

SİYASET, EKONOMİ ve YÖNETİM ARAŞTIRMALARI DERGİSİ



RESEARCH JOURNAL OF
POLITICS, ECONOMICS AND MANAGEMENT

October 2017, Vol:5, Issue:4

Ekim 2017, Cilt:5, Sayı:4

P-ISSN: 2147-6071

E-ISSN: 2147-7035

Journal homepage: www.siyasetekonomiyonetim.org



Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması: Literatürdeki Farklılıklar Üzerinde Bir Değerlendirme

*Comparison of Depreciation Practices in Property, Plant and Equipment in terms of Turkish
Accounting Standards and Tax Procedure Law: An Evaluation on Differences in the Literature*

Prof. Dr. Uğur KAYA

Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, ukaya105@yahoo.com

Arş. Gör. Oğuz Yusuf ATASEL

Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, oguzatasel@hotmail.com

DOI: <https://doi.org/10.25272/j.2147-7035.2017.5.4.10>

MAKALE BİLGİSİ

ÖZET

Article History:

Geliş 09 Eylül 2017
Düzeltilme Geliş 17 Ekim 2017
Kabul 17 Ekim 2017

Anahtar Kelimeler:

TMS 16, VUK, Maddi Duran Varlıklar,
Amortisman, Amortisman Yöntemleri.

© 2017 PESA Tüm hakları
saklıdır

Özellikle sanayi işletmelerinde önemli tutarlara ulaşan maddi duran varlık yatırımları ve buna bağlı olarak hesaplanan amortisman payları, hem finansal tabloların gerçeğe uygun sunulmasında hem de üretim maliyetlerinin doğru olarak tespit edilmesinde etkili olan unsurlardan birisidir. Bu nedenle sözkonusu payların uygun yöntem kullanılarak, doğru bir şekilde hesaplanması önem arz etmektedir. Bu çalışmada, maddi duran varlıklar ve amortisman uygulamaları Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 16 Maddi Duran Varlıklar ve Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından karşılaştırmalı olarak ele alınmış olup, özellikle TMS hükümleri çerçevesinde azalan bakiyeler yönteminin uygulaması konusunda literatürdeki farklılıklar TMS felsefesi açısından incelenmiştir.

Çalışmanın sonucunda, literatürde TMS kapsamında özellikle azalan bakiyeler yönetimine göre yapılan amortisman hesaplamalarında önemli farklılıklar olduğu tespit edilmiş, sözkonusu farklılıklara yönelik değerlendirmelerde bulunulmuştur.

ARTICLE INFO

ABSTRACT

Article History:

Received 09 September 2017
Received in revised form 17 October
2017
Accepted 17 October 2017

Keywords:

TAS 16, TPL, Property Plant and
Equipment, Depreciation, Methods of
Depreciation.

© 2017 PESA All rights reserved

Investments in property, plant and equipment which have significant amounts in particularly industrial enterprises, and accordingly calculated depreciation amounts that are one of the factors effective in both fair presentation of financial statements and determination of production costs correctly. For this reason, it is important to calculate depreciation amounts correctly using the appropriate method. In this study, property, plant and equipment and depreciation applications are compared in terms of Turkish Accounting Standard (TAS) 16 Property, Plant and Equipment and Tax Procedure Law (TAL) and especially in the context of the provisions of the TAS, the differences in the literatures on the application of the declining balance method have been examined in terms of TAS philosophy.

As a result of the study, it was determined that there are significant differences in the calculation of depreciation according to TAS in the literature, especially with respect to declining balance, and such differences was evaluated.

GİRİŞ

Maddi duran varlık, işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan, bir yıldan fazla kullanılması beklenen ve satışı bir yıl içinde düşünülmeyen maddi yapıya sahip varlıklardır. Bu varlıklar kullanıldıkça kıymetten düşmeye, yıpranmaya veya aşınmaya ve demode olmaya maruz kalmaktadır. Maddi duran varlıkların uğradıkları bu değer azalışları gider yazılması suretiyle ilgili varlığın gerçek değeri tespit edilmeye çalışılır. Yapılan bu işlem amortisman olarak adlandırılır.

Maddi duran varlıklara ilişkin yapılan yatırım harcamaları, amortismanlar aracılığıyla gider yazılmak suretiyle dönemin faaliyet sonuçları ile ilişkilendirilmektedir. Dolayısıyla maddi duran varlıklar için hesaplanan amortismanlar, dönemin faaliyet sonucunu etkilemekte, kar veya zararın belirlenmesinde ise önemli rol oynamaktadır (Çelik, 2009: 13). Ayrıca dönemler itibariyle ayrılan amortisman aracılığıyla oluşturulan fonlar ya maddi duran varlıkların yenilenmesinde kullanılmakta ya da işletme sermayesine dönüşmektedir.

Maddi duran varlıklar özellikle de sanayi işletmelerinin bilançolarında önemli yer tutmaktadır. Buna paralel olarak da sözkonusu varlıkların amortismanı da aynı derecede önem arz etmektedir. Bu nedenle maddi duran varlıkların finansal tablolarda gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasını sağlamak ve kar veya zararı doğru raporlamak amacıyla amortismanların en uygun yöntemle ve doğru bir şekilde hesaplanması gerekmektedir.

Amortismanların yukarıda belirtilen öneminden yola çıkılarak hazırlanan bu çalışmada, Türkiye’de maddi duran varlık ve amortisman konusuna ilişkin iki önemli düzenleme karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Sözkonusu düzenlemelerden bir tanesi Vergi Usul Kanunu (VUK), diğeri ise TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardıdır. Bu çerçevede ilk olarak TMS ve VUK açısından ayrı ayrı veya birlikte inceleyen çalışmaların içinde olduğu literatür özetine yer verilmiş, daha sonra da sırasıyla maddi duran varlığın ilk muhasebeleştirilmesi, amortisman tabi tutarın tespiti, amortisman süresi ve oranının hesaplanması ve de amortisman yöntemleri konuları TMS ve VUK açısından açıklanmıştır. Son olarak örnek uygulama başlığı altında normal ve azalan bakiyeler yönteminin her iki düzenleme açısından karşılaştırmalı uygulanmasına yer verilmiş ve devamında da TMS’ye göre literatürde yer alan amortisman hesaplamalarındaki farklı yaklaşımlar ortaya konularak, gerçeğe uygun sunum ilkesi uyarınca sözkonusu hesaplamaların hangisinin daha doğru olduğuna yönelik önerilerde bulunulmuştur.

1. Literatür İncelemesi

Literatürde maddi duran varlıklar ve amortisman uygulamaları ile ilgili Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) (Kaya ve Dinç, 2007; Yükücü ve İçerli, 2007; Yıldıztekin, 2010; Sarıay, 2012; Şen, 2013; Büyükepekçi ve Yiğit, 2016; Kırhoğlu ve Bağdat, 2016) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) (Tokay, 2002; Deran ve Yakupçebioğlu, 2006; Bayazıtlı ve Özdemir, 2008) açısından ayrı ayrı yapılmış birçok çalışmaya rastlanmaktadır.

TMS ve VUK açısından amortisman uygulamalarını karşılıklı olarak ele alan çalışmaların başında Doğan (2004) gelmekte olup, bu çalışma sadece maddi duran varlıklara ait amortisman uygulamaları ile sınırlı olmayıp maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıkları da kapsayan amortisman uygulamaları TMS, VUK ve Sermaye Piyasası Kanunu açısından incelenerek aralarındaki farklılıklar ortaya konulmuştur. Çelik (2009)’un çalışması da Doğan (2004)’ün çalışmasıyla paralellik göstermekte olup, bu çalışmada amortisman konusu daha kapsamlı açıklanmıştır.

Kaya (2007)’de sadece maddi duran varlıkların elde edilmesi ile ilgili TMS ile VUK’daki düzenlemeler karşılaştırmalı olarak ele alınmış olup, örnek uygulamalar eşliğinde konuya açıklık getirilmiştir. Dağdemir (2008a)’da amortisman konusunun TMS’de yer alan düzenlemelerine, Dağdemir (2008b)’de ise amortisman konusunun VUK’da yer alan düzenlemelerine yer verilmiştir. Akyol (2011) ve Yücel (2013: 448-478)’in çalışmaları da Dağdemir (2008a; 2008b)’in çalışmalarıyla paralellik göstermektedir.

Amortisman konusunu Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), VUK ve TMS açısından kapsamlı olarak inceleyen Bulca (2009), çalışmasında amortisman tabi varlıklardan ve amortisman konusunun TMS kapsamına giren TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 38 Maddi

Olmayan Duran Varlıklar ve TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirmesi Standartlarındaki hükümleri açıklanarak örnek uygulamalara yer verilmiştir. Aydın (2011) ve Nizam (2011)'in çalışmaları da Bulca (2009)'un çalışmasıyla uyumluluk göstermekte olup, Aydın (2011)'in çalışmasında amortismanın uygulamasındaki yaşanan sorunlara da değinilmiş, Nizam (2011)'in çalışmasında ise amortisman konusunun hukuki konularına ağırlıklı olarak yer verilerek amortisman tabi varlıkların ertelenmiş vergi yönünden değerlendirilmesi TMS 12 Gelir Vergisi Standardı kapsamında açıklanmıştır.

Elitaş ve diğ. (2009)'da amortisman konusunun bir kısmını oluşturan kıst amortisman uygulamasını TMS ve VUK kapsamındaki düzenlemeleri dikkate alarak karşılıklı olarak açıklamış, ayrıca kıst amortismanında uygulanan amortisman yöntemlerinin ticari ve mali kara etkisini yani vergi etkisini de hesaplayarak örnek uygulamalar eşliğinde muhasebe kayıtları yapılmıştır. Pamukçu (2010) ve Şen (2011)'in çalışmaları da Elitaş ve diğ. (2009)'un çalışmasıyla paralellik göstermekte olup, bu çalışmalarda amortisman uygulaması sadece kıst amortisman uygulaması ile sınırlı olmamış ve maddi duran varlıklar temeline amortisman konusu VUK ve TMS'deki düzenlemeler karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Şen (2011)'in çalışmasında vergi etkisine yer verilmemiştir.

Taşkın (2012)'de amortisman konusunu TMS ve VUK açısından karşılaştırmalı olarak incelenmiş ve ağırlıklı olarak amortismanın hukuki boyutlarına yer verilmiştir. Erol ve Uyanık (2014)'in çalışması Taşkın (2012)'in çalışmasıyla uyumluluk göstermekte olup, bu çalışmada da amortisman konusu mükellefin gözünden hukuki temelde açıklanmıştır.

Akpınar (2012)'de amortisman uygulamaları VUK, TMS ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından karşılaştırmalı olarak açıklanarak, TMS'ye göre duran varlıklarını yeniden değerlendirme yöntemi esasında değerleyen işletmelerin uygulama örneklerine yer verilmiştir. Anaforoğlu (2015)'nin çalışmasında ise Türkiye'deki amortisman uygulamalarının 1926-2013 yılları arasındaki gelişmeleri kronolojik olarak açıklanmıştır.

Bu çalışmanın konusuyla doğrudan ilgili olan çalışmalarda Akgün (2004), Hatipoğlu (2012), Öztürk (2013), Taştan ve diğ. (2013), Tuğay (2013), Uyar (2014), Abdioğlu ve diğ. (2014), Çam (2014), Hızarcı (2015) ve Aydın (2016) maddi duran varlıklarda amortisman uygulamaları VUK ve TMS kapsamında karşılıklı olarak ele alınarak örnek uygulamalar eşliğinde açıklanmıştır. Ayrıca Hatipoğlu (2012)'nin çalışmasında maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarının finansal tablolara etkisine de yer verilmiştir.

Yukarıda özetlenen çalışmalarda TMS kapsamında özellikle azalan bakiyeler yöntemine göre yapılan amortisman hesaplamalarında birlik olmaması dikkat çekmektedir. Öte yandan amortisman uygulaması hem bilanço hem de gelir tablosunu doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle amortisman uygulamasında birlik olması önem arz etmektedir. Nitekim çalışmanın bundan sonraki kısmı sözkonusu amaç çerçevesinde şekillendirilmiştir.

2. Maddi Duran Varlığın Aktifleştirilmesi

Maddi duran varlığın aktifleştirme tutarının belirlenmesi, amortisman tabi tutarın tespitinde önem arz etmektedir. Dolayısıyla sözkonusu tutara ilişkin düzenlemelerin incelenmesi öncelikli konuların başında gelmektedir.

Nitekim konuyla ilgili hem VUK'da (VUK, Md. 269-271; 163 ve 334 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği; 187 Sıra No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği), hem de TMS'de Maddi Duran Varlıklar Standardı (TMS 16, paragraf 7-11 ve paragraf 15-20) kapsamında açık hükümler yer almaktadır. Her iki düzenlemede benzer ve farklı hükümler yer almaktadır. Aşağıda sözkonusu hükümler karşılaştırmalı olarak kısaca ele alınmıştır.

a. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında

TMS 16 standardı kapsamında maddi duran varlık; "mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan

ve bir dönemden daha fazla kullanılması beklenen fiziki kalemlerdir” şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 16, paragraf 6).

Maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde, TMS 16 kapsamında hangi varlık kalemlerinin maddi duran varlık sınıfında yer alması gerektiği hususunda açıklık getirilmemiştir. Tüm standartlar ilke temelli olduğundan, işletmelerin hangi kalemlerinin maddi duran varlık altında sınıflandırılması gerektiği işletmelerin kendi kararına bırakılmıştır (Akgün, 2007: 468; Şen, 2011: 137; Deran ve diğ., 2014: 78). Ancak TMS 16 paragraf 7’de bir maddi duran varlığın ilk kayda alınabilmesi, bir başka ifadeyle, maddi duran varlık kaleminin maliyetinin “varlık” olarak finansal tablolara yansıtılabilmesi için temel iki şartı karşılaması gerekmektedir. Bunlar (Özerhan ve Yanık, 2015: 240):

1. Maddi duran varlık ile ilgili gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı muhtemel olması,
2. Maddi duran varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olmasıdır.

Yukarıda belirtilen iki şartı sağlayan maddi duran varlık kalemleri “muhasebeleştirme ilkelerine” göre varlık olarak kayıt altına alınır (Kaya, 2007: 70). Buna göre maddi duran varlığın maliyeti; “satın alma bedeli, varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyetler, maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyet, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük” unsurlarından oluşmaktadır (TMS 16, paragraf 16).

Maddi duran varlık kaleminin maliyetinin içerdiği unsurlara ek olarak bu kalemler ile ilgili doğrudan ilişki kurulabilecek maliyetler ise TMS 16 paragraf 17’de “doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler, yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler, ilk teslimata ilişkin maliyetler, kurulum ve montaj maliyetleri, varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar, mesleki ücretler” şeklinde sıralanmıştır. Ayrıca maddi duran varlık kaleminin maliyetine dahil edilemeyecek unsurlar da TMS 16 paragraf 19-20 arasında (yeni tesis açma bedeli, yeni ürün veya hizmet tanıtımına ilişkin maliyetler, yönetim giderleri, başlangıç zararları vb.) belirtilmiştir.

Varlık olarak sınıflandırılan maddi duran varlık kaleminin ilk olarak maliyet bedeli ile ölçüleceği hükme bağlanmıştır (TMS 16, paragraf 15). Maddi duran varlık kaleminin maliyet ölçümü, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutarını ifade etmektedir. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardı’nın izin verilen çerçevede, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16, paragraf 23). TMS 23 kapsamında sadece yatırım döneminde, “özellikli varlık (kullanıma hazır hale gelmesi uzun süreyi gerektiren varlık)” niteliğindeki maddi duran varlık kaleminin varlık maliyetine eklenir (TMS 23, paragraf 8; Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 318).

Özetle, maddi duran varlık olarak sınıflandırılan varlık kalemleri ilk olarak maliyet bedeli ile kaydedilmekte olup, sonraki dönemlerde ise maliyet (TMS 16, paragraf 30) veya yeniden değerlendirme (TMS 16, paragraf 31) modelinden biri seçilerek ölçme ve değerlendirme yapılmaktadır (Örten ve Bayırlı, 2007: 36; Kaya, 2007: 70).

b.Vergi Usul Kanunu Kapsamında

Maddi duran varlıkların ilk edinimi ile ilgili olarak VUK md. 269-271 arasındaki maddeleri, 163 ila 334 no.lu VUK Genel Tebliği ve 187 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde çeşitli düzenlemeler getirilmiştir. VUK md. 269’da “iktisadi işletmelere ait tüm gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği” belirtilmiştir. Bu madde de “gayrimenkuller” kavramı dar anlamda “taşınmaz mallar” olarak düşünülmeyp geniş anlamda düzenlenmiş olup (Akbulut, 2012: 449), VUK’a göre tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddi haklar vb. gayrimenkul gibi değerlendirilecektir (VUK, Md. 269).

Maddi duran varlığın maliyetine satın alma bedeline ilaveten aşağıdaki giderler de girmektedir. Bunlar (VUK, Md. 270):

1. Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderlerdir.

Bunların dışında noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerini maddi duran varlığın maliyet bedeline ilave etmekte veya gider yazılmasını mükellefin tercihine bırakılmıştır (VUK, Md. 270). Ayrıca 163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde maddi duran varlığın yurtdışından döviz kredisi ile satın alınması durumunda ortaya çıkan aleyhte kur farklarının, aktifleştirme döneminin sonuna kadar olan kısmının maliyete eklenmesi, sonraki döneme ilişkin olanların ise isteğe bağlı (seçimlik hak) olarak doğrudan gider yazılması ya da maliyete eklenmesi gerektiği belirtilmiştir. 334 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde lehte kur farkları ise aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirmeden sonraki döneme ilişkin olanların da kambiyo karı veya maliyetten düşülmesi yollarından birinin tercih edilmesi gerektiği belirtilmiştir (Sürmen, 2015: 175). İktisadi kıymetlerin aktife alındıkları dönem sonuna kadar ortaya çıkan *kur farkı* ve *kredi faizleri*, bir başka ifadeyle borçlanma maliyetleri, maliyet bedelinin bir unsuru olarak maliyet bedeline eklenmeleri zorunluluğu hususunda 163 ve 334 Seri no.lu VUK Genel Tebliği ile 187 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği mevcuttur (Arpacı, 2015).

Yukarıda her iki başlık altında ortaya konulan farklılıkları Tablo 1'deki gibi özetlemek mümkündür.

Tablo 1: Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

	TMS	VUK
Maddi Duran Varlık Alış Giderleri	İlgili duran varlığın maliyetine eklenmesi gerekmektedir.	Bazı alış giderleri, ilgili duran varlığın maliyetine eklenebileceği gibi gider olarak da yazılabilir. Yani seçimlik hak niteliğindedir.
Maddi Duran Varlık Elde Edilirken Oluşan Borçlanma Maliyetleri	Edinilen varlık, özellikli varlık niteliğinde ise maddi duran varlığın maliyetine eklenir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 318). Diğer maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri doğrudan gider yazılır.	Varlığın aktifleştirildiği yılın sonuna kadar oluşan borçlanma maliyetleri maliyete ilave edilir.
Arsası ile Birlikte Alınan Binalar	Sınırsız yararlı ömre sahip arsalar binalardan ayrı olarak izlenmesini gerektirmektedir.	Arsalar, alınan binanın maliyetini oluşturduğundan ayrı olarak izlenmemektedir.
Maddi Duran Varlık için Aktifleştirme Sınırı	Alınan duran varlık ile ilgili her hangi tutar belirtilmeksizin aktifleştirilebileceği, ancak önemsiz küçük parçaların toplu olarak aktifleştirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır.	Alınan bazı maddi duran varlıkların ancak belirli tutarı aşması (2017 yılı için 900,-TL) ¹ durumunda aktifleştirilmesi zorunlu olup, bu tutarı aşmayanların ise istenirse, gider olarak da yazılabileceği belirtilmiştir.
Kaynak: Kaya, 2007: 72-74, VUK ile TMS'de yer alan hükümlerden düzenlenmiştir.		

3. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması

Maddi duran varlıklara amortisman ayrılacak tutar belirlenirken, sırasıyla amortisman tabi tutar, süresi ve oranının belirlenmesiyle başlamakta, yöntem seçimiyle de sonlanmaktadır. İlk edinimde olduğu

¹ Bu tutar, maddi duran varlık grubundan demirbaşlar için geçerlidir (VUK Genel Tebliği Sıra No: 476).

gibi gerek TMS ve gerekse de VUK kapsamında amortisman konusunda da benzer ve farklı hükümler yer almakta olup, aşağıda her iki düzenleme karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

3.1. Amortisman Tabi Tutar, Süre ve Oranın Belirlenmesi

Maddi duran varlıklarda amortisman konusu TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının 43-62. paragraflarında (Tuğay, 2013: 169), VUK'da ise Md. 313 ile Genel Tebliğlerde incelenmiştir.

a. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında

İlgili standartta “amortisman, bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını, yararlı ömür ise bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder” şeklinde açıklanmıştır (TMS 16, paragraf 6).

Amortisman tabi tutar, varlığın maliyetinden kalıntı değer düşülmesiyle bulunur (TMS 16, paragraf 6). Kalıntı değer ise varlığın yararlı ömrü sonunda elden çıkarılması sonucunda elde edilecek tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşürülmesi ile hesaplanır. Hesaplama yapılırken paranın zaman değeri de dikkate alınır (Örten ve diğ., 2008: 209).

Maddi duran varlığa ne zaman amortisman ayrılması gerektiği TMS 16 paragraf 50-59'da düzenlenmiştir. Buna göre “maddi duran varlığın amortisman tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar ve maddi duran varlığın amortisman tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır (TMS 16, paragraf 50 ve 55). Maddi duran varlığın yararlı ömrü tespit edilirken aşağıdaki faktörler dikkate alınır: (TMS 16, paragraf 56; Dinç ve Çankaya, 2015: 278);

1. Varlığın beklenen kullanımı,
2. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma,
3. Üretimdeki değişikliklerden veya pazardaki teknik veya ekonomik değişiklikler,
4. Varlığın kullanımındaki yasal kısıtlamalardır.

TMS 16 kapsamında maddi duran varlıklar ile ilgili yararlı ömürlerin ve buna bağlı olarak hesaplanacak amortisman oranının belirlenmesi işletmelerin takdirlerine bırakılmış olup, işletme yönetimin belirleyeceği amortisman oranlarının finansal tablolarda açıklanması gerektiği vurgulanmıştır (TMS 16, paragraf 75).

b. Vergi Usul Kanunu Kapsamında

VUK'un 313. Maddesine göre işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan maddi duran varlıklar amortismanın konusunu oluşturmaktadır (Taştan ve diğ. 2012: 2). İlgili kanununa göre bir maddi duran varlığın amortisman konu olabilmesi için bazı şartları taşıması gerekmektedir. Bunlar (Sürmen, 2015: 190-191);

1. İşletmede bir hesap dönemden çok kullanılır olması,
2. Aşınmaya, yıpranmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması,
3. İşletmede kullanılan değer belirli tutarı aşmış olması (2017 yılı için 900,-TL'yi aşmayan ve VUK'da adları belirtilen bazı maddi duran varlıklar istenilirse doğrudan gider olarak yazılabilir),
4. Aktife girmiş olması,
5. Tamamlanmış ve kullanıma hazır olmasıdır.

Yukarıdaki şartları taşıyan maddi duran varlıklar maliyet bedeli üzerinden amortisman tabi tutulur ve yararlı ömrü boyunca gider yazılmak suretiyle yok edilir. Maliyet bedeli, iktisadi kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması sebebiyle yapılan ödemeler ile bunlara ilişkin tüm giderlerin toplamını ifade eder (VUK, Md. 262).

Yararlı ömür ise T.C. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmekte olup, 333, 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 sıra No.'lu VUK Genel Tebliği'nde T.C. Maliye Bakanlığı'nın sektörel kodlarla tespit etmeye çalıştığı yararlı ömürler üzerinden hesaplanan amortisman oranları yer almaktadır. Dolayısı ile süre ve oran belirlemesi işletmenin isteğine bağlı değildir (Aydın, 2011: 123). Ancak

VUK'a göre amortisman ayırma işletmeler için bir zorunluluk değil seçimlik hak niteliğindedir. Yani amortisman ayırma isteğe bağlı bir haktır (Sürmen, 2015: 191).

Yukarıda her iki başlık altında ortaya konulan farklılıkları Tablo 2'deki gibi özetlemek mümkündür.

Tablo 2: Amortisman Tabi Tutar, Süre ve Oranın Belirlenmesinde TMS ve VUK Hükümlerinin Karşılaştırılması

	TMS	VUK
Amortisman Tabi Tutar	Herhangi bir tutar sınırı olmaksızın amortisman tabi olacağı belirtilmiştir. Amortisman tabi tutar maddi duran varlığın maliyetinden kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunur.	Bazı maddi duran varlıkların belirli bir tutarı (2017 yılı için 900,-TL) ² aşması durumunda amortimana tabi olacağı belirtilmiştir.
Yararlı Ömrün Belirlenmesi	Yararlı ömrün belirlenmesi işletmelerin isteğine bırakılmıştır. Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılmak zorundadır (Şen, 2011: 155).	Yararlı ömür T.C. Maliye Bakanlığı'nca VUK Genel Tebliğlerince belirlenmiştir. Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir (Şen, 2011: 155). Kalıntı değerinin tespit edilmesi zor olduğundan maddi duran varlığın yararlı ömrü sonunda değerinin sıfır olacağı varsayılmıştır (Sürmen, 2015: 193).
Satış Amaçlı ve Gelecekte Ekonomik Yarar Sağlamayacak Duran Varlıklar	Satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılan bir maddi duran varlıkla ilgili olarak amortisman ayrılmasına son verilir (TMS 16, paragraf 55). Bu durum gelecekte ekonomik fayda beklenmeyen maddi duran varlıklar içinde geçerlidir (Şen, 2011, 174).	Satış amaçlı veya gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklara amortisman ayrılmaya devam edilir (Şen, 2011: 154).
Maddi Duran Varlık Parçalarına Amortisman Ayırma	Maddi duran varlık önemli parçalara ayrılabilir ve her bir parçaya amortisman ayrılabilir (TMS 16, paragraf 44).	Maddi duran varlıkların parçalara ayrılarak amortisman tabi tutulması sözkonusu değildir.
Amortisman Ayırma Zorunluluğu	Amortisman ayrılması zorunludur (Şen, 2011, 154; Sürmen, 2015: 191).	Amortisman ayırma isteğe bağlıdır (Sürmen, 2015: 191). Ancak ayrılmayan amortismanlar sonraki dönemler de ayrılamaz (Şen, 2011: 154).

3.2. Amortisman Yöntemleri

Maddi duran varlıklarla ilgili amortisman yöntemleri, bu çalışmanın en önemli kısmını oluşturmaktadır. Zira daha önce de belirtildiği üzere literatürde özellikle TMS hükümleri çerçevesinde azalan bakiyeler yöntemine göre amortismanın hesaplanmasında birlik sağlanabilmiş değildir. Dolayısıyla özellikle azalan bakiyeler yöntemine ilişkin düzenlemeler diğer yöntemlere göre daha fazla önem arz etmektedir.

² Bu tutar demirbaşlar için geçerlidir (VUK Genel Tebliği Sıra No: 476).

Amortisman yöntemleriyle ilgili hükümler, TMS 16 kapsamında 60 ile 62A paragrafları arasında, VUK'da ise 315 ile 321. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Aşağıda her iki düzenleme karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

a. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında

Amortisman yöntemleri, TMS 16 standardının 60 ile 62A paragrafları arasında düzenlenmiştir. İlgili paragraflarda kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtmaya gerektiği ve maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilirliği belirtilmiştir. Amortisman yöntemleri ise doğrusal, azalan ve üretim miktarı yöntemleri şeklinde sıralanmıştır.

Her ne kadar yukarıda 3 yöntem sıralansa da literatürde (Akgül, 2004; Taştan ve diğ., 2012: 8), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve TMS ilke bazlı düzenlemeler içerdiğinden, ilgili standardın özülle çelişmeyen, ABD ve diğer ülkelerde de uygulanan bazı amortisman yöntemlerinin de uygulanabileceği belirtilmektedir (Akgül, 2004; Sevilengül, 2007: 426-428; Epstein ve Mirza, 2005: 208-210).

i. Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi

Maddi duran varlığın yararlı ömrü dikkate alınarak, ilgili varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı takdirde, her dönem için eşit tutarlı olarak amortisman hesaplanır (Abdioğlu ve diğ., 2014: 37; Çankaya ve Yılmaz, 2014: 226). Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir (TMS 16, paragraf 53). Normal amortisman yöntemi aşağıdaki gibi formüle edilebilir

$$\text{(Maddi Duran Varlığın Maliyeti - Kalıntı Değer)}$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{---}}{\text{---}}$$

Tahmin Edilen Yararlı Ömür

ii. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Azalan bakiyeler yöntemi kendi içerisinde iki katlı azalan bakiyeler, formüllü azalan bakiyeler ve yıl sayıları toplamı yöntemleri olmak üzere 3'e ayrılır (Erol ve Uyanık, 2014: 106-108). Bu yöntemlerden yıl sayıları yöntemi artan oranlı amortisman yöntemi olarak da kullanılabilir. TMS 16 paragraf 62'de, azalan bakiyeler yöntemi "amortismanın gideri yararlı ömür boyunca azalır" şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre azalan bakiyeler yöntemini kullanacak işletmelerin yukarıda belirtilen hesaplama yöntemlerinden bir tanesini seçmeleri mümkündür. Aşağıda azalan bakiyeler yönteminin uygulanmasında esas alınan farklı yöntemler kısaca açıklanacaktır.

İki Katlı Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yöntemde, maddi duran varlığın maliyet değerinden kalıntı değer indirildikten sonra kalan değer normal amortisman oranının iki katı ile çarpılmak suretiyle hesaplanır (Tuğay, 2013: 173).

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = (\text{Maliyet değeri} - \text{Kalıntı değer} - \text{Önceki Dönem Ayrılan Amortisman}^3) \times (\text{Normal amortisman oranı} \times 2)$$

Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemi

Sistematiklik açısından bu yöntem azalan bakiyeler yöntemleri içinde (iki katlı azalan bakiyeler, azalan oranda yıl sayıları toplamı, formüllü azalan bakiyeler yöntemi) en ideal yöntem olarak kabul edilmektedir (Erol ve Uyanık, 2014: 107). Bu yöntemde amortisman oranı aşağıdaki formüle göre hesaplanır (Sevilengül, 2007: 431; Taştan ve diğ., 2012: 10).

³ Bu tutar, ikinci ve sonraki yıllarda dikkate alınır.

$$r = 1 - \sqrt[n]{s/c}$$

r = Amortisman oranı

n = Yıl sayısı

s = Kalıntı değer

c = Varlığın değeri

Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemi

Bu yöntem kendi içinde azalan ve artan oranlı olarak uygulanır. Azalan oranlı uygulamada örneğin, yararlanma süresi 4 yıl olan bir maddi duran varlığın amortismanının ilk yıl için 4, ikinci yıl için 3 ve son yıl için 1 katsayısı verilir. Yatırımın maliyeti bu katsayıların toplamına bölünür ve bulunan sayı o yılın katsayısı ile çarpılarak yıllık amortisman tutarı bulunur (Sevilengül, 2007: 432-433). Bu yöntemin tam tersi olarak kullanılan artan oranlı amortisman yönteminde ise, yukarıda verilen örnekteki yıl sayılarının toplamı yöntemindeki katsayıları için yıllara küçükten başlayarak uygulanması yolu ile yıllık amortisman tutarı hesaplanır (Sevilengül, 2007: 432-433; Hatipoğlu, 2012: 209). Ancak artan oranda yıl sayıları yöntemi TMS'de tanımlanan azalan bakiyeler yönteminin özünü tam olarak yansıtamadığından azalan oranlı yıl sayısı toplamı yönteminin kullanımı daha doğru olacaktır.

iii. Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır (TMS 16, paragraf 62). Bu yöntemde maddi duran varlıkların üretebileceği ürünlerin miktarı önceden tahmin edilebildiğinde amortisman tutarının hesaplanmasına mümkün kılmaktadır. Tahmin edilen üretim miktarı her yıl değişebildiğinden ayrılacak amortisman tutarı da yıllar itibariyle değişiklik göstermektedir (Akgün, 2004: 6). Üretim miktarı yöntemine göre amortisman oranının ve amortisman tutarının hesaplanması aşağıdaki gibi formüle edilebilir (Akgün, 2004: 7: Çankaya ve Yılmaz, 2014: 228).

(Maddi Duran Varlığın Maliyeti – Kalıntı Değer)

Amortisman Oranı= _____

Tahmin Edilen Yararlı Ömür Boyunca Maddi Duran Varlığın Üreteceği Üretim Miktarı (Birim Sayısı)

Amortisman Tutarı=Amortisman Oranı x Dönem İçinde Üretilen Birim Mik.

b. Vergi Usul Kanunu Kapsamında

VUK'da amortisman ayırma yöntemi olarak maddi duran varlıklar için normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemlerine yer verilmiştir (Dağdemir, 2008b). Ayrıca bu yöntemlerin dışında, fevkalade (olağanüstü) amortisman ile madenlerdeki amortisman uygulaması gibi bazı özel durumlara ilişkin uygulamalar da mevcuttur (Elitaş ve diğ., 2009: 19; Pamukçu, 2010: 73).

Yukarıda TMS kapsamında da ele alınan normal ve azalan bakiyeler yöntemi ile kısıtlı da olsa üretim miktarı yöntemi VUK'da da geçerli olup, özellikle kıst dönem uygulama boyutunda her iki düzenleme de farklı hükümler içermektedir. Dolayısıyla sözkonusu yöntemlerin VUK hükümleri çerçevesinde yeniden kısaca ele alınması faydalı olacaktır.

i. Normal Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde, amortismana tâbi iktisadî kıymetler T.C. Maliye Bakanlığı'nın tespit ettiği ve ilân edilen oranlar üzerinden amortisman ayrılır. İlân edilen oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin yararlı ömürleri dikkate alınır (VUK, Md. 315). Amortismana tabi iktisadî kıymetlerin yararlı ömürleri 333, 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.'lu VUK Genel Tebliğiyle, belirlenmiştir (Yücel, 2013: 459).

Normal amortisman yöntemi, amortisman tabi maddi duran varlıkların değerinin belirli bir süre içerisinde her yıl eşit tutarda yok edilmesi esasına dayanır. Bu yöntemde amortisman oranı (1/Duran

Varlığın Yararlı Ömrü) şeklinde ve duran varlığın yararlı ömrü ise (1/Amortisman Oranı) şeklinde hesaplanabilir. Bu bağlamda yöntem (Duran Varlığın Maliyeti x Amortisman Oranı) şeklinde uygulanabilir (Sürmen, 2015: 193). Normal amortisman yöntemi bu haliyle TMS 16 hükümleriyle de benzerlik göstermektedir.

ii. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yöntemde, maddi duran varlıkların kullanılma dönemlerinin ilk yıllarında daha yüksek, sonraki yıllarında giderek azalan tutarlarda amortisman hesaplanır (Anaforoğlu, 2015: 12). Bu yöntemin uygulanmasında aşağıdaki hususların dikkate alınması gerekir (VUK, Mükerrer Md. 315):

1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, daha önce ayrılmış olan amortismanlar toplamının çıkarılması suretiyle tespit olunur.
2. Bu yöntemde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.
3. Ayrıca bu yöntemde amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden tutar, o yıl tamamen yok edilir.

iii. Madenlerde Amortisman

VUK 316. maddesinde madenlerde amortisman işlemleri ile ilgili düzelemeye yer verilmiştir. İlgili madde de “işletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve özellikleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek oranlar üzerinden amortisman yoluyla yok edilebileceği” ifade edilmiştir. Uygulaması bakımından bu yöntemi, TMS'deki **üretim miktarı** yöntemine benzetmek mümkündür.

iv. Fevkalade Amortisman

Bu yöntem, amortisman tabi olan iktisadi kıymetlerin, “yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden; yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen ve de son olarak cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalanlar için uygulanır” (VUK, Md. 317; Abdioğlu ve diğ., 2015: 369). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere bu yöntemin uygulama durumu son derece sınırlıdır. Özellikle duran varlıkların önemli ölçüde değer kaybını karşılamak için Maliye Bakanlığının talimatları doğrultusunda uygulanır. TMS'de bu uygulama “değer düşme” başlığı altında ele alındığından fevkalade amortisman yöntemi TMS'de yer almamaktadır.

VUK kapsamında yukarıda açıklanan amortisman yöntemlerinin uygulanmasında, binek otomobil dışındaki tüm maddi duran varlıklarda amortisman yıl esasına binek otomobillerde ise ay esasına göre ayrılır, hesaplamada ay kesri tam kabul edilir ve de amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir (VUK, Md.320).

Yukarıda her iki başlık altında ortaya konulan farklılıkları Tablo 3'deki gibi özetlemek mümkündür.

Tablo 3: Amortisman Yöntemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

	TMS	VUK
Amortisman Yöntemleri	Amortisman yöntemleri; 1.Normal amortisman yöntemi, 2.Azalan bakiyeler yöntemi, 3.Üretim miktarı yöntemidir.	Amortisman yöntemleri; 1.Normal amortisman yöntemi, 2.Azalan bakiyeler yöntemi, 3.Fevkalade amortisman yöntemi, 4.Madenlerde amortismandır.
Yöntemlerin Kullanılma Şartları	Amortisman yöntemlerinden herhangi biri seçilerek kullanılabilir ve amortisman oranı işletme yönetimi tarafından belirlenebilir (Hatipoğlu, 2012: 202; Şen, 2011: 155).	Azalan bakiyeler yöntemi sadece bilanço esasına göre defter tutanlar kullanılabilir (VUK, Mükerrer Md. 315, Sürmen, 2015: 194; Şen, 2011: 156). Azalan bakiyeler yöntemindeki amortisman oranı hesaplamasında normal amortisman yöntemindeki oranın iki katı alınacağı ve bu oranın %50'yi geçemeyeceği kesin olarak belirlenmiştir (Kaya ve Atasel, 2016: 120).
Yöntem Değişirme	Seçilen amortisman yöntemi gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır (TMS 16, paragraf 62). Beklenen tüketim biçiminde değişiklik olması durumunda amortisman yöntemi de tüketimi yansıtacak şekilde değiştirilebilir (Bulca, 2009: 210; Şen, 2011: 156; Hatipoğlu, 2012: 202).	Normal amortisman yöntemi uygulayanlar azalan bakiyeler yöntemine geçemezler. Ancak azalan bakiyeler yöntemini uygulayanlar normal yöntemine geçiş yapabilirler (VUK, Mükerrer Md. 320: Bulca, 2009: 210; Şen, 2011: 156).
Kıst Amortisman	Kıst amortisman tüm maddi duran varlıklara uygulanmaktadır. İlk yıl eksik ayrılan tutar, ancak ilave yılda yok edilebilir.	Sadece binek otolar için uygulanabilir. İlk yıl eksik ayrılan tutar, son yılın amortismanına ilave edilerek yok edilebilir.
Amortisman Ayırma	Amortisman ayırma zorunludur (Sürmen, 2015: 191).	Amortisman ayırma isteğe bağlıdır (Sürmen, 2015: 191).

4. TMS ve VUK'da Yer Alan Amortisman Yöntemleri ile İlgili Örnek Uygulamalar

Yukarıda teorik olarak açıklanan amortisman yöntemlerinden sadece normal (doğrudan) amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemine ilişkin örnek uygulamalara TMS ve VUK açısından karşılaştırmalı olarak açıklanacak, TMS kapsamında uygulamasına izin verilen ancak VUK'da yer almayan diğer amortisman yöntemlerine ilişkin örnek olaylar mevcut literatürde genişçe ve birbiriyle uyumlu olarak yer aldığından, bu çalışmada sözkonusu yöntemlere ilişkin uygulamalara yer verilmeyecektir. Ayrıca bu inceleme sürecinde özellikle literatürdeki hesaplama farklılıkları da ortaya konulmaya çalışılacaktır. Karşılaştırmayı anlamlı hale getirmek için tüm yöntemlerde örnek olay 1'de yer alan veriler kullanılmış, kalıntı değer ve borçlanma maliyetleri ihmal edilmiştir.

4.1. Normal (Doğrudan) Yöntem Uygulaması

Örnek Olay 1: A İşletmesi, 01.08.2017 tarihinde KDV hariç 24.000,-TL'ye dijital baskı makinesini peşin bedelle satın almıştır. Makinenin yararlı ömrü 4 yıl olarak tahmin edilmiş olup, bu süre VUK'da 5 yıl olarak belirlenmiştir. Kalıntı değer önemsiz kabul edilecektir. Amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemi kullanılacaktır.

Çözüm: Örnek olaya ilişkin çözüm yapılırken ilk olarak TMS hükümleri, varsa literatürdeki farklılıklar ortaya konularak yapılacak, daha sonra da aynı uygulama VUK hükümleri kaspamında yapılacaktır. Bu yolla her iki düzenleme arasındaki farklılığın anlamlı karşılaştırılması yapılmaya çalışılacaktır.

a. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında

TMS'de amortisman tutarı hesaplanırken, kıst dönemlere dikkat edilmesi gerekmektedir (Dinç ve Çankaya, 2015: 280). Bu bağlamda amortisman tabi varlık yıl içinde örnekte olduğu gibi Ağustos 2017 ayında alınmış olup bu varlığa ilk yıl için 5 aylık amortisman ayrılması gerekecektir. Amortisman ayrılmayan 7 aylık kısım ise ilave yıl olan 2021 yılında ayrılacaktır. Bu bilgiler doğrultusunda dijital baskı makinesinin yıllar itibariyle amortisman tutarları Tablo 4'deki gibi hesaplanabilir.

Tablo 4: TMS Kapsamında Normal Amortisman Yöntemi

Tarih	Maliyet	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
31.12.2017	24.000,-	2.500,- ⁴	2.500,-	21.500,-
31.12.2018	24.000,-	6.000,-	8.500,-	15.500,-
31.12.2019	24.000,-	6.000,-	14.500,-	9.500,-
31.12.2020	24.000,-	6.000,-	20.500,-	3.500,-
31.12.2021	24.000,-	3.500,- ⁵	24.000,-	-

Tablo 4'de görüldüğü gibi ilk yıl amortisman kıst dönem esaslı ayrıldığından yararlanma süresi 4 yıl olan makine ancak 5. yıl içinde amorti edilmiştir. Bu çözüm konusunda literatürde birlik sözkonusudur.

b. Vergi Usul Kanunu Kapsamında

VUK kapsamında amortisman oranı, dijital baskı makinesinin yararlı ömrü T.C. Maliye Bakanlığı tarafından 458 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğ'inde 5 yıl olarak belirlenmiştir. Amortisman oranı hariç örnek olay 1'deki veriler aynen kullanılmıştır.

VUK'a göre, maddi duran varlık dönem içinde hangi ayda alınırsa alınsın bir yıllık amortisman ayrılabilir. VUK'a göre sadece binek otomobillerde kıst amortisman uygulaması yapılabilmektedir (Dinç ve Çankaya, 2015: 280). Amortisman oranı (1/maddi duran varlığın ömründen) 0,20 (1/5yıl) olarak bulunur. Bu bilgiler doğrultusunda dijital baskı makinesinin yıllar itibariyle amortisman tutarları Tablo 5'deki gibi hesaplanabilir.

⁴ 24.000,-TL/48 ay = 500,-TL/ay x 5 ay = 2.500,-TL

⁵ 500,-TL/ay x 7 ay = 3.500,-TL

Tablo 5: VUK Kapsamında Normal Amortisman Yöntemi

Tarih	Maliyet	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
31.12.2017	24.000,-	4.800,-	4.800,-	19.200,-
31.12.2018	24.000,-	4.800,-	9.600,-	14.400,-
31.12.2019	24.000,-	4.800,-	14.400,-	9.600,-
31.12.2020	24.000,-	4.800,-	19.200,-	4.800,-
31.12.2021	24.000,-	4.800,-	24.000,-	-

Tablo 5’de görüldüğü üzere, VUK’a göre ilk yıl kıst dönem uygulaması olmaması iki düzenleme arasında en önemli farklılığı oluşturmaktadır.

4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi Uygulaması

Örnek Olay 2: Örnek olay 1’deki verilere göre amortisman yöntemi olarak azalan bakiyeler yöntemi seçilmesi durumunda amortisman hesaplamaları aşağıdaki gibi olacaktır.

a. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında

1/yararlı ömür den normal amortisman yöntemindeki amortisman oranı 0,25 bulunarak, azalan bakiler yöntemindeki oran ise 0,50 (0,25 x 2) olarak hesaplanır. Dijital baskı makinesi Ağustos 2017 ayında alındığı ve kıst amortisman uygulanması TMS’e göre zorunlu olduğundan ilk yıl için 5 aylık amortisman ayrılacaktır. Bir sonraki yıl ayrılacak amortisman tutarı kalan değer üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Literatürde ilk yıl hesaplamasında birlik olmasına karşın, sonraki yıl ile en son yılın amortisman tutarının nasıl hesaplanması gerektiği konusunda önemli farklılıklar dikkat çekmektedir. Nitekim Tablo 6’da tarafımızdan yapılan hesaplama önerisine yer verildikten sonra, literatürde öne çıkan farklılıklar incelenecektir. Örnek olay verileri doğrultusunda dijital baskı makinesinin yıllar itibariyle amortisman tutarları Tablo 6’daki gibi hesaplanabilir.

Tablo 6: TMS Kapsamında Azalan Bakiyeler Yöntemi

Tarih	Amortisman Hesaplama	Dönem Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
31.12.2017	24.000,-x0,50x5/12=5.000,-	5.000,-	5.000,-
31.12.2018	24.000,-x0,50x7/12=7.000,- 12.000,-x0,50x5/12=2.500,-	9.500,-	14.500,-
31.12.2019	12.000,-x0,50x7/12=3.500,- 6.000,-x0,50x5/12=1.250,-	4.750,-	19.250,-
31.12.2020	6.000,-x0,50x7/12=1.750,- 3.000,-x1,00x5/12=1.250,- ⁶	3.000,-	22.250,-
31.12.2021	3.000,-x 1,00 x7/12=1.750,-	1.750,-	24.000,-

⁶ 2020 yılı TMS’ye göre makinenin yararlı ömrünün tamamlandığı yıl olduğundan ve “azalan bakiyeler yöntemine göre son yıl, önceki yıldan devreden tutarın tamamı yok edilir” kuralı gereği son yıla devreden tutarın 5 aylık kısmı 1,00 katsayısı ile yok edilmiştir.

Tablo 6'da görüldüğü gibi ikinci yıl için ayrılacak amortisman tutarı kalan değer üzerinden hesaplanmış olup, sözkonusu hesaplama şekli TMS'nin finansal bilginin temel niteliksel özelliklerinden biri olan gerçeğe uygun sunum ilkesiyle de uygunluk göstermektedir. İkinci yıl için Tablo 6'da tarafımızdan önerilen hesaplama şekli literatürdeki bazı çalışmalarla (Örten ve diğ., 2008: 211, Çelik, 2009: 88; Şahin, 2010: 51; Aydın, 2011: 80; Nizam, 2011: 121; Gençtürk ve diğ., 2011: 285; Dinç ve Çankaya, 2015: 286) benzerlik gösterse de, son yıl ve ilave yılın amortisman hesaplanmasında aynı benzerliğin olmadığı da görülmektedir. Öte yandan Tablo 6'da önerdiğimiz hesaplama tüm yıllar itibariyle benzerlik gösteren son derece sınırlı çalışmaya (Hızarcı, 2015: 92; Dabbaoglu, 2016: 174) ulaşılabilmesi dikkat çekicidir. Ayrıca literatürde kıst amortisman uygulanan çalışmalarda amortisman ayrılmayan tutarı (örnekteki 7 aylık kısım için) 2020 yılın amortisman tutarına ekleyen (Kaya, 2012: 228; Hatipoğlu, 2012: 208; Abdioğlu ve diğ., 2014: 378; Uyar, 2014: 68; Aydın, 2016: 112) veya ilave yıl olan 2021 yılının amortisman tutarı olarak gösteren (Elitaş ve diğ. 2009: 26; Şen, 2011: 145; Hatipoğlu, 2012: 209; Tuğay, 2013: 183; Ayar, 2015: 66; Aydın, 2016: 115) çalışmalar da mevcuttur. Literatürdeki karmaşıklığın en önemli nedeni, VUK'da binek oto için öngörülen kıst dönem amortisman uygulamasının aynen TMS uygulamasına taşınmasıdır ki, bu yaklaşım TMS felsefesini tam olarak yansıtmamaktadır.

b. Vergi Usul Kanunu Kapsamında

Örnek olay 1'deki verilere göre azalan bakiyeler yönteminde esas alınacak amortisman oranı 0,40 (0,20 x 2) olarak belirlenir. Azalan bakiyeler yöntemine göre yıllar itibariyle hesaplanacak amortisman tutarı ise Tablo 7'deki gibi olmalıdır.

Tablo 7: VUK Kapsamında Azalan Bakiyeler Yöntemi

Tarih	Maliyet	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
31.12.2017	24.000,-	9.600,-	9.600,-	14.400,-
31.12.2018	24.000,-	5.760,-	15.360,-	8.640,-
31.12.2019	24.000,-	3.456,-	18.816,-	5.184,-
31.12.2020	24.000,-	2.073,6	20.889,6	3.110,4
31.12.2021	24.000,-	3.110,4	24.000,-	-

Tablo 7'de görüldüğü üzere, ilk yıl kıst dönem amortisman uygulamasına yer verilmemesi iki düzenleme arasındaki en önemli farklılığı oluşturmaktadır.

4.3. Üretim Miktarı Yöntemi Uygulaması

Örnek Olay 3: Örnek olay 1'deki ilgili veriler geçerli olmak üzere, dijital baskı makinesi için 2017 yılı (5 ay) için 6.000 adet, 2018 yılı için 18.000 adet, 2019 yılı için 21.600 adet, 2020 yılı için 25.200 adet ve 2021 (7 ay) için 9.200 adet fotoğraf basılacağı tahmin edilmiştir. Bu bilgilerden hareketle üretim yöntemine göre amortisman oranı ve amortisman tutarı Tablo 8'deki gibi hesaplanabilir. Amortisman Oranı = 24.000,-TL/80.000 adet = 0,30

Tablo 8: TMS Kapsamında Üretim Miktarı Yöntemi

Tarih	Maliyet	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
31.12.2017	24.000,-	6.000 x 0,30 = 1.800,-	1.800,-	22.200,-
31.12.2018	24.000,-	18.000 x 0,30 = 5.400,-	7.200,-	16.800,-
31.12.2019	24.000,-	21.600 x 0,30 = 6.480,-	13.680,-	10.320,-
31.12.2020	24.000,-	25.200 x 0,30 = 7.560,-	21.240,-	2.760,-
31.12.2021	24.000,-	9.200 x 0,30 = 2.760,-	24.000,-	-

SONUÇ

Maddi duran varlıklar işletmelerin özellikle sanayi işletmelerinin aktif toplamları içinde büyük paya sahiptir. Bundan dolayı finansal tablo kullanıcıları açısından maddi duran varlıkların gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunumu da önem arz etmektedir. Maddi duran varlıkların gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunumu TMS Kavramsal Çerçeve de açıklanmış, ilgili varlığın muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesi hususunda ise TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'nın dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır.

TMS 16 standardı ile maddi duran varlıkların finansal tablolarda şeffaf ve gerçeğe uygun sunulmasında katkı sağlayarak, dünyadaki ve Türkiye'deki işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğine de olanak sağlayacaktır. Ancak dünyada ve Türkiye'de tek tip bir muhasebe kurallarının konulması ve uygulanması oldukça güçtür. Bunun nedenlerin başında özellikle Türkiye'de birden çok muhasebe uygulamalarının bir arada olması ve temelinde vergi mevzuatının her aşamada ön planda tutulmasından kaynaklandığı söylenebilir. Bu çalışmada da maddi duran varlıklar ve amortisman konusu TMS ve VUK açısından karşılaştırılmalı olarak açıklanmış, aralarındaki farklılıklar ortaya konmuştur. Bu bağlamda literatürdeki çalışmalar incelenerek TMS kapsamında özellikle azalan bakiyeler yönteminin uygulamasındaki hesaplama farklılıkları ortaya konulmuştur. Bu farklılıkların temelinde vergi mevzuatındaki düzenlemelerin TMS'deki düzenlemelere göre daha çok dikkate alındığını ve "vergi için muhasebe" anlayışının "gerçeğe uygun muhasebe" anlayışının önünde olduğunu göstermektedir (Sürmen ve Daştan, 2006: 22; Dinç ve Atasel, 2016: 267). Zira özellikle kıst dönemli amortisman hesaplamalarında TMS'ye göre hesaplamalarda genellikle VUK'da binek otomobiller için öngörülen kıst dönem uygulamasına benzer yaklaşımlar dikkat çekmektedir.

Literatürde tespit edilen en önemli farklılıklar, dönem içinde edinilen maddi duran varlıklara azalan bakiyeler yöntemine göre yapılan hesaplamalarda ortaya çıkmaktadır. Özellikle ikinci ve son yıla ilişkin hesaplamalarda, VUK hükümlerinden uyarılama yapıldığı anlaşılmaktadır ki, bu yaklaşımın TMS'ye uygun olduğunu söylemek mümkün değildir. Amortismanlar hem maddi duran varlıkların gerçek değeriyle raporlanmasında hem de kar veya zararın hesaplanmasında etkili olduğundan TMS ilke ve varsayımına uygun olmayan hesaplamalar hem bilanço hem de gelir tablosunu olumsuz etkilemektedir. Ayrıca bu sonuçlara bağlı olarak hesaplanacak vergi etkisi de benzer sonuçlara neden olmaktadır.

Nitekim bu çalışma ile, literatürdeki hesaplama farklılıklarına dikkat çekmek ve de doğru hesaplama önerileri yapmak suretiyle ilgili literatüre katkı sağlanmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, Hasan, Sedat Yumuşak ve Esmâ Uyar (2014), "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 23, s.364-397.
- Akbulut, Akin (2012), *Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları (Tam Set TMS/TFRS ve Vergi Uygulamalarının Örneklerle Analizi)*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül (2007), *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, 13. Baskı, İSMMMO Yayınları; 83, İstanbul.
- Akgün, Başak Ataman (2004), "Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 67.
- Akgün, Melek (2007), "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar", *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama- Örnekler)*, Editörler: Necdet Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

- Akpınar, Aynur (2012), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Amortisman Tabii Duran Varlıklar ve Türkiye Uygulaması*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Akyol, Mehmet Emin (2011), “Maddi Duran Varlıkların VUK ve Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 228.
- Anaforoğlu, Pınar (2015), *Ülkemiz Amortisman Uygulamasındaki Gelişmeler (1926-2013 Yılları Arası)*, T.C. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Arpacı, Altar Ömer (2015), “Maliyet Bedeli Tespiti Açısından Kur Farkları ve Kredi Faizleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 265.
- Aydın, Fatih (2011), *Vergi Usul Kanunu ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (TMS) Uyarınca Amortisman Uygulamalarının Mukayesesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Aydın, Gönül (2016), *Finansal Tablolarda Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi: Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bayazıtlı, Ercan ve Fevzi Serkan Özdemir (2008), “Binek Otomobillerinin Vergi Düzenlemeleri Karşısındaki Durumu, Kıst Amortisman Uygulaması ve Bir Öneri”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 2, s.23-48.
- Bulca, Handan (2009), *Amortismanların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Raporlanması ve Türk Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Büyükepekçi, Semih ve Ergün Yiğit (2016), “TMS-16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme Sürecine Teorik Bir Bakış”, *Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, Cilt: 19, Sayı: 2, s.219-231.
- Çam, Mustafa (2014), “TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu ile Mukayesesinin İncelenmesi”, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 1, s.11-19.
- Çankaya, Fikret ve Engin Dinç (2015), *TMS/TFRS Uyumlu Finansal Muhasebe II (Dönem Sonu İşlemleri)*, Celepler Matbaa Yayın ve Dağıtım, Trabzon.
- Çankaya, Fikret ve Zehra Yılmaz (2014), “Üretim Miktarına Göre Amortisman Yönteminin Değişken Maliyetler ve Kârlılık Üzerine Etkileri”, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 8, s.221-242.
- Çelik, Çiğdem (2009), *Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tesi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Dabbaoğlu, Kadir (2016), “Amortisman Uygulamasında Azalan Bakiye Yönteminin Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Kullanımı”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 137, s.167-177.
- Dağdemir, Serdal (2008a), “Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK’da Yeralan düzenlemeler-I”, *Yaklaşım dergisi*, Sayı: 184.
- Dağdemir, Serdal (2008b), “Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK’da Yeralan Düzenleme-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 185.
- Deran, Ali ve Necdet Sıtkı Yakupçebioglu (2006), “Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 104.

- Deran, Ali, İncilay Savaş ve Atilla Sürer (2014), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Tms 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'na İlişkin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma", *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:7, Sayı: 2, s.75-95.
- Dinç, Engin ve Oğuz Yusuf Atasel (2016), "Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi", *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 12, s.267-283.
- Doğan, Zeki (2004), "Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi," *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı: 12, s.1-14.
- Elitaş, Cemal, Yılmaz Akyüz ve Handan Bulca (2009), "Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması" *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 94, s.17-32.
- Epstein, Barry J., Abbas Ali Mirza (2005), *IFRS 2005 Internation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons, Inc., England.
- Erol, Ahmet ve Ragıp Yüce Uyanık (2014), "Bir Mükellef Hakkı Olarak Amortisman Müessesesi İçinde Maddi Duran Varlık Amortisman Usullerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 124, s.91-112.
- Gençtürk, Mehmet, İsmail Çelik ve Nagihan Karaman (2011), "Maddi Duran Varlıkların Kobi'ler İçin UFRS, Tam Set UFRS ve Vergi Usul Kanunun'da (VUK) Arşlaştırılması", *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 14, s.269-290.
- Hatipoğlu, Ayşe Gül (2012), "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi", *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 24, s.185-216.
- Hızarcı, Uğur Emre (2015), *Maddi Duran Varlıkların TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile VUK Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi*, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2014), *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı*, https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2016/TMS/TMS16.pdf, 10.05.2017.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2014), *TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı*, <http://www.kgk.gov.tr/Portals2/Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS23.pdf>, 10.05.2017.
- Kaya, Gamze Ayça (2012), "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 39, s.218-230.
- Kaya, Uğur (2007), "Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 83, s.67-80.
- Kaya, Uğur ve Engin Dinç (2007), "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 16, Sayı:2, s.343-364.
- Kaya, Uğur ve Oğuz Yusuf Atasel (2016), "Taşıyıcı Bitki Olarak Fındık Ağaçlarına İlişkin Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi", *Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe ve Finansa Güncel Konular 2016*, Editör: Kıymet Tunca Çalıyurt, Trakya Üniversitesi Yayın No:184, Edirne.

- Kırlioğlu, Hilmi ve Aydın Bağdat (2016), "Maddi Duran Varlıklar Standardı ve Muhasebeleştirilmesi", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 3. Uluslararası Muhasebe Ve Finans Araştırmaları Kongresi (ICAFR 16) Özel Sayısı, s.615-627.
- Nizam, Ceyda (2011), *Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Tabi Varlıkların Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi ve Ertelenmiş Vergi Yönünden Değerlendirilmesi*, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar (2008), *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Örten, Remzi ve Rıdvan Bayırlı (2007), "TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 36, s.34-50.
- Özerhan, Yıldız ve Serap Yanık (2015), *IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, 3. Baskı, TÜRMOB Yayınları; 475, Ankara.
- Öztürk, Belgin (2013), *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Ayrılmasının VUK ve TMS Uygulamaları Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi*, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Pamukçu, Fatma (2010), "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları Ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı: 32, s.67-84.
- Sarıay, M. A. İbrahim (2012), "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Deđerlemesine İlişkin Uygulamalar", *Electronic Journal of Vocational Colleges*, Cilt: 2, Sayı: 1, s.110-124.
- Sevilengül, Orhan (2007), *Genel Muhasebe*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sürmen, Yusuf (2015), *Muhasebe-II*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Sürmen, Yusuf ve Abdulkemim Daştan (2006), "Maliye Bakanlığı Vergi Mevzuatı Düzenlemelerinin Yükseköğretimde Muhasebe Eğitimine Olumsuz Yansımaları", *Vergi Dünyası Dergisi*, (299), 16-26.
- Şahin, Emrah (2010), *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneđi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Hitit Üniversitesi, Çorum.
- Şen, Çiğdem (2011), "Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 106, s.133-159.
- Şen, İlker Kıymetli (2013), "Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri", *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, s.21-36.
- Taşkın, Yasemin (2012), "Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 114, s.99-111.
- Taştan, Hakan, Murat Azaltun ve Hüseyin Mert (2012) "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi", 2. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu, 16 – 17 Haziran, Trabzon.
- Tokay, Hüseyin (2002), *Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*, Gazi Kitabevi, Ankara.

- Tuğay, Osman (2013), “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi”, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 2, s.167-187.
- Uyar, Esmâ (2014), *Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.
- Vergi Usul Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, 20.05.2017.
- Yıldıztekin, İhsan (2010), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 4, s.259-288.
- Yücel, A. Tuğay (2013), *Genel Muhasebe*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- Yükçü, Süleyman ve M. Yılmaz İçerli (2007), “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 82, s.15-28.