belirlenebildiği varlıklar için uygulanabilecek bir yöntemdir¹²⁴.

Bu yöntemin, amortisman hesaplama uygulamaları açısından normal amortisman yöntemine göre en önemli farkı oldukça esnek bir yapıya sahip olmasıdır. Çünkü normal amortisman yöntemine göre sabit gider niteliğinde olan amortisman giderleri, üretim birimi yönteminde değişken gider niteliği kazanmaktadır¹²⁵.

Hesap dönemleri itibariyle ayrılacak amortisman tutarı ilgili dönemde dönemde gerçekleşen iş ölçüsü miktarına göre hesaplanır. Örneğin işletme 01.09. 2019'da yararlı ömrünü 5 yıl olarak belirlediği torna tezgahını 55.000 TL'te satın almıştır. Torna tezgâhın toplam üretim kapasitesi 200.000 adet olarak belirlenmiştir. Tezgâhın kalıntı değerinin net bugünkü değeri 15.000 TL olarak tahmin edilmiştir. İşletme bu tezgâhta 2019 yılında 120.000 adet yay üretimi yapılırsa 2019 yılı sonunda ayrılacak amortisman tutarının hesaplaması aşağıdaki gibidir:

Amortisman Oranı = (Maliyet bedeli – Kalıntı değeri) / Varlığın yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı

$$\text{Amortisman Oranı} = 0,20 \cdot \{(55.000 - 15.000)\} / 200.000$$

Dönem Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı × Dönem içi üretim miktarı

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 0,20 \times 120.000 = 24.000$$

¹²³ Williams; Haka; Bettner et al. 2012, s. 394-395.

¹²⁴ İ. Kıymetli Şen, “Maddi duran varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1, 2013, s. 25.

¹²⁵ Aksoylu, s. 146.

2019 yılı için ayrılacak amortisman miktarı 24.000 TL olarak hesaplanacaktır¹²⁶.

3.2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA İTFA

Türkiye Muhasebe Standartlarında maddi olmayan duran varlıklar TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı kapsamında ele alınmıştır. TMS-38 Standardında, maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesi, defter değerinin ölçülmesi, itfa uygulamasının esasları konuları açıklanmıştır.

3.2.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Tanımı

Maddi olmayan duran varlık, TMS-38’de maddi fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir, parasal olmayan varlık olarak tanımlanmıştır. Tanım içinde geçen parasal olmayan varlık ifadesinin net bir açıklaması yapılmamıştır. Bunun yerine parasal varlığın tanımı belirlenebilir tutarda bir para cinsinden elde edilecek varlıklar şeklinde yapılmıştır¹²⁷.

Maddi olmayan duran varlıklar¹²⁸:

- Yayın, hizmet, işletme hakları,
- Bilgisayar yazılımları,
- Lisans ve imtiyazlar,
- Patent, reçeteler, modeller, tasarımlar,
- Markalar,

olarak sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırma, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacına göre detaylandırılabilir veya herhangi bir sınıfın kapsamı da genişletilebilir.

¹²⁶ Abdioğlu, Yumuşak, Uyar, s. 371.

¹²⁷ Ümit G. **Gençoğlu**, *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, Türkmen Kitabevi, Bursa 2007, s. 221.

¹²⁸ TMS-38, par.119.

3.2.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi

Bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilebilmesi için yararının beklenilmesi ve maliyetinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekir. Bir varlığın belirlenebilir olmasının birinci şartı, ayrılabilir olması yani işletmeden ayrılabilme özelliğine sahip olması, satılabilmesi, devredilebilmesi, lisanslanabilmesi, kiralanıp, takas edilebilir olmasıdır¹²⁹.

Bu şartları taşımayan varlıklar, aktifleştirilemez ve itfası da sözkonusu değildir. Örneğin, işletme içi şerefiye güvenilir bir şekilde maliyeti ölçülebilen, işletme tarafından kontrol edilebilen bir kaynak değildir. Ne tam olarak diğer kaynaklardan ayrılabilir ne de yasal bir hakdan kaynaklanır. Bu nedenle aktifleştirilemez ve itfaya tabi değildir¹³⁰.

3.2.3. İtfanın Tanımı ve Uygulama Esasları

Maddi olmayan duran varlıkların itfaya tabi tutarları, sınırlı yararlı ömürleri boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemine ancak varlığın kullanıma hazır olması, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmek için gerekli konum ve duruma ulaştığında başlatılır¹³¹. İtfa uygulama esasları maddi duran varlıklarda olduğu gibi itfaya tabi tutar, yararlı ömür ve kalıntı değer belirlenmesi temelinde ele alınacaktır.

3.2.3.1. İtfaya Tabi Tutar

Maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı, ilgili varlığın maliyetinden kalıntı değer düşülmesiyle hesaplanacaktır. Bu nedenle, varlığın maliyetinin tespit edilmesi, kalıntı değerinin doğru tahmin edilmesi hesaplanan itfa tutarını doğrudan etkilemektedir¹³².

Varlığın maliyet bedeline dahil edilecek unsurlar varlığın elde etme yöntemine göre değişmektedir. Maddi olmayan duran varlığın ayrı bir varlık olarak elde edilmesi durumunda maliyet bedelini, ticari iskонтolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın

¹²⁹ Yolcu ve Sağlam, s. 64.

¹³⁰ TMS-38, par. 48-49.

¹³¹ TMS-38, par. 97

¹³² Dokur ve Kaygusuz, s. 152.

alma fiyatı, ithalat vergileri, varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesine yönelik doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen her türlü giderden oluşmaktadır¹³³.

Maddi olmayan duran varlık satın alma dışında bir başka varlığın takası karşılığında edinilmiş olabilir. Bu şekilde elde edilmiş varlığın maliyeti, takas işlemi sonucunda elde edilen varlığın ya da vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa; gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirilir. Takas sonucu alınan ya da vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülmüyorsa elde edilen varlığın maliyet bedeli vazgeçilen varlığın defter değeri olarak kabul edilir¹³⁴.

3.2.3.2. Yararlı Ömür

Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan varlıklar için itfa ayrılmaz. Bunun yerine her hesap dönemi sonunda bu varlıklarda değer kaybı kontrol edilir ve değer kaybı olduğunda değer düşüklüğü kaydı yapılır¹³⁵.

Sınırsız yararlı ömre sahip olması sebebiyle itfa ayrılmayan maddi olmayan duran varlık sınırsız yararlı ömür durumunun devam edip etmediğini belirlemek için her dönem tekrar gözden geçirilir. Koşulların varlık için sınırsız ömre sahip olma durumunu desteklememesi halinde yararlı ömrün sınırsızdan sınırlıya değişimi yapılır. Bu değişiklikte TMS-8 kapsamında muhasebe tahminlerinde bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir¹³⁶.

İtfaya tabi tutulacak varlığın işletme içinde yararlı ömrünün belirlenmesinde dikkate alınması gereken genel faktörler¹³⁷ :

Varlıkla aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminleri,

- Teknolojik veya ticari gelişmeler,
- Varlıktan sağlanması beklenen ekonomik yararları temin etmek için gerekli bakım harcamalarının düzeyi,

¹³³ TMS-38, par. 27.

¹³⁴ TMS-38, par. 45.

¹³⁵ Walter T. Harrison, Charles Horngren and C. William Thomas, *Financial Accounting*, Pearson Education Inc., New Jersey 2013, p. 424.

¹³⁶ TMS-38, par. 109.

¹³⁷ TMS-38, par. 90.

- Varlığın kullanılmasının doğrudan bağlı olduğu diğer varlıkların yararlı ömürleri,
- Varlığın işletme tarafından tahmin edilen kullanım süresi,

şeklinde sıralanabilir.

Patentler, telif hakları, imtiyaz sözleşmeleri gibi varlığın kullanma süresinin yasa, yönetmelik veya sözleşmeyle belirlenmesi durumunda kullanıma izin verilen süre varlığın yararlı ömrü olarak kabul edilir¹³⁸.

3.2.3.3. Kalıntı Değer

Maddi olmayan duran varlıkların kalıntı değeri uygulamada genellikle önemsiz değerlendirilip, sıfır kabul edilir. Ancak üçüncü bir şahıs tarafından ilgili varlığın yararlı ömrünün sonunda satın alacağının taahhüt edilmesi, varlığın aktif bir piyasada kalıntı değerinin belirlenebilmesi ya da varlığın yararlı ömrünün sonunda böyle bir piyasa mevcutsa, varlığın kalıntı değeri sıfırdan farklı kabul edilir¹³⁹. Kalıntı değer tahmini bedeli, söz konusu varlığın satılması durumunda aynı koşullarda kullanılmış, yararlı ömrünün sonuna gelmiş benzer varlığın tahmin tarihindeki satış fiyatları kullanarak hesaplanan geri kazanılabilir tutardır. Yapılan tahminin doğruluğu en azından her finansal yılın sonunda gözden geçirilerek güncellenir. Güncellenen kalıntı değerle itfaya tabi tutar belirlenir.¹⁴⁰

3.2.3.4. İtfa Yöntemleri

Maddi olmayan duran varlıkların itfa yöntemleri; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleridir. İşletme bu yöntemlerden herhangi biri seçilebilir. Önemli olan kullanılacak yöntemin işletmenin varlıktan beklediği ekonomik yararların kullanım şekline uygun olmasıdır¹⁴¹. Varlıktaki değer kaybı zaman faktörüne bağlı olarak gerçekleşeceği tahmin ediliyorsa ona uygun olarak zaman esasına dayanan yöntemler kullanılır. Eğer değer kaybının kullanıma bağlı olacağı

¹³⁸ Glenn L. Johnson and James A. Gentry, *Principles of Accounting*, Prentice- Hall, Inc., New Jersey 1970, p. 241.

¹³⁹ TMS-38, par.100.

¹⁴⁰ TMS-38, par.102.

¹⁴¹ TMS-38, par. 97

öngörülmüşse, bu kullanımın yarattığı değer kaybını ortaya koyacak şekilde üretim miktarı yöntemi tercih edilir. Üretim miktarına göre itfa yöntemi, miktar üzerinden ödenen patent ve lisans ücretleri gibi dönem içinde gerçekleşen tutarın toplam üretim veya satış miktarına oranlanabildiği durumlarda kullanılabilir¹⁴². Maddi olmayan varlığın itfası için işletme tarafından itfa yöntemi belirlenmesinde zorluk yaşandığı zaman doğrusal itfa yöntemi kullanılır¹⁴³.

3.3. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLARDA TÜKENME PAYI

Özel tükenmeye tabi varlıklar hem VUK'da hem de TMS/TFRS uygulamalarında madenler konusu merkezinde ele alınmıştır. Madenlerin arama çıkarma faaliyetlerine ilişkin muhasebe işlemlerini sınırlı da olsa Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standartı (TFRS-6) açıklamaktadır. Bu nedenle çalışmanın bu bölümü TFRS-6 kapsamında ele alınacaktır.

3.3.1. TFRS-6 Standartının Kapsamı

Madencilik faaliyetleri araştırma, değerlendirme, üretime hazırlık (geliştirme), üretim ve sonlandırma aşamalarından meydana gelir¹⁴⁴. TFRS-6 Standartı bu faaliyet aşamalarından sadece araştırma ve değerlendirme aşamalarına ilişkin esasları açıklamıştır¹⁴⁵.

Standartta, araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi konusunda doğrudan bir düzenleme yoktur. Tükenme payı ayırma işlemlerine ilişkin bir yöntem de belirtilmemektedir. Ancak işletmelerin araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi konusunda madencilik faaliyet süreçlerine uygun olarak, muhasebe politikası geliştirmesi gerekliliği belirtilmiş; söz konusu giderlerin aktifleştirilmesi ve tükenme payı ayrılması işlemlerinin işletme tarafından seçilen bu muhasebe politikasına uygun olarak yapılması beklenmektedir¹⁴⁶.

¹⁴² Örtten, Kaval ve Karapınar, s. 255.

¹⁴³ TMS-38, par. 98.

¹⁴⁴ Aksoylu, s. 139.

¹⁴⁵ TFRS-6, par. 3.

¹⁴⁶ TFRS-6, par. 6.

3.3.2. Tükenme Payı Ayırma Esasları ve Yöntemi

Standart kapsamındaki araştırma ve değerlendirme aşamalarına ait varlıklar ilk defa muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli ile kayıt edilir. Standartta maliyet bedelini oluşturan harcamalar; araştırma haklarının elde edilmesi için yapılan harcamalar, araştırma sondajı, topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar, kazı çalışma harcamaları olarak belirtilmiştir¹⁴⁷.

Araştırma aşamasında edinilen her türlü alet, donanım, tesis maddi duran varlık olarak aktifleştirilir ve kendi yararlı ömürleri dikkate alınarak amorti edilir. Aktifleştirilmiş maddi olmayan duran varlıklar maden sahası rezervi dikkate alınarak tükenme payı ayrılarak itfa edilir¹⁴⁸.

Maden işletmeleri tarafından, değerlendirme faaliyetleri kapsamında kullanılan maddi duran varlık niteliğinde olan donanım, tesisat gibi varlıkların maliyeti maden rezervi ile doğrudan doğruya ilişkilendirilebiliyorsa rezerv miktarı dikkate alınarak amortisman tabi tutulur. Maden sahasının rezerv miktarı ile ilişkilendirilemeyen maddi duran varlıklar ise kendi yararlı ömürleri göz önüne alınarak TMS-16 ilkeleri doğrultusunda amortisman tabi tutulur¹⁴⁹. Değerlendirme aşamasında maddi olmayan duran varlık olanlar belirlenen ve aktifleştirilen harcamalar için TMS-38 Standartı ilkeleri doğrultusunda itfa ayrılır. Değerlendirme çalışmaları sonucunda işletme yönetimi tarafından üretime geçmeme kararı alınır ise yapılan değerlendirme harcamaları doğrudan gider olarak kaydedilir¹⁵⁰.

Çalışmanın, daha önceki bölümlerinde de belirtildiği gibi TMS/TFRS uygulamalarında amortisman yöntemlerin belirlenmesinde ilgili varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının işletme tarafından beklenen tüketim modelini yansıtması gerekmektedir. Maden işletmelerinin amortisman tabi varlıkların ekonomik faydalarının yararlı ömürleri boyunca eşit veya üretime bağlı olarak tüketilmesi söz konusudur. Bu nedenle

¹⁴⁷ TFRS-6, par. 8- 9.

¹⁴⁸ Azzem **Özkan** ve Semra Aksoylu, “Madencilik Endüstrisi: Muhasebe ve Finansal Raporlama”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt14, 2012, s. 82-83.

¹⁴⁹ Özkan ve Aksoylu, s. 84.

¹⁵⁰ TFRS-6, par.10.

daha çok normal amortisman ve üretim miktarı yöntemi kullanılmaktadır. Azalan bakiyeler yöntemi maden işletmelerinde çok kullanılmamaktadır ¹⁵¹.

Normal amortisman yöntemi, madencilik sektöründe aktifleştirilen giderlerin rezervlerin beklenen ömrü süresince her dönemde eşit olarak itfa edilmesini öngörür. Rezervlerin beklenen ömrü rezervden beklenen üretimin toplam süresidir. Üretim birimine göre amortisman yönteminde, aktifleştirilen giderler üretilebilir rezerv miktarı esas alınarak itfa edilir. Üretim birimine göre amortisman yöntemi her dönemde çıkarılan maden miktarının farklılaşabileceği varsayımıyla esnek bir yapıya sahiptir.¹⁵² Madenlerde tükenme çıkarılan birim ile doğru orantılı gerçekleştiği için bu tür tükenmeyi hesaplamamanın en uygun yolu olarak üretim miktarı yöntemi kullanılır¹⁵³.

¹⁵¹ Aksoylu, s. 150.

¹⁵² Aydın **Karapınar**, Figen Zaif ve Salih Torun, “Maden İşletmelerinde Uygulanan Muhasebe Politikaları Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-6’nın Getirdiği Düzenlemeler”, *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 12, Sayı 3, 2010, s. 55-56.

¹⁵³ Smith, Keith and Stephens, p. 453.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

AMORTİSMAN UYGULAMALARININ TÜRK VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Mevzuatında amortisman uygulamaları arasındaki farklar açıklanmıştır. Çalışmanın daha önceki bölümlerinde de ifade edildiği gibi Türk Vergi Mevzuatından kasıt, VUK hükümleridir. Konunun daha iyi açıklanabilmesi amacıyla Kayseri’de faaliyet gösteren bir işletmede yapılan örnek uygulamalara da yer verilmiştir.

4.1. MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN FARKLAR

Maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarında TMS/TFRS ile VUK’un arasında başlıca farklılıklar; amortisman tabi tutarın tespiti, amortisman oran ve süresinin belirlenmesi ve amortisman ayırma yöntemlerine ilişkin farklılıklardır.

4.1.1. Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar

Amortisman miktarlarının ilgili varlıkların maliyet bedelleri üzerinden hesaplanması sebebiyle maliyet bedelini oluşturan unsurlar ayrılacak amortisman tutarlarını da doğrudan etkilemektedir¹⁵⁴. TMS/TFRS ile VUK’un arasında varlıkların ilk elde etme maliyet bedeline dâhil edilen unsurlar ve borçlanma maliyetlerinin aktifleştirmesi aşamasında farklar vardır.

VUK’a göre, noter harcı, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, emlak ve taşıt alım vergilerinin varlığın elde etme maliyetlerine eklenmesi veya giderlerleştirilmesinde işletmelere seçim hakkı tanınmıştır¹⁵⁵. TMS/TFRS’e göre, ithalat vergileri ve iade

¹⁵⁴ Şen, s. 28.

¹⁵⁵ VUK, md. 270.

edilmeyen alış vergileri ve söz konusu varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü harcama varlığın maliyet unsuru olarak kabul edilir¹⁵⁶.

163 nolu VUK Tebliğine göre, yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanlar duran varlıkların maliyetine eklenmelidir. Bu dönemden sonraki dönemlere ait olanlar ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılabilir. TMS/TFRS ilkelerine göre, varlık satın alındığında fiyatın içine dâhil olan borçlanma maliyeti ayrıştırılarak finansman giderleri içine alınmaktadır. Dolayısıyla elde etme maliyetleri içinde borçlanma giderleri yer almaz. Nitelikleri itibariyle yapımları çok uzun zaman alan özellikli varlıkların satın alınması, inşası veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri varlıkların maliyetine dâhil edilir. Aktifleştirme tarihinden sonra oluşanlar ise gider yazılmalıdır¹⁵⁷.

Muhasebe Standartlarıyla ile VUK'un arasındaki amortisman tabi tutardaki farklılığın diğer sebebi kalıntı değeridir. Çünkü VUK'a göre amortisman tabi tutar hesaplanırken, kalıntı değer varlığın zaman değeri dikkate alınarak tespit edilir. Hesaplanan kalıntı değer varlığın maliyetinden düşülerek hesaplanır¹⁵⁸.

4.1.2. Amortisman Süresinin Tespitindeki Farklılıklar

Amortisman hesaplama uygulamalarında, VUK ile TMS/TFRS uygulamaları arasındaki en önemli farklardan biri, amortisman tabi iktisadi varlıkların amortisman süresinin belirlenmesi yöntemidir. VUK hükümlerince amortisman süreleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilir. Maliye Bakanlığı'nın belirlediği yararlı ömürlerin uygulanması zorunludur¹⁵⁹. TMS/TFRS'ye göre varlığın yararlı ömrünün süresi işletme içi öngörülerle belirlenir¹⁶⁰.

Ayrıca TMS/TFRS ilkelerine göre, duran varlığın amortisman süresinin başlaması için kullanıma hazır olması gerekmektedir. Halihazırda, amortisman tabi olan varlık satılmak üzere üretimden çekilmiş, işletme olarak satışına yönelik kesin kararlar alınmış ve karara ilişkin girişimlerde bulunulmuş ise artık o varlık satış amaçlı duran varlıklar

¹⁵⁶ TMS-16, par. 16-17.

¹⁵⁷ TMS-23, par. 8.

¹⁵⁸ Kaya ve Atasel, s. 142.

¹⁵⁹ Hatipoğlu, s. 199.

¹⁶⁰ TMS-16, par. 75.

sınıfında değerlendirilir ve amortisman uygulamasına son verilir¹⁶¹. VUK hükümlerinde satış amaçlı duran varlıklar şeklinde bir kavram ve uygulama yoktur. Varlık işletmenin envanterinde olduğu sürece yararlı ömrü boyunca amortisman ayrılır¹⁶².

4.1.3. Amortisman Yöntemlerinde Farklılıklar

TMS/TFRS ve VUK amortisman yöntemleri açısından en önemli farklılık, üretim miktarı yönteminin VUK'da yer almamasıdır. Azalan bakiyeler yöntemi her iki uygulamada da mevcuttur. VUK'da iki katlı azalan bakiye yöntemi uygulaması detaylı biçimde açıklanmış ve oran normal amortisman oranının iki katı olacak şekilde belirlenmiştir. Standart ilkelerine göre bu yöntemde önemli olan amortisman tabi tutarın, varlığın yararlı ömrü boyunca azalarak hesaplanmasıdır. Yöntemin uygulanmasına yönelik aşamalara ilişkin açıklama ve sınırlamalar getirilmemiştir¹⁶³.

İki uygulama arasında diğer bir fark amortisman ayırma yöntem değişikliği konusundadır. VUK'da işletmelere azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra normal amortisman yöntemine geçmelerine, bilanço dipnotlarında gerekçelerini açıklamaları şartıyla izin verilmiştir¹⁶⁴. Normal amortisman yönteminden azalan bakiyelere geçilmesine izin verilmemiştir. TMS/TFRS ilkelerinde varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadığı sürece kullanılan yöntemin dönemden döneme tutarlı olarak uygulanması beklenmektedir. Kullanılan amortisman yöntemi en az her hesap döneminin sonunda gözden geçirilmeli, varlığın yararının tüketilmesi şartlarında değişiklik olması durumunda da uygun amortisman yöntemi kullanılmalıdır. Diğer bir uygulama farkı fevkalade amortisman yöntemidir. VUK 'da istisnai durumlar için kullanılan fevkalade amortisman yöntemi uygulaması TMS/TFRS'de uygulanmamaktadır.

4.2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN FARKLAR

Maddi olmayan duran varlıkların itfa uygulamalarında Türk Vergi Mevzuatı ve TMS/TFRS ilkeleri arasında da bazı farklılıklar vardır. Bunlar, itfaya tabi tutarın tespitinde, itfa süresinde, itfa yöntemlerinde farklılıklar olarak sıralanabilir.

¹⁶¹ TFRS 5 par.25.

¹⁶² TMS-16, par. 55.

¹⁶³ Gençoğlu, TMS ve Vergi Mevzuatına Göre Dönemsonu Muhasebe İşlemleri, s. 261-264.

¹⁶⁴ VUK, md. 320.

4.2.1. İtfaya Tabi Tutarın Tespitinde Farklılıklar

VUK hükümlerinde, itfaya tabi tutarın belirlenmesinde kalıntı değer kavramı yoktur. TMS-38'e göre itfaya tabi tutar dönem sonunda kalıntı değerın düşürölmesi ile bulunur. Kalıntı değerin de her finansal dönem sonunda tekrar gözden geçirilerek yeniden değeriendirilmesi şartlarda herhangi bir değışiklik varsa yeniden hesaplanması gerekir¹⁶⁵.

4.2.2. İtfa Süresinin Belirlenmesinde Farklılıklar

İtfa süresi, maddi duran varlıklarda olduğu gibi maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrüne göre belirlenir. TMS/ TFRS ilkelerinde itfa süresinin belirlenmesinde maddi olmayan duran varlıklar sınırlı ve sınırsız yararlı ömre sahip varlıklar olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

Sınırlı yararlı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar yararlı ömrü boyunca itfaya tabi tutulurken, sınırsız yararlı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar itfa edilmeyerek, değeri düşüklüğüne tabi tutulacaktır¹⁶⁶. VUK uygulamalarında itfa süresi Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tebliğler ile belirlenir ve belirlenen süreler işletme tarafından değıştirilmeden kullanılır.

4.2.3. İtfa Yöntemlerinde Farklılıklar

VUK'da maddi olmayan duran varlık grubundaki hesaplara ilişkin itfa süreleri ve oranları Maliye Bakanlığı tarafından listeler halinde belirtilmiştir. Yayımlanan liste incelendiğinde de eşit taksitler şeklinde itfa yöntemi benimsendiğı görölmektedir¹⁶⁷.

TMS-38'de ise bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, üretim miktarı yöntemlerinden biri kullanılabilir. İtfa yöntemi varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanım şekline göre belirlenir. Her

¹⁶⁵ TMS-38, par. 100-103.

¹⁶⁶ TMS-38, par. 88-104.

¹⁶⁷ Fahan, s. 435.

hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, işletmenin varlıktan gelecekte beklediği yararın değişikliği durumunda yöntem de değiştirilir¹⁶⁸.

4.3. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLARA İLİŞKİN FARKLAR

Çalışmanın daha önceki paragraflarında da belirtildiği üzere, hem Türk Vergi Mevzuatında hem de TMS/TFRS uygulamalarında özel tükenmeye tabi varlıklar konusu madenler kapsamında ele alınmıştır. TFRS-6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı sadece işletmelerin maden kaynaklarını arama ve değerlendirme harcamalarını kapsayan sınırlı uygulama alanı olan bir standarttır. Standart kapsamında yer alan araştırma ve değerlendirme giderlerinin tükenme payı ayrılması konusunda işletmeleri yönlendirici net bir açıklama yapılmamaktadır.

4.3.1. Tükenme Payına Tabi Tutarda Farklılıklar

Özel tükenmeye tabi varlıklarda tükenme payı hesaplamalarında iki uygulama arasındaki önemli farklılıklardan biri tükenme payına tabi tutarın belirlenmesidir. VUK hükümlerinde amortisman hesaplamaları maden imtiyaz bedeli veya maliyet bedelidir. İşletme hakkı elde edilen ve maden kaynaklarının araştırılmasından önce yapılan harcamalar özel tükenmeye tabi varlık olarak kabul edilmektedir. TFRS-6 'da yasal hakların elde edilmesinde ve maden kaynaklarının araştırılmasından önce yapılan harcamalar ile bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik ve ticari olarak kanıtlanabilir olmasından sonra yapılan harcamalar Standart kapsamına açıklanan arama ve değerlendirme harcamalarına dâhil edilmemiştir. Bu giderlerin TMS-38 kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmiştir¹⁶⁹.

¹⁶⁸ TMS-38, par. 97-99.

¹⁶⁹ Abdioğlu, Yumuşak ve Uyar, s. 395.

4.3.2. Tükenme Payı Yöntemi Belirlemede Farklılıklar

VUK uygulamalarında Maliye Bakanlığı ve Sanayi Teknoloji Bakanlığı arasında yapılan anlaşmaya göre aşağıdaki formülle hesaplanan tükenme payı oranı üzerinden ayrılır.

$$\text{Tükenme Payı Tutarı} = \frac{\text{İmtiyaz veya Maliyet Bedeli}}{\text{Görünür veya muhtemel Rezerv}} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

Tükenme payı oranı VUK uygulamalarında görünür maden rezervi tahmini Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca onaylandıktan sonra her maden için ayrı ayrı tespit edilir. Görünür muhtemel rezerv tahminine dayanılarak, yukarıdaki formülle hesaplamalar yapıp ilgili maden için tükenme payı ayrılır¹⁷⁰.

TFRS-6 Standartı araştırma ve değerlendirme aşamasındaki giderlerin tükenme payı ayırma uygulamasına yönelik doğrudan bir düzenleme yapmamaktadır. İşletmelerin daha önce belirledikleri muhasebe politikalarına uygun olmak şartıyla tükenme payı yöntemini işletmenin tercihiyle bırakmıştır¹⁷¹. Ancak, TMS/TFRS ilkeleri gereğince kullanılan tükenme payı yöntemi mutlaka işletme tarafından tüketilen varlığın gelecekteki ekonomik yararını yansıtacak biçimde olması gerekir. Bu nedenle tükenme payı yöntemi olarak üretim miktarı yöntemi ve normal amortisman yöntemleri uygulamalarda kullanılmaktadır. Azalan bakiyeler yöntemi madenlerde oluşan tükenmeye uygun olmaması nedeniyle uygulamada kullanılmamaktadır¹⁷².

4.4. UYGULAMA İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Çalışmanın dördüncü bölümü kapsamında, Kayseri’de faaliyet gösteren bir işletmenin amortisman uygulamalarına yer verilmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde uygulama yapılan İşletmenin adı “X İşletmesi” olarak kullanılacaktır.

4.4.1. Uygulama İşletmesinin Genel Tanıtımı

¹⁷⁰ Dokur ve Kaygusuz, s. 101.

¹⁷¹ Murat Erdoğan, Funda Civek, Derya Dengel “Yeni TTK Çerçevesinde TDHP Özel Tükenmeye Tabi Duran Varlıklar Hesap Grubunun TTRS1’E Göre Açılış Finansal Tabloları’na Aktarılması”, *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı14, Eylül 2016, s. 148.

¹⁷² Yolcu ve Sağlam, s. 104.

X İşletmesi, 1955 yılında kurulmuştur ve o tarihten itibaren Kayseri’de hizmet vermektedir. İşletmenin ana faaliyet konusu pancardan kristal şeker üretimidir. Aynı zamanda hayvancılık, seracılık, akaryakıt ürünleri ticareti ve nakliyecilik alanlarında faaliyetlerini sürdürmektedir. 01.05.2018/30.04.2019 yılı konsolide finansal tablosuna göre; arazi ve arsalar, yer altı ve yerüstü düzenleri, binalar, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar, özel maliyetler ve yapılmakta olan yatırımlar olmak üzere toplam 418.575.866,25 TL tutarında maddi duran varlık mevcuttur ve 100.664.840 TL amortisman dönem gideri olarak ayrılmıştır. Maddi olmayan duran varlıklar olarak lisanslar 2.340.358 TL’dir. Lisanslar için ayrılan itfa payı 129.711 TL olarak gerçekleşmiştir. Kota hakkı, 276.017.947 TL maliyet bedeliyle gösterilmiştir. Kota hakkı sınırsız yararlı ömre sahip olarak kabul edildiği için itfa payı ayrılmamıştır. Kireç taşı ocağı tesislerinin işletilme hakkının 2019 yılında devir alınma sürecinde olması sebebiyle 2019 tarihli finansal tablosunda tükenme payı bilgileri mevcut değildir.

4.4.2. Uygulamanın Konusu ve Amacı

Uygulamanın konusu amortisman hesaplamalarının VUK hükümleri ile TMS-16, TMS-38 ve TFRS-6 Standartları ilkeleri arasında karşılaştırma yaparak incelenmesidir. Bu uygulamanın amacı, amortisman uygulamalarında TMS/TFRS ilkeleri ile Türk Vergi Mevzuatı hükümlerindeki farklılıklarının X İşletmesi muhasebe uygulamaları kapsamında belirlenmesidir.

4.4.3. Uygulamanın Kapsamı ve Sınırları

Uygulama, Kayseri’de faaliyet gösteren bir işletme üzerinde yapılmıştır. İşletmenin VUK’a göre muhasebe kayıt ve raporlama şekli ile TMS/TFRS raporlamaları için yapılan kayıtlar karşılaştırılmaktadır. Uygulama işletmesi amortisman yöntemi olarak, normal amortisman yöntemini kullanmaktadır. Çalışma konusunun daha detaylı açıklanması amacıyla azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarına yöntemine göre örnek uygulamalar kurgusal olarak oluşturulacaktır.

4.4.4. X. İşletmesi Maddi Duran Varlık Amortisman Uygulama Farklılıklarına İlişkin Örnekler

Bu bölümde, X İşletmesi maddi duran varlık amortisman hesaplamalarına ilişkin olarak maddi duran varlıkların ilk edinim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, amortisman yöntemlerinin karşılaştırılması, varlıkların yararlı ömrünün ve kalıntı değerinin belirlenmesi konusunda örnekler verilmiştir.

4.4.4.1. Maddi Duran Varlıkların İlk Edinim Maliyetlerinin Belirlenmesine İlişkin Örnekler

Maddi duran varlıkların ilk edinim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda TMS/TFRS ile VUK uygulamaları arasında farklılıklar vardır. Bu farklar, maddi duran varlığın maliyet bedelini değiştirmektedir. Buna bağlı olarak amortisman tabi tutar da değişmektedir.

Örnek 1:

X İşletmesi, şeker ham şurup üretiminde kullanmak için 1 Ocak 2018 tarihinde fatura bedeli 30.000 € olan makine (Elektronik Kantar) ithal etmiştir. Satıcı işletme, fatura tutarı üzerinden %10 iskonto uygulamıştır. Makinenin ithal edildiği tarihte 1€= 4,500 TL' dir ve peşin ödenmiştir. Navlun bedeli olan 10.000 TL alıcı işletme tarafından karşılanmıştır. Ayrıca makine için gümrük vergisi 3.500 TL, ödenmiştir. Kurulum, montaj ücreti olarak ödenen bedel ise 1.500 TL'dir. İşletme makinenin yerleştireceği zemin için 3.000 TL harcamıştır.

Yapılan Harcamalar		VUK	TMS/TFRS
Fatura bedeli	(30.000 € x (4,500))	135.000	135.000
İskonto (%10)	(3.000 €) x (4,500)	(13.500)	(13.500)
Navlun bedeli	10.000	10.000	10.000
Gümrük Vergisi	3.500	3.500	3.500
Kurulum ve Montaj Ücreti	1.500	1.500	1.500
Zemin Hazırlık Masrafı	3.000	-	3.000
Toplam		136.500	139.500

Zemin hazırlık masrafı ise VUK' a göre maliyete ilave edilememektedir. TMS/TFRS' e uygulamalarına göre varlık yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesi için katlanılan her türlü harcama maliyete eklenir.

VUK' a göre ise maddi duran varlığın maliyet bedeli aşağıdaki gibi belirlenecektir:

253 MAKİNA TESİS VE CİHAZLAR

121.500	
10.000	
3.500	
1.500	
136.500	

Makinenin (Elektronik kantar) ekonomik ömrünün 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki amortisman listesinde 5 yıl olarak belirlenmiştir. İşletme de sözkonusu varlık için tahmini 5 yıl yararlı ömür belirlemiştir. Bu koşullar altında VUK ile TMS/TFRS göre hesaplanan maliyet bedelinin normal amortisman yöntemine göre karşılaştırması aşağıdaki tabloda verilmektedir.

Tablo 8. VUK İle TMS-16 Standartı Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK			STANDART		
	Maliyet Bedeli	Amor. Tutarı	Net Defter Değeri	Maliyet Bedeli	Amor. Tutarı Amor.	Net Defter Değeri
2019	136.500	27.300	109.200	139.500	27.900	111.600
2020	136.500	27.300	81.900	139.500	27.900	83.700
2021	136.500	27.300	54.600	139.500	27.900	55.800
2022	136.500	27.300	27.300	139.500	27.900	27.900
2023	136.500	27.300	0	139.500	27.900	0

Elektronik kantarın VUK'a göre maliyeti ile TMS/TFRS ilkelerine göre hesaplanan maliyeti arasındaki 3.000 TL fark amortismanına tabi tutarı değiştirmiştir. Bu nedenle de aynı varlık için ayrılan amortisman tutarları da değişmiştir.

Örnek 2.

X İşletmesi, 01.06.2019 tarihinde %18 KDV dâhil 60.000 TL peşin fiyatlı şeker üretiminde kullanılan pompa tesisini 24 ay vadeli olarak KDV dâhil 84.000 TL' ye almış, KDV tutarını peşin ödemiştir.

Katlanılan faiz tutarı ve dönemlere ait kısımları aşağıdaki gibi gösterebiliriz:

Toplam ödenen faiz	84.000 – 60.000	24.000
Aylık faiz tutarı	24.000 ÷ 24	1.000
Aylık ödemeler	84.000÷24	3.500
Cari yıl toplam ödeme	3.500×5	17.500
Cari yıl toplam faiz	1000×5	5.000
2019 yılı toplam ödeme	3.500×12	42.000
2019 yılı toplam faiz	1000×12	12.000
2020 yılı toplam ödeme	3.500×7	24.500
2020 yılı toplam faiz	1000×7	7.000

VUK 'a göre muhasebe kayıtları :

01.06.2019		
253 MAKİNA, TESİS ve CİHAZLAR	65.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	11.700	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	19.000	
100 KASA		11.700
320 SATICILAR		84.000

Duran varlık yatırımının finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden cari yılı ilgilendiren faiz tutarları maliyete eklenirken, sonraki dönemlere ait olanlar ise finansman gideri olarak kayıt edilebilir.

TMS/TFRS'e göre muhasebe kayıtları:

01.06.2019			
253 MAKİNA, TESİS ve CİHAZLAR	60.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	15.120		
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	5.000		
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	19.000		
100 KASA		15.120	
320 SATICILAR		84.000	

2019 yılı sonuna kadar her ay yapılması gereken kayıtlar:

../.../2019			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	1.000		
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER			1.000

Ocak 2020 kaydı:

01.01.2020			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	1.000		
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	11.000		
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER			12.000

2020 yılı sonuna kadar her ay yapılması gereken kayıtlar:

../.../2020			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	1.000		
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER			1.000

Ocak 2021 kaydı:

01.01.2021			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		1.000	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		6.000	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER			7.000

TMS/TFRS’ e göre varlığın maliyet değeri, peşin değerine eşit tutardır. Örnekteki varlığın fiyatının içine dâhil olan kredi maliyeti ayrıştırılarak finansman giderleri olarak kayıt edilmiştir. Makine peşin değeri olan 60.000 TL ile aktifleştirilecektir.

Tablo 9. VUK İLE TMS-16 Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK			STANDART		
	Maliyet Bedeli	Amor. Tutarı	Net Defter Değeri	Maliyet Bedeli	Amor. Tutarı	Net Defter Değeri
2019	65.000	13.000	52.000	60.000	12.000	48.000
2020	65.000	13.000	39.000	60.000	12.000	36.000
2021	65.000	13.000	26.000	60.000	12.000	24.000
2022	65.000	13.000	13.000	60.000	12.000	12.000
2023	65.000	13.000	0	60.000	12.000	0

İki uygulama arasındaki fark, varlığın aktif değeri farklılaşmasına bu durum da amortisman tutarlarına yansımaktadır. Standarda göre raporlamada varlığın maliyeti sadece peşin değeri olarak gerçekleşirken, VUK’ a göre raporlamada cari dönme ait borçlanma maliyeti olan 5.000 TL varlığın maliyetine eklenerek amortisman tabi tutulacaktır.

4.4.4.2. Amortisman Yöntemlerinin Karşılaştırılmasına İlişkin Örnekler

Uygulama konusu olan X işletmesi amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemini kullanmaktadır. Konunun daha iyi açıklanması amacıyla azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemi kullanılması varsayımı ile amortisman yöntemleri karşılaştırılacaktır.

Örnek 1:

İşletme 01.01.2019 tarihinde 180.000 TL maliyet bedeli olan elektronik kantar peşin satın almış olup, yararlı ömrü 5 yıl olarak belirlenmiştir. (VUK 333 Sayılı Tebliğ'e göre de faydalı ömür 5 yıl, amortisman oranı % 20' dir.) TMS/TFRS standartlarına göre raporlama yapan işletme varlığın hurda değerinin 0 TL olduğuna karar vermiştir. Elektronik kantarın yararlı ömrü boyunca toplam 36.000 makine saat kullanım kapasitesinin olduğu hesap edilmektedir.

Toplam kapasitenin, yıllara dağılımının aşağıdaki gibi olmuştur.

- 1. yıl: 7.000 saat
- 2. yıl: 8.000 saat
- 3. yıl: 7.500 saat
- 4. yıl: 7.200 saat
- 5 yıl: 6.300 saat

Tablo 10. Normal Amortisman Yöntemi Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Yıllık Amor. Payı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2019	180.000	%20	36.000	36.000	144.000
2020	180.000	%20	36.000	72.000	108.000
2021	180.000	%20	36.000	108.000	72.000
2022	180.000	%20	36.000	144.000	36.000
2023	180.000	%20	36.000	180.000	0

Yararlı ömrü olan 5 yılın 1 rakamına bölünmesi (1/5) ile her yıl % 20 oranında 36.000 TL amortisman ayrılmıştır.

Tablo 11. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortismanına Tabi Tutarı	Amort. Oranı	Yıllık Amor. Payı	Birikmiş Amor.	Net Defter Değeri
2019	180.000	%40	72.000	72.000	108.000
2020	108.000 (180.000-72.000)	%40	43.200	115.200	64.800
2021	64.800 (180.000-115.200)	%40	25.920	141.200	38.800
2022	38.800 (180.000-141.200)	%40	15.520	156.640	23.360
2023	23.640	% 40	23.640	180.000	0

Amortisman oranı normal amortismanın iki katı olan %40 oranına göre hesaplanmıştır.

Tablo 12. Üretim Miktarı Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Hesap Dönemi Çalışma Saati	Amor. Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2019	7.000 saat	5	$7.000 \times 5 = 35.000$	35.000	145.000
2020	8.000 saat	5	$8.000 \times 5 = 40.000$	75.000	105.000
2021	7.500 saat	5	$7.500 \times 5 = 37.500$	112.500	67.500
2022	7.200 saat	5	$7.200 \times 5 = 36.000$	148.500	31.500
2023	6.300 saat	5	$6.300 \times 5 = 31.500$	180.000	0

Hesap dönemleri çalışma saatlerine göre ayrılan amortisman tutarı değişmektedir.

Tablo 13. Amortisman Yöntemleri Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	Normal Amortisman Yöntemi	Azalan Bakiyeler	Üretim Miktarı Yöntemi
	VUK / Standart	VUK / Standart	Standart
2019	36.000	72.000	35.000
2020	36.000	43.200	40.000
2021	36.000	25.920	37.500
2022	36.000	15.520	36.000
2023	36.000	23.360	31.500
Toplam	180.000	180.000	180.000

Kullanılan amortisman yöntemlerindeki farklılık, cari yılda ayrılan amortisman tutarını değiştirse bile toplam ayrılan amortisman tutarı eşit olacaktır.

Örnek 2:

İşletme 01.06.2019 tarihinde 180.000 TL maliyet bedeli olan elektronik kantar peşin satın almış olup, kullanılmaya başlanmıştır. Yararlı ömrü 5 yıl olarak belirlenmiştir. (VUK 333 Sayılı Tebliğ'e göre de faydalı ömür 5 yıl, amortisman oranı %20' dir.)

TMS/TFRS ilkelerine göre raporlama yapan işletme varlığın hurda değerinin 0 TL olduğuna karar vermiştir.

VUK' a göre:

Tablo 14. Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Amor. Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2019	180.000	%20	36.000	36.000	144.000
2020	180.000	%20	36.000	72.000	108.000
2021	180.000	%20	36.000	108.000	72.000
2022	180.000	%20	36.000	144.000	36.000
2023	180.000	%20	36.000	180.000	0

Elektronik Kantar Haziran ayında alınmasına rağmen ilk yıl amortismanı tam olarak hesaplanmış ve 2019 yılı için 36.000 TL amortisman ayrılmıştır.

Tablo 15. Azalan Bakiyeler Yöntemine Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortisman Tabi Tutar	Amor. Oranı	Yıllık Amor. Payı	Birikmiş Amor.	Net Defter Değeri
2019	180.000	% 40	72.000	72.000	108.000
2020	108.000 (180.000-72.000)	%40	43.200	85.200	94.800
2021	94.800 (180.000-85.200)	%40	37.920	123.120	56.880
2022	56.880 (180.000 -123.120)	%40	22.752	145.872	34.128
2023	34.128(180.000- 145.872)	% 40	13.651	159.523	20.477
2024	(180.000-159.523) 20.477		20.477	180.000	0

VUK hükümlerinde amortisman oranı normal amortismanın iki katı alınarak uygulanacaktır. Amortisman ayrılacak varlık 2019 yılında dönem içinde alınmasına rağmen 2019 yılı için tüm yıl hesabı yapılarak amortisman hesaplanmıştır.

TMS/TFRS'a göre:

Tablo 16. Normal Amortisman Yöntemine Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2019	180.000	%20 (7 aylık)	21.000	21.000	159.000
2020	180.000	%20	36.000	57.000	123.000
2021	180.000	%20	36.000	93.000	87.000
2022	180.000	%20	36.000	129.00	51.000
2023	180.000	%20	36.000	165.000	15.000
2024	180.000	%20 (5 aylık)	15.000	180.000	0

Dönem içi alınan varlıklarda ayrılmayan 5 aylık amortisman tutarı yararlı ömrünün son yılından bir sonraki yıl olan 2024 yılında ayrılarak amortisman uygulaması tamamlanır.

Yıllık amortisman tutarı	$180.000 \%20 = 36.000$
Aylık amortisman tutarı	$36.000/12 = 3.000$
2019 yılı amortisman tutarı	$3.000 \times 7 = 21.000$
2020 yılı amortisman tutarı	$3.000 \times 5 = 15.000$

Tablo 17. Azalan Bakiyeler Yöntemine Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Yıllık Amor. Payı	Birikmiş Amor.	Net Defter Değeri
2019	180.000	% 40 (7 aylık)	42.000	42.000	138.000
2020	108.000 (180.000-72.000)	%40	43.200	85.200	94.800
2021	64.800 (108.000-43.200)	%40	25.920	111.120	68.880
2022	38.880 (64.800-25.920)	%40	15.552	126.672	53.328
2023	23.328 (38.880-15.552)	%40	23.328	150.000	30.000
2024	30.000	%40 (5 aylık)	30.000	180.000	0

Yıllık amortisman tutarı	$180.000 \%40 = 72.000$
Aylık amortisman tutarı	$72.000/12 = 6.000$
2019 yılı amortisman tutarı	$6.000 \times 7 = 42.000$
2020 yılı amortisman tutarı	$6.000 \times 5 = 30.000$

TMS/TFRS ilkelerinde, azalan bakiyeler yönteminin nasıl uygulanacağı hakkında bir sınırlama veya detaylı bir açıklama yoktur. Örneğimizde, bu yöntemde amortisman oranı VUK hükümlerinde ifade edilen şekli ile normal amortismanın iki katı alınarak uygulanmıştır.

Üretim miktarı miktarı yöntemine amortisman hesaplaması TMS/TFRS uygulamalarında mevcuttur. VUK hükümlerinde üretim miktarına göre amortisman yöntemi yoktur. Örnek verilen makinenin üretim miktarı yöntemine göre amortisman tutarı hesaplaması ve tablosu şöyle olur:

$$\text{Amortisman Oranı} = 180.000 - 0 / 36.000 = 5$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Oranı} \times \text{Hesap Dönemi Çalışma Saati}$$

Tablo 18. Üretim Miktarı Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Hesap Dönemi Çalışma	Amor. Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2019	7.000 saat	5	$7.000 \times 5 = 35.00$	35.000	145.000
2020	8.000 saat	5	$8.000 \times 5 = 40.000$	75.000	105.000
2021	7.500 saat	5	$7.500 \times 5 = 37.500$	112.500	67.500
2022	7.200 saat	5	$7.200 \times 5 = 36.000$	148.500	31.500
2023	6.300 saat	5	$6.300 \times 5 = 31.500$	180.000	0

Örnek 2’de oluşturan dönem içi alınan maddi duran varlık amortisman tablolarının vergi oranının %20 olduğu ve 800.000 TL amortisman ayrılmadan kâr elde edilmesi varsayımı ile karşılaştırılması durumunda seçilen amortisman yönteminin vergi üzerindeki etkisi görülmektedir.

Tablo 19. Amortisman Yöntemleri ve Vergi Etkisi Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	Normal Amortisman Yöntemi				Azalan Bakiyeler Yöntemi				Üretim Miktarı Yöntemi	
	Kâr		Vergi		Kâr		Vergi		Kâr	Vergi
	VUK	TMS	VUK	TMS	VUK	TMS	VUK	TMS		
2019	764.000	779.000	152.800	155.800	728.000	758.000	145.600	151.600	765.000	153.000
2020	764.000	764.000	152.800	152.800	756.800	756.800	151.360	151.600	725.000	145.000
2021	764.000	764.000	152.800	152.800	762.080	774.080	152.416	154.816	687.500	137.500
2022	764.000	764.000	152.800	152.800	777.248	784.448	155.450	156.890	651.500	130.300
2023	764.000	764.000	152.800	152.800	786.349	776.672	157.270	155.334	620.000	124.000
2024	-	785.000	-	157.000	779.523	770.000	155.905	154.000		

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere, hesaplanan amortisman tutarının dönem kârını etkileyerek, VUK ile TMS/TFRS uygulama farklılıkları sebebiyle yıllık ayrılan amortisman tutarının değişmesi vergisel farklılıklara sebep olmaktadır.

4.4.4.3. Yararlı Ömür Belirlenmesine İlişkin Örnek

X İşletmesinin maddi duran varlıklar için belirlediği amortisman süreleri aşağıdaki gibidir:

- Yer altı ve yer üstü düzenleri 5-50 yıl,
- Binalar 5-50 yıl,
- Tesis, makina ve cihazlar 3-15 yıl,
- Taşıtlar 4-8 yıl,
- Demirbaşlar 3-15 yıl,
- Özel maliyetler 5 yıl,

olarak belirlenmiştir.

Örnek:

İşletme 01.01.2019 tarihinde 200.000 TL'ye paketleme makinesi satın almış olup, yararlı ömrü 10 yıl olarak belirlenmiştir (VUK 333 Sayılı Tebliğ'e göre de yararlı ömür 5 yıl, amortisman oranı % 20'dir.) Kalıntı değeri "0" olarak tahmin edilmiştir. Amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemi kullanmaktadır.

VUK'a göre:

Normal amortisman yöntemine yıllık amortisman tutarı hesaplaması ve tablosu şöyle olur:

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet Bedeli / Yararlı ömür

Yıllık Amortisman Tutarı= 200.000/5 = 40.000

Tablo 20. (VUK) Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortismana Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Yıllık Amor. Payı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2019	200.000	%20	40.000	40.000	160.000
2020	200.000	%20	40.000	80.000	120.000
2021	200.000	%20	40.000	120.000	160.000
2022	200.000	%20	40.000	160.000	40.000
2023	200.000	%20	40.000	200.000	0

Varlığın yararlı ömrü olarak tebliğde yayımlanan 5 yıl boyunca amortisman ayrılır.

TMS/TFRS'a göre:

Normal Amortisman Yöntemi

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet Bedeli- Kalıntı değer /Yararlı ömür

Yıllık Amortisman Tutarı= 200.000-0 /10 = 20.000

Tablo 21. (TMS/TFRS) Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortismana Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Yıllık Amor. Payı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2019	200.000	%10	20.000	20.000	180.000
2020	200.000	%10	20.000	40.000	160.000
2021	200.000	%10	20.000	60.000	140.000
2022	200.000	%10	20.000	80.000	120.000
2023	200.000	%10	20.000	100.000	100.000
2024	200.000	%10	20.000	120.000	80.000
2025	200.000	%10	20.000	140.000	60.000
2026	200.000	%10	20.000	160.000	40.000
2027	200.000	%10	20.000	180.000	20.000
2028	200.000	%10	20.000	200.000	0

İşletme varlığın tahmini yararlı ömrü olan 10 yıl boyunca amortisman ayıracaktır.

4.4.4.4. Kalıntı Değer Belirlenmesine İlişkin Örnek

Örnek:

İşletme 01.01.2019 tarihinde 180.000 TL'ye elektronik kantar satın almış olup, yararlı ömrü 5 yıl olarak belirlenmiştir. (VUK 333 Sayılı Tebliğ'e göre de yararlı ömür 5 yıl, amortisman oranı %20' dir. X İşletmesi varlığın kalıntı değerinin 24.800 TL olduğuna karar vermiştir. Gelecek yıllar için beş yıl için beklenen faiz oranı %20'dir.

VUK' a göre:

Tablo 22. Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortismana Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2019	180.000	%20	36.000	36.000	144.000
2020	180.000	%20	36.000	72.000	108.000
2021	180.000	%20	36.000	108.000	72.000
2022	180.000	%20	36.000	144.000	36.000
2023	180.000	%20	36.000	180.000	0

VUK hükümlerinde kalıntı değer kavramı olmadığı için yıllar itibariyle ayrılacak amortisman hesaplamaları kalıntı değer varlığın maliyetinden düşülmeden yapılmaktadır.

TMS/TFRS'e göre amortisman hesaplanması ve tablosu :

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet Bedeli- Kalıntı Değer/Yararlı Ömür Kalıntı değer bugünkü değeri = 24.800 / (1+0,20)⁵

Kalıntı değer bugünkü değeri =10.000

Yıllık Amortisman Tutarı= 170.000/5= 34.000

Tablo 23.(TMS/TFRS)Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Yıllık Amor. Payı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2019	170.000	%20	34.000	34.000	136.000
2020	170.000	%20	34.000	68.000	102.000
2021	170.000	%20	34.000	102.000	68.000
2022	170.000	%20	34.000	136.000	34.000
2023	170.000	%20	34.000	170.000	0

Söz konusu varlığın maliyetinden, kalıntı değer bugünkü değeri çıkarılması sonucu amortisman tabi tutar değişmiş dolayısıyla da yıllık ayrılacak amortisman tutarı da değişmektedir.

4.4.5. X. İşletmesinde Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa Uygulamaları

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili TMS/TFRS uygulamaları kapsamında TMS- 38 ile VUK arasında bulunan uygulama farklılıkları X İşletmesi örneği üzerinde açıklanacaktır.

4.4.5.1. X. İşletmesi Maddi Olmayan Duran Varlıkları

X İşletmesinin maddi olmayan duran varlıkları VUK'a göre düzenlenen bilanço da 28.632.298,01 TL olarak yer almaktadır.

Haklar	1.916.881,60
Ar-Ge	12.825.164,65
Özel Maliyetler	10.768.382,56
Devam Eden Ar-Ge Projeler	7.088.196,12
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	4.529.576,68
Birikmiş Amortismanlar (-)	(8.495.903,60)
Toplam	28.632.298,01

TMS/TFRS ilkeleri doğrultusunda hazırlanan 30.04.2019 tarihli finansal durum tablosunda maddi olmayan duran varlıkların net defter değeri:

Kota Hakkı	276.017.947
Lisanslar	1.599.358
Haklar	104.116
Toplam	277.721.421

Maddi olmayan duran varlıklar içinde en önemli bir tutar kota hakkı olarak görülmektedir. Kota hakkı, Şeker Kurulu tarafından 01.04.2002 Tarih ve 24713 Sayılı Şeker Kotalarının Düzenlenmesine İlişkin Yönetmeliği'nin 4. Maddesi kapsamında belirlediği ülke genelinde iç pazara verilebilen şeker miktarını 5 yıl için belirleyen haklardır.

Maddi olmayan duran varlıklar için kullanılan yararlı ömür süreleri:

- Patentler 5 yıl,
- Haklar 5 yıl,
- Diğer 3-5 yıl,

olarak faaliyet raporunda belirtilmiştir.

4.4.5.2. Maddi Olmayan Duran Varlık İtfa Uygulamalarına İlişkin Örnekler

Örnek 1.

X İşletmesi AR-GE bölümünde 2019 yılı içerisinde yeni bir pancar kesme makinası tasarımı için çalışmalar yapılmış. 2019 yılı sonuna kadar 800.000 TL harcama yapılmıştır. 16.10.2019 tarihinde makinenin tüm fizibilitesi tamamlanmıştır. Bu projenin araştırma safhasında 300.000 TL harcanmıştır.

VUK' a göre 2019 yılı için muhasebe kaydı:

	../12.2019		
263 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ	800.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	144.000		
100 KASA			944.000
Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesi			

VUK' a göre itfa kaydı:

$$800.000 \times 0,20 = 160.000$$

	31/12.2019		
750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ	160.000		
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			160.000

TMS/TFRS uygulamasında 16.10.2019 tarihine kadar yapılan harcamaların kaydı şöyle olur:

	.././2019		
750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ	300.000		
100 KASA			300.000

Araştırma harcamalarında ekonomik fayda tam olarak ölçülmediği için aktifleştirilmez.TMS/TFRS uygulamasında 16.10.2019 tarihinden sonra yapılan harcamaların kaydı şöyle olur:

	.././2019		
263 GELİŞTİRME GİDERLERİ	500.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	90.000		
100 KASA			590.000

VUK'a göre gider olarak kaydedilen geliştirme safhası harcamaları TMS/TFRS ilkelerine göre aktifleştirilerek bilançoya alınır.

TMS/TFRS uygulamasına göre itfa kaydı:

$$500.000 \times 0,20 = 100.000$$

31/12/2019			
750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ		100.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			100.000
Geliştirme safhasında yapılan harcamanın kaydı			

TMS/TFRS ile VUK uygulamaları arasındaki bu aktifleştirme farklılıkları amortisman tabi tutarı değiştirmektedir. Bu farklılık da ayrılacak amortisman tutarlarını ve dolaylı olarak dönem kârını etkileyecektir.

Örnek 2.

X işletmesi başka bir işletmeye ait şeker fabrikası 2018 yılında satın alınmıştır. Alınan fabrika ile elde edilen kota hakkı 2.000.000 TL olarak maddi olmayan duran varlıkların içerisinde muhasebeleştirilmiştir. Kota hakkına ilişkin işletme sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirmektedir. İşletme maddi olmayan duran varlıklar için normal amortisman yöntemini kullanmaktadır.

2019 yılı sonunda VUK' a göre itfa kaydı:

$$2.000.000 \times 6,66 = 133.320 \text{ TL}$$

VUK 333 Sayılı Tebliğ'e göre de yararlı ömür 15 yıl, amortisman oranı % 6,66'dır.

31/12/2019			
260 HAKLAR		133.320	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			133.320

TMS/TFRS uygulamasına göre itfa kaydı:

X İşletmesi Kota hakları için sınırsız yararlı ömür öngördüğü için itfa ayrılmamaktadır.

4.4.6. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklarda İtfa Uygulamaları

Özel tükenmeye tabi varlıklarla ilgili TMS/TFRS uygulamaları kapsamında TFRS -6 ile VUK arasında bulunan uygulama farklılıkları örnekler üzerinde açıklanacaktır.

4.4.6.1. X. İşletmesi Özel Tükenmeye Tabi Duran Varlıkları

Bu çalışmada özel tükenmeye tabi varlıklar konusu madenler ekseninde ele alınmıştır. X. İşletmesinde, özel tükenmeye tabi duran varlıklarda tükenme payı ayrılması için örnek uygulamalara konu olacak kireç taşı ocağı tesislerinin işletilme hakkının henüz devir alma sürecindedir. Bu nedenle konuya ilişkin örnekler kurgusal olarak oluşturulacaktır.

4.4.6.2. Özel Tükenmeye Tabi Varlık İtfa Uygulamalarına İlişkin Örnekler

Özel tükenmeye tabi varlıkların aktifleştirilmesi hem VUK hem de TMS/TFRS uygulamalarında madenlerin aranması ve çıkarılması sürecinde oluşan giderlere tükenme payı ayrılması ekseninde ele alınmıştır. Bu nedenle çalışmanın bu bölümündeki örnekler de madenlerin araması ve çıkarılmasına ait giderlere ilişkindir.

Örnek 1:

X İşletmesi 01.01.2019 tarihinde Girişim Mühendislik Anonim Şirketi'nden maden araması için belirlediği arazideki maden rezervleri konusunda danışmanlık hizmeti için 50.000 TL + %18 KDV ödemede bulunmuştur. Danışman işletmenin olumlu görüş sunması üzerine 20.03.2019 tarihinde 700 hektarlık bir alanda bakır madeninin arama çalışmalarını başlatma kararı almış. Bunun için Enerji ve Tabi Kaynaklar Bakanlığı'na başvuru yapmıştır. Arama hakkı almak için toplam 1.500 TL harcanma yapılmıştır. X İşletmesi 25.04.2019 tarihinde arama ve sondaj işlemleri için 500.000 TL + %18 KDV ödeme yapmıştır.

VUK'a göre muhasebe kayıtları:

	01.01.2019		
	271 ARAMA GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV	50.000 9.000	
	100 KASA		59.000
	20.03.2019		
	271 ARAMA GİDERLERİ	1.500	
	100 KASA		1.500
	25.04.2019		
	271 ARAMA GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV	500.000 90.000	
	100 KASA		590.000

271 ARAMA GİDERLERİ

500.000	
50.000	
1.500	
551.500	

Örnek 2:

Arama sonucunda 10.000 Ton görünür maden rezervi bulunmuştur ve 2019 yılı sonuna kadar 1.500 ton maden çıkarılmıştır. 2019 yılı için ayrılacak tükenme payı :

$$\text{Tükenme Payı Tutarı} = \frac{\text{İmtiyaz veya Maliyet Bedeli}}{\text{Görünür veya muhtemel Rezerv}} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

$$\text{Tükenme payı Tutarı} = \frac{551.500}{10.000} \times 1500$$

$$= 82.725 \text{ TL}$$

	31/12/2019		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI	82.725	82.725

TMS/TFRS uygulamasına göre itfa kaydı:

Standart, işletmenin belirli bir alanda araştırma yapmak için yasal hakların elde edilmesinden önce yaptığı harcamaları TFRS-6 Standartı kapsamında ele almamaktadır. Ayrıca yapılan maden arama faaliyetleri sonucu çıkarılmasına karar verilen bir rezervin bulunması halinde arama ruhsatının alınması aşamasından sonra yapılan giderler için tükenme payı ayrılması veya gider olarak kaydedilmesinin seçimi işletmelerin belirleyeceği muhasebe politikası doğrultusunda kendilerine bırakmaktadır¹⁷³.

271 ARAMA GİDERLERİ

500.000	
1.500	
501.500	

Örnek 2’de belirtilen arama ruhsatının alınmasından önce danışman firmasına ödenen 50.000 + %18 KDV 271 Arama Giderleri hesabında aktifleştirilmediğinden amortismanına tabi tutar 501.500 TL olacak ve 2019 yılı için ayrılacak tükenme payı :

$$\begin{aligned} \text{Tükenme payı Tutarı} &= \frac{501.500}{10.000} \times 1500 \\ &= 75.225 \text{ TL} \end{aligned}$$

olarak hesaplanacaktır.

¹⁷³ TFRS 6, par. 5-6.

	31/12/2019		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI	75.225	75.225



SONUÇ

Amortisman uygulamalarının, Türk Vergi Mevzuatı hükümleri ve TMS/TFRS ilkeleri açısından karşılaştırmalı olarak incelendiği bu çalışmada amortisman hesaplamalarına ilişkin iki uygulama arasında; amortismana tabi tutar, amortisman oran ve sürelerinin, amortisman yöntemlerinin belirlenmesi, amortisman ayırmaya başlama ve sonlandırma şartları gibi konularda farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Hem TMS/TFRS hem de Türk Vergi Mevzuatı uygulamalarında amortisman tabi tutar olarak maliyet bedeli esas alınmaktadır. Ancak maliyet bedelinin tespit edilmesinde farklılıklar vardır. VUK 270'inci maddesine göre varlığın maliyet bedeline, satın alma bedeli dışında gümrük vergisi, nakliye ve montaj giderleri de dâhil edilir. Noter, tapu, emlak alım ve özel tüketim vergileri, kıymet takdiri komisyonu ücreti gibi harcamalar doğrudan gider olarak da gösterilebilir. 163 sayılı VUK, Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere amortisman tabi duran varlıkların aktife alındıkları yıl sonuna kadarki dönemde oluşacak kredi faizleri ve kur farkları varlığın maliyetine eklenir. Yıl sonundan sonra oluşacak kredi faizleri ve kur farkları gider yazabilir

TMS/TFRS'ye göre maddi duran varlığın satın alma fiyatına ithalat vergileri ve iade edilmesi mümkün olmayan alış vergileri, satın alınan varlığın yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü harcama varlığın maliyet bedeline eklenir. Örneğin, varlığın işletme yönetimi tarafından belirlenen alana yerleştirilmesi için sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini harcamalar maliyete eklenir. Ancak faiz ve kur farkı giderlerinin eklenmeyerek bu giderler TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standartı kapsamında değerlendirilir. Maliyet hesaplamalarındaki bu farklılık duran varlıkların defter değerleri dolayısıyla da amortisman tabi tutarlarda farklılığa yol açmaktadır. Türk Vergi Mevzuatı hükümlerinde kalıntı değer kavramına ilişkin bir düzenlemenin olmaması da amortisman tabi tutarlarının farklılaşmasına neden olmaktadır. TMS/TFRS uygulamalarında paranın zaman değerinin de dikkate alındığı kalıntı değer tutarı tahmin

edilir. Varlığın amortismanına tabi tutulacak değeri tahmini kalıntı değeri düşüldükten sonra bulunmaktadır.

Amortisman ayırma yöntemleri açısından Türk Vergi Mevzuatında normal ve azalan bakiyeler yöntemi kullanılmaktadır. Azalan bakiyeler yöntemi kullanan mükelleflerin normal amortisman yöntemine geçmesine izin verilmiştir. Ancak normal amortisman yönteminden azalan bakiyeler yöntemine geçilmesine izin verilmemiştir. TMS/TFRS'de bu iki yöntem eke olarak üretim miktarı yöntemini kullanılmaktadır. Amortisman yöntemlerinin değiştirilmesinde herhangi bir sınırlama yoktur. Kullanılan amortisman yönteminin en azından, her hesap döneminin sonunda yeniden değerlendirilmesi beklenmektedir.

Uygulama açısından diğer bir farklılık, amortismanına tabi varlıkların yararlı ömür süresi ve buna bağlı olarak hesaplanan amortisman oranlarının belirlenmesidir. TMS/TFRS ilkelerine göre varlıkların yararlı ömür süresi ve buna bağlı olarak hesaplanan amortisman oranları işletme için öngörülerle tahmini olarak belirlenir.

Türk Vergi Mevzuatında varlıkların yararlı ömür süresi ve oranları tebliğler yoluyla ilan edilir ve işletmelerin amortisman hesaplamalarında bu oranlara uyma zorunluluğu vardır. Bu zorunluluk bir varlığın kullanım şartları ve yıpranmasına ilişkin şartları ne olursa olsun varlık için bütün işletmelerde aynı yararlı ömrün belirlenmesine neden olmaktadır. Örneğin, cerrahi branşların fazla olduğu buna bağlı olarak ameliyat sayısının da çok olduğu bir özel hastane ameliyathanesinde kullanılan sterilizatörün yararlı ömrü de 8 yıl, dahili branşların yoğun olması sebebiyle daha az ameliyat yapılan bir özel hastanedeki ameliyathanedeki kullanılan sterilizatörün yararlı ömrü de 8 yıldır. Tabi ki bu durum varlıkların yıpranma sonucu değer kaybı durumunu doğru olarak yansıtmamaktır.

Maddi olmayan duran varlıkların itfa tutarı hesaplamalarında da maddi duran varlıklar için ifade edilen farklılıklar aynı şekilde mevcuttur. Bu farklılıklara ek olarak maddi olmayan duran varlıkların itfa hesaplamalarında en önemli fark varlıklara ilişkin yararlı ömrün belirlenmesi konusundadır. TMS-38'de itfaya tabi varlıklar sınırlı yararlı ömre sahip ve sınırsız yararlı ömre sahip olmak üzere sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmaya göre de sınırlı yararlı ömre sahip olanlar itfa tabi tutulurken, sınırsız yararlı ömre sahip olarak nitelendirilen varlıklar itfaya tabi tutulmazlar.

Özel tükenmeye tabi varlıklar hem VUK'da hem de TFRS'de madenler temelinde ele alınmıştır. Madenlerde muhasebeleştirme işlemlerini düzenleyen Standart TFRS-6 maden arama süreçlerinin sadece araştırma ve değerlendirme kısmını kapsamaktadır. Amortisman konusunda da net açıklamalar mevcut değildir. Litaratürde de bu standartın daha detaylı açıklamalara yer vermesi ve kapsamının genişletilmesi gerekliliği konusunda görüşler mevcuttur.

Uygulamada, TMS/TFRS kapsamında finansal raporlarını hazırlamak zorunda olan bağımsız denetime tabi işletmeler iki farklı raporlama sistemine ihtiyaç duymaktadırlar. Uygulama farklılıkları nedeniyle hesap dönem sonlarında mali kâr-ticari kâr şeklinde iki farklı faaliyet sonucuna neden olmaktadır. Bu durumda işlemlerin muhasebe işlemlerini zorlaştırmaktadır. Kanun koyucuların, kanunları hazırlarken Uluslararası Muhasebe Standartlarını dikkate almaları muhasebe işlemlerindeki uygulama farklılıklarından kaynaklanan sorunların çözümüne katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

Acar, Durmuş ve Nilüfer Tetik, *Genel Muhasebe*, Detay Yayıncılık, Ankara 2009.

Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül, *Muhasebe Standartlarıyla Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara 2007.

Akyol, M. Emin ve Muzaffer Küçük, *Vergi ve Muhasebe Uygulamaları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2016.

Altuncu, Hasan ve Zafer Kütük, *Vergi Muhasebesi*, Şafak Matbaacılık, Ankara 2016.

Arıca, M. Nihat, *Yeniden Değerleme ve Amortisman Uygulaması*, Şafak Matbaacılık, Ankara 1997.

Dokur Şükrü ve Sait Y. Kaygusuz, *Amortismanlar*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2005.

Dyckman, Thomas R., Michelle L. Hanlon, Robert P. Magee, Glenn M. Pfeiffer, Al L. Hartgraves, Wayne J. Morse, *Financial and Managerial Accounting for Decision Makers*, Cambridge Business Publishers, Cambridge 2018.

Erdamar Cengiz ve F. Orhon Basık, *Finansal Muhasebe*, Arıkan Yayınevi, İstanbul 2006.

Eroğlu, Necmettin, *Amortisman ve Tatbikatı*, Dilek Matbaası, İstanbul 1974.

Fahran, Ferhat, *Vergi Usul Kanunu Muhasebe Uygulamaları ve TFRS/TMS Karşılaştırmaları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2016.

Gençoğlu, Ümit G., *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatına Göre Dönemsonu Muhasebe İşlemleri*, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa 2015.

Gençoğlu, Ümit G., *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, Türkmen Kitabevi, Bursa 2007.

Gündüz, Kemal ve Necati Perçin, *Amortismanlar ve Yeniden Değerleme*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 1999.

Güvemli, Oktay, *Amortisman ve Uygulamaları*, Çağlayan Yayınevi, İstanbul 1989.

Haftacı, Vasfi, *Dönemsel Muhasebe*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2010.

- Harrison, T. Walter, Charles Horngren and C. William Thomas, *Financial Accounting*, Pearson Education Inc., New Jersey 2013.
- Williams, Jan R., Susan F. Haka, Mark S. Bettner, Joseph V. Carcello, *Financial and Managerial Accounting*, McGraw-Hill Companies, Inc., New York 2012.
- Johnson, L. Glenn and James A. Gentry, *Principles of Accounting*, Prentice-Hall, Inc., New Jersey 1970.
- Kaynak, Harun, *İşletmecilik İlkeleri ile Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi ve Gayri Maddi Duran Varlıklarda Amortismanlar*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2001.
- Kocahanoğlu, O. Selim ve Naci Yüksel, *Amortisman Hukuku ve Uygulaması*, Temel Yayınları, İstanbul 1984.
- Küçükşavaş, Nihat, *Genel Muhasebe*, Beta Yayınevi, İstanbul 1992.
- Libby, Patricia, Robert Libby, Fred Phillips, Stacey Whitecotton, *Principles of Accounting*, McGraw-Hill Book Company, Boston 2009.
- Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)*, Gazi Kitabevi, Ankara 2019.
- Özyer, M. Ali, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 2015.
- Smith, Jack L., M. Robert Keith and L. Stephens, *Accounting Principles*, McGraw-Hill Book Company, Boston 1989.
- Ufuk, M. Tahir, *Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planına Göre Amortisman Uygulamaları*, TÜRBOM Yayınları, Ankara 2000.
- Uysal, Ali ve Nurettin Eroğlu, *Vergi Usul Kanunu*, Sözkese Matbaacılık, Ankara 2005.
- Warren, Carl S., James M. Reeve and Jonathan E. Duchac, *Financial and Managerial Accounting*, Nelson Education, Canada 2014.
- Weygandt, J. Jerry, Paul D. Kimmel and Donald E. Kieso, *Financial Accounting*, John Wiley and Sons Inc., New York 2011.
- Yıldırım, A. Haydar, *Amortisman Uygulamaları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2014.
- Yılmaz, Kazım, *VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara 2000.

Yolcu, Mehmet ve Necdet Sağlam, Maden İşletmelerinde Finansal Raporlama ve Kapsamlı Uygulama Örnekleri, Detay Yayıncılık, Ankara 2014.

Makaleler

Abdioğlu, Hasan, Sedat Yumuşak ve Esmâ Uyar, “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Sayı, 23, 2014, s. 364-397.

Akgül, B. Ataman, “Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında Yer Alan Düzenlemeler Ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması”, *Mali Çözüm Dergisi*, sayı, 67, 2004.

Aksoylu, Semra, “Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulamasının Değerlendirilmesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 8, Sayı 3, Aralık 2013, s. 137-156.

Büyükipekçi, Semih ve Ergün Yiğit, “TMS-16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme Sürecine Teorik Bir Bakış”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi* Yıl:2016 Cilt 19, Sayı 2, s. 219-23.

Dinç, Engin ve Esra Atabay, “Türkiye’deki Yasal Düzenlemelere Göre Amortisman Uygulamaları ve Vergi Etkisine Yönelik Değerlendirme”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, Cilt 2, Sayı 4, 2018, 67-91.

Erdoğan, Murat, Funda Civek ve Derya Dengel “Yeni TTK Çerçevesinde TDHP Özel Tükennmeye Tabi Duran Varlıklar Hesap Grubunun TTRS1’E Göre Açılış Finansal Tabloları’na Aktarılması”, *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı14, Eylül 2016, s.146-177.

Erol, Ahmet ve R. Yüce Uyanık, “ Bir Mükellef Hakkı Olarak Amortisman Müessesesi İçinde Maddi Duran Varlık Amortisman Usullerinin Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 124, 2014, s. 91-112.

Hatipoğlu, Ayşegül “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar

Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi”, *S.Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt 12, Sayı 24, 2012, s. 185-216.

Karapınar, Aydın, Figen Zaif ve Salih Torun, “Maden İşletmelerinde Uygulanan Muhasebe Politikaları Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-6’nın Getirdiği Düzenlemeler”, *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 12, Sayı 3, 2010, s. 43-68.

Özkan, Azzem ve Semra Aksoylu, “Madencilik Endüstrisi: Muhasebe ve Finansal Raporlama”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 14, 2012, s. 77-97.

Öztürk, Erkan, “Maddi Duran Varlıkların Raporlanmasında Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisinin Kullanılması”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt13, Sayı 3, 2015, s. 199-214.

Parlakkaya, Raif, “Vergi Tasarrufu Açısından Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin Karşılaştırılması”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Yüksekokulu Dergisi*, Cilt 1, Sayı 3, 1999. s. 134-142.

Şen, İ. Kıymetli “Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1, 2013, s. 21-36.

Tekşen, Ömer ve Sevgi Ş. Dağlı, “Maddi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Vergi Usul Kanunu Ve TMS-16 Açısından İncelenmesi”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi SBE Dergisi*, Cilt 9, Sayı 20, 2017, s. 424-447.

Kaya, Uğur ve O. Yusuf Atasel, “ Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Ugulamalarının Karşılaştırılması Literatürdeki Farklılıklar Üzerinde Bir Değerlendirme”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Cilt 5, Sayı 4, 2017. s. 137-155.

Uzun, Mine, “Türkiye’de Madencilik Sektörünün Vergilendirilmesi”, *D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 16, Sayı 2, 2014, s. 83-112.

Doktora Tezleri

Şeker, Leyla, *Tüm Yönleriyle Amortisman ve Uygulaması*, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul 2003 (Yayımlanmamış Doktora Tezi).

Topalhocaoglu, Erdoğan, *Amortisman Teorisi ve Uygulamaları*, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 1997 (Yayınlanmamış Doktora Tezi).

Düzenleyici ve Yönlendirici Kurumların Web Adresleri

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <https://www.kgk.gov.tr/> (21.02.2019).

Maden Kanunu,
<https://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.Asp?MevzuatKod=1.5.3213&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=3213>, (22.03.2019).

Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (10.02.2019).

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı, Soyadı : Raziye BAYRAK
 Uyruğu : T.C.
 Doğum Tarihi ve Yeri : 19.07.1975 / Sivas
 Medeni Durumu : Evli
 Telefon : 0 505 780 65 34
 Email : bayrakraziye2@gmail.com
 Yazışma Adresi : Mimarsinan Mah.Tarsus Cad.Zeynepana Konakları A.Blok
 Kocasinan\Kayseri

EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Tarihi
Yüksek Lisans (Tezsiz)	Erciyes Üniversitesi SBE	2009
Lisans	Erciyes Üniversitesi İİBF	2004
Lise	Yozgat Sağlık Meslek Lisesi	1993

İŞ DENEYİMİ

Yıl	Kurum	Görev
2011-Halen	Abdullah Gül Üniversitesi BAP Birimi	Şube Müdürü

YABANCI DİL

İngilizce