

VERGİ TASARRUFU AÇISINDAN AMORTİSMAN HESAPLAMA YÖNTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Raif PARLAKKAYA*

Özet

Amortisman, sabit varlıkların kullanıldığı dönemlere söz konusu varlığın maliyetini gider olarak dağıtma işlemidir. Amortisman raporlanan kârları, vergilenebilir gelirleri ve işletmenin vergisini azaltır. İşletmeler amortisman hesaplamasında çeşitli yöntemler kullanırlar. Vergi tasarrufu için en avantajlı amortisman yöntemi, en yüksek net şimdiki değere sahip olan karma yöntemdir.

1. GİRİŞ

İşletmeden herhangi bir fon çıkışına neden olmamakla birlikte, gider yazılması nedeniyle dönem kârını azaltan amortismanlar, gerek kâr payı olarak dağıtılacak tutarı, gerekse ödenecek vergileri azaltarak belli miktardaki fonun işletmede kalmasına neden olmaktadır. Özellikle amortismanların ödenecek vergileri azaltması yoluyla sağlanan kaynaklar maliyetsiz kaynaklardır. Seçilen amortisman hesaplama yöntemine göre ayrılan amortisman tutarlarının farklı olması, yıllara göre sağlanan vergi tasarruflarının da farklı olması sonucunu doğurmaktadır.

Bu çalışmamızda vergi tasarrufu açısından amortisman hesaplama yöntemleri değerlendirilerek, işletme için en avantajlı yöntem belirlenmeye çalışılmıştır.

2. AMORTİSMAN KAVRAMI

Maddi duran varlıklar, işletmelerin faaliyetlerinde kullanılmak veya kiraya vermek üzere satın aldıkları veya inşa ettikleri, bir yıldan fazla kullanım süresine sahip bulunan varlıklardır. Söz konusu varlıklar fiziksel ve fonksiyonel nedenlerle değerlerinden kaybederler. Fiziksel nedenler; aşınma, yıpranma ve söz konusu varlıkların yararını azaltan diğer etkenlerden oluşur (Altuğ, 1996: 171). Fonksiyonel nedenler ise; mevcut maddi duran varlıkların artan talebi karşılayamaması nedeniyle yetersiz hale gelmesi, aynı üretimi daha kısa sürede ve/veya aynı ya da daha dü-

* Yrd.Doç.Dr., Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu.

şük maliyetle daha iyi kalitede yapabilecek yeni maddi duran varlıkların geliştirilmesinden oluşur (Warren ve diğerleri, 1994: 325).

Maddi duran varlıklardaki değer azalışları bir maliyet unsuru ya da dönem gideri olarak kaydedilir. Ancak maddi duran varlıklar, örneğin hammadde ve malzeme gibi bir kez kullanılmayıp, işletme faaliyetlerinde bir kaç hesap dönemi kullanıldıklarından, bu varlıklara ilişkin maliyet bedellerinin tamamı bir hesap döneminde gider yazılamaz. Bu nedenle bu varlıklardaki değer azalışları kullanım dönemleri içindeki hesap dönemlerinde belli tutarlarda ve amortisman adı altında gider yazılmaktadır.

Maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklara ilişkin 8 nolu Türkiye Muhasebe Standardında amortisman; “Duran varlıklarda kullanıma ve teknolojik gelişmeler sonucunda eskime, yıpranma ve demode olma şeklinde beliren değer azalışlarıdır” (TMUDESK, 1997: 104) şeklinde tanımlanmıştır. Amortisman muhasebesine ilişkin 9 nolu Türkiye Muhasebe Standardında amortisman; “Bir varlığın öngörülen hizmet süresi boyunca artık değerinden sonraki elde edilme maliyetinin dönemlere dağıtılmasıdır” (TMUDESK, 1997: 122) şeklinde tanımlanmıştır.

Amortismanların muhasebeleştirilmesi adlı 4 nolu Uluslararası Muhasebe Standardında amortisman; “bir varlığın öngörülen yararlı ömrü boyunca amorti edilebilecek miktarının dağıtılmasıdır şeklinde tanımlanmıştır (IASC, 1992: 36).

Sermaye Piyasası Mevzuatında ise amortismanla ilgili olarak, “Amortisman muhasebesinin konusu, duran varlıklarda kullanımdan, belli bir sürenin geçmesinden ve teknolojik gelişmeler nedeniyle varlığın demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime, yıpranma ve tükenme şeklindeki değer kayıplarını dikkate alarak, duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etmek ve bu süre içinde söz konusu varlıkların elde etme maliyetini gider olarak muhasebeleştirmektir” şeklinde bir açıklama yer almaktadır (SPK, Seri XI, No: 1 Sayılı Tebliğ, m.38).

Vergi Usul Kanunu ise amortismanı, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin maliyetinin yok edilmesi şeklinde tanımlamaktadır (V.U.K. m. 313).

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere amortisman, amortisman tabi iktisadi kıymete ait maliyetin hizmetinden yararlanılan süre içindeki hesap dönemlerine paylaştırılmasını ifade etmektedir.

3. AMORTİSMAN HESAPLAMASI VE AMORTİSMAN HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Amorti edilebilir varlıklar; birden fazla muhasebe döneminde kullanılacağı beklenen, sınırlı bir yararlı ömrü olan ve bir işletme tarafından üretimde, mal ve hizmet arzında veya başkalarına kiralamada kullanılan veya yönetim amaçları ile elde tutulan varlıklardır (IASC, 1992: 36). Tanımdan anlaşılacağı üzere, bir varlığın amortisman ayırımına konu olabilmesi için üç şartı taşıması gerekir. Bunlar;

- (i) Birden fazla muhasebe döneminde kullanılabilme,
- (ii) Sınırlı bir yararlı ömre sahip olma ve
- (iii) İşletme faaliyetlerinde kullanılma veya yönetim amaçları ile elde tutulma.

Amortisman ayırımına konu olan varlıklar, birden çok üretim sürecine katkıda bulunan varlıklardır (Güvemli, 1998: 11). Eğer bir varlık birden fazla muhasebe döneminde kullanılmıyor, tek bir dönemde kullanılarak tükeniyorsa, amortisman tabi tutulamaz. Arsalar gibi sınırsız bir ömre sahip varlıklar da amortisman tabi tutulamazlar.

Amortisman tabi tutulacak varlığın, sınırlı bir yararlı ömrü olması gerekir. Yararlı ömür, varlığın hizmet süresini ifade eder. Hizmet süresi, varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen dönemi veya işletmenin varlıktan elde etmesi beklenen üretim birimi ya da birim sayısını ifade eder (IASC, 1992: 36). Yararlı ömrün tahmininde, eskime, aşınma, demode olma gibi faktörler ve varsa varlığın kullanımıyla ilgili yasal veya diğer sınırlamalar göz önünde bulundurulmalıdır. Özellikle son yıllarda teknolojideki baş döndürücü gelişmeler, varlıkların fiziki dayanma sürelerinden çok daha kısa hizmet süresine sahip olmasına neden olmaktadır. Bu durum varlıkların hizmet sürelerinin belirlenmesini zorlaştırmaktadır. İşletmeler varlıkların hizmet süresini sürekli olarak gözden geçirmeli ve amortisman tutarlarında önemli farklılık ortaya çıkaracak değişimler olması halinde, amortisman oranlarında gerekli düzeltmeler yapılmalıdır (IASC, 1992: 39).

Amortisman tutarı, amorti edilecek varlığın maliyet bedeli ya da söz konusu varlığın finansal tablolarda farklı bir bedel üzerinden gösterilmesi halinde bu bedelin hizmet süresine bölünmesi ile bulunur. Söz konusu varlığın hizmet süresi sonunda bir hurda değer taşınması durumunda, varlığın hurda değerinin düşülmesinden sonra kalan değer hizmet süresine bölünür. Ancak, bir varlığın hurda değerinin önemsiz olması durumunda, hurda değer amortisman hesaplamasında dikkate alınmaz.

Amortisman tabi varlıklardaki değer azalışlarının, söz konusu varlığın hizmet süresi içindeki dönemlere dağıtılmasına ilişkin farklı yaklaşımlar, çeşitli amortisman hesaplama yöntemlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Amortisman hesaplama yöntemleri, amortisman tutarlarının maddi duran varlıktan yararlanılan süre içinde dönemlere eşit, azalan, artan veya değişik paylarla dağıtılmasına göre dört ana grupta toplanabilir (Özgür, 1993: 185). Bunlar;

- (i) Eşit paylı amortisman yöntemi,
- (ii) Azalan paylı amortisman yöntemi,
- (iii) Artan paylı amortisman yöntemi,
- (iv) Değişen paylı amortisman yöntemi.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer alan Temel Mali Tabloların Düzenlenme İlkelerinden Gelir Tablosu İlkelerinde amortismanla ilgili olarak, "Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır" şeklinde bir ifade yer almakta olup, amortisman hesaplama yöntemiyle ilgili herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır (Resmi Gazete, 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayı). Amortismanların muhasebeleştirilmesi ile ilgili 4 nolu Uluslararası Muhasebe Standardında da, 9 nolu Türkiye Muhasebe Standardında da amortisman hesaplama yöntemleriyle ilgili herhangi bir sınırlama yoktur.

Amortismanlarla ilgili Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Muhasebe Standartlarına göre, işletmeler diledikleri amortisman hesaplama yöntemini seçebilirler. Ancak, seçilen amortisman hesaplama yönteminin sürekli olarak kullanılması gerekir. Amortisman yöntemi sadece şartlar değiştiğinde değiştirilebilir ve bu değişikliğin etkisi mali tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır. Mevzuata gelince, amortismanla ilgili olarak Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Vergi Usul Kanununda düzenleme bulunmaktadır.

Sermaye Piyasası Mevzuatında, işletmelerin eşit paylı amortisman ayrılmasına dayanan normal amortisman yöntemi, azalan paylı amortisman ayrılmasına dayanan azalan bakiyeler yöntemi veya diğer amortisman hesaplama yöntemlerinden birini seçebilecekleri belirtilmiştir (SPK, Seri XI, No: 1 Sayılı Tebliğ, m.39/a). Buna göre Sermaye Piyasası Mevzuatında seçilecek amortisman yöntemiyle ilgili herhangi bir sınırlama yoktur.

Vergi Usul Kanunu ise amortisman hesaplanmasında iki yöntemi benimsemiştir. Bunlar; eşit paylı amortisman ayrılmasına dayanan normal amortisman yöntemi ve azalan paylı amortisman ayrılmasına dayanan azalan bakiyeler yöntemidir. Ayrıca bu iki yöntemden başka, olağanüstü durumlarda “Fevkalade Amortisman” uygulaması söz konusudur (V.U.K. m.317).

Çalışmamız amortisman hesaplama yöntemlerinin vergi tasarrufu açısından değerlendirilmesiyle ilgili olduğundan, burada sadece Vergi Usul Kanunumuzda yer alan amortisman hesaplama yöntemleri üzerinde durulacaktır.

Normal amortisman yönteminde, maddi duran varlığın ömrü boyunca her yıl eşit miktarda amortisman gideri hesaplanmaktadır. Vergi Usul Kanunu’na göre mükellefler Maliye Bakanlığı’na ilan edilecek iktisadi kıymetler ve amortisman oranlarının dışında kalan amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin değerini, % 20 oranından fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri oranlar üzerinden yok ederler (V.U.K. m.315).

Bir hızlandırılmış amortisman yöntemi olan azalan bakiyeler yöntemi, maddi duran varlıkların verimlerinin genellikle hizmet sürelerinin sonlarına doğru azaldığı, söz konusu varlıkların aynı süre içinde daha çabuk gider haline dönüşmesi gerektiği (Özgür, 1993: 186) varsayımına dayanmaktadır. Azalan bakiyeler yöntemi, ilk yıllarda maddi duran varlık maliyetinin daha büyük kısmını gider yazmayı mümkün kılmaktadır. Vergi Usul Kanunu’na göre bilanço esasına göre defter tutanlardan isteyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler yöntemi ile yok edebilirler. Bu yöntemin uygulanmasında;

(i) Her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, daha önce ayrılmış amortisman toplamının indirimi suretiyle bulunur.

(ii) Bu yöntemde uygulanacak amortisman oranı % 40’ı geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

(iii) Bu yöntemde amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Amortisman süresinin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tümüyle yok edilir (V.U.K. mükerrer m. 315).

Vergi Usul Kanunu'na göre, başlangıçta normal amortisman yöntemini seçenler daha sonra bu yöntemden dönemezken, başlangıçta azalan bakiyeler yöntemini seçenler normal amortisman yöntemine geçebilirler (V.U.K. m. 320). Bu durumda amortisman tutarı, kalan değer için kalan süreye bölünmesiyle bulunur.

Uygulanacak amortisman hesaplama yöntemi ve amortisman oranlarının vergi kanunlarınca sınırlandırılmış olması, işletmelerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Muhasebe Standartlarına uygun amortisman ayırmalarına engel değildir. 1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde, bu düzenleme kapsamında bulunan işletmelerin, muhasebe sistemlerini bu tebliğ ve Ek'inde öngörülen kurallara uygun olarak yürütecekleri, ancak vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurarak, vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacakları belirtilmiştir (Resmi Gazete, 26.12.1992 Tarih ve 21447 mükerrer sayı). Buna göre işletmeler, amortisman kayıtlarını yaparken, vergi kanunlarında belirtilen sınırları aşan tutarları kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul ederek, bu tutarı dönem kârı (ticari kâr) 'na ekleyip, vergi matrahını oluşturan mali kâra ulaşırlar.

4. VERGİ TASARRUFU AÇISINDAN AMORTİSMAN HESAPLAMA YÖNTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Amortismanlar gider olarak kabul edilmeleri nedeniyle işletmelerin kârlarını ve dolayısıyla vergi matrahlarını azaltmaktadır. Bütün amortisman hesaplama yöntemlerinde ayrılan toplam amortisman tutarı ve sağlanan vergi tasarrufu aynıdır. Ancak, amortisman hesaplama yöntemleri arasındaki fark, yıllara göre ayrılan amortisman tutarlarında ortaya çıkmaktadır. Bu durum, ayrılan amortisman tutarlarının peşin değerlerinin farklı olması sonucunu doğurmaktadır. Peşin değerler arasındaki fark özellikle yüksek enflasyon dönemlerinde daha da artmaktadır.

Aşağıdaki tabloda amortisman hesaplama yöntemleri sağladıkları vergi tasarrufları açısından karşılaştırılmaktadır. Hesaplamalar 50.000.000 TL maliyetli bir makine için normal amortisman oranı % 20, vergi oranı % 40 ve iskonto oranı % 80 alınarak yapılmıştır. Tabloda karma yöntem olarak ifade edilen uygulama, başlangıçta azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılıp, daha sonra yöntem değiştirerek normal amortisman yöntemine geçilmesini içermektedir. Yöntem değiştirme, normal amortisman yöntemine geçilmesi halinde daha fazla amortisman ayırmanın mümkün olduğu yılda yapılmaktadır. Örneğimizde ilk 3 yıl azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılıp, 4. yılda normal amortisman yöntemine geçilmiştir. Böylece 4. yılda azalan bakiyeler yöntemine göre ayrılacak 4.320.000, -TL yerine, normal amortisman yöntemine geçilerek 5.400.000, -TL amortisman ayrılmıştır.

Tablo 1: Vergi Tasarrufu Açısından Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Yıllar	Peşin Değer Faktörü	NORMAL AMORTİSMAN YÖNTEMİ				AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİ				KARMA YÖNTEM			
		Amortisman Tutarları	Vergi Tasarrufları	Vergi Tasarruflarının Peşin Değerleri	Amortisman Tutarları	Vergi Tasarrufları	Vergi Tasarruflarının Peşin Değerleri	Amortisman Tutarları	Vergi Tasarrufları	Vergi Tasarruflarının Peşin Değerleri	Amortisman Tutarları	Vergi Tasarrufları	Vergi Tasarruflarının Peşin Değerleri
1	0.556	10.000.000	4.000.000	2.224.000	20.000.000	8.000.000	4.448.000	20.000.000	8.000.000	4.448.000	20.000.000	8.000.000	4.448.000
2	0.309	10.000.000	4.000.000	1.236.000	12.000.000	4.800.000	1.483.200	12.000.000	4.800.000	1.483.200	12.000.000	4.800.000	1.483.200
3	0.171	10.000.000	4.000.000	684.000	7.200.000	2.880.000	492.480	7.200.000	2.880.000	492.480	7.200.000	2.880.000	492.480
4	0.095	10.000.000	4.000.000	380.000	4.320.000	1.728.000	164.160	5.400.000	2.160.000	205.200	5.400.000	2.160.000	205.200
5	0.053	10.000.000	4.000.000	212.000	6.480.000	2.592.000	137.376	5.400.000	2.160.000	114.480	5.400.000	2.160.000	114.480
TOPLAM		50.000.000	20.000.000	4.736.000	50.000.000	20.000.000	6.725.216	50.000.000	20.000.000	6.725.216	50.000.000	20.000.000	6.743.360

Tabloda görüleceği üzere bütün yöntemlerde amortisman tutarları ve sağlanan vergi tasarrufları eşittir. Ancak peşin değerler açısından karşılaştırma yapıldığında, 6.743.360, -TL peşin değer toplamı ile karma yöntem en fazla peşin değere sahip vergi tasarrufunu sağlayan yöntemdir. Karma yöntemi 6.725.216, -TL peşin değere sahip vergi tasarrufu ile azalan bakiyeler yöntemi izlemektedir. Normal amortisman yöntemi ise, 4.736.000, -TL peşin değere sahip vergi tasarrufu ile en düşük peşin değere sahip vergi tasarrufunu sağlamaktadır.

Vergi tasarrufu açısından amortisman hesaplama yöntemleri karşılaştırılırken, amortisman yoluyla vergi tasarrufu sağlanabilmesi için en azından amortisman tutarı kadar kâr bulunması gerektiği de göz önünde bulundurulmalıdır. Yeterli kârın bulunmaması durumunda seçilen amortisman hesaplama yöntemine bağlı olarak daha fazla vergi tasarrufu sağlamak mümkün olmayacaktır. Ayrıca, geçmiş yıl zararları en fazla 5 yıl içinde mahsup edilebileceğinden (G.V.K., m.88) ayrılan amortismanların boşa gitmesi de söz konusu olabilecektir. Bu nedenle amortisman hesaplama yönteminin seçiminde bu durum da göz önünde bulundurulmalıdır. İlk yıllarda yeterli kârın bulunmaması durumunda her yıl eşit tutarlı amortisman ayrılmasına dayanan normal amortisman yöntemi işletme için daha avantajlı olacaktır.

5. SONUÇ

Kullanılan amortisman hesaplama yöntemine bağlı olarak yıllara göre farklı tutarlarda amortisman ayrılması, amortisman yoluyla sağlanan vergi tasarruflarının yıllara göre farklı olması sonucunu doğurmaktadır. Özellikle kaynak maliyetlerinin daha yüksek olduğu yüksek enflasyon dönemlerinde, işletmeler ilk yıllarda daha fazla vergi tasarrufu sağlayan amortisman hesaplama yöntemlerini seçerek maliyetsiz bir kaynak temin edebilirler. Bu amaçla bilanço esasına göre defter tutan işletmeler, yeterli kârın bulunması durumunda karma yöntem olarak ifade edilen uygulamadan yararlanarak en fazla peşin değere sahip vergi tasarrufunu sağlayabilirler.

Abstract

Depreciation is the process of allocating the cost of fixed assets to expense over the accounting periods that benefit from the asset's use. Depreciation reduce reported profits, taxable income and the firm's tax. Firms use a variety of methods of depreciation to account the depreciation. The most advantageous method of depreciation is mixed method that has maximum net present value for tax savings.

Kaynaklar

- ALTUĞ, Osman (1996), **Maliyet Muhasebesi**. 11.b. İstanbul: Evrim Yay., **GELİR VERGİSİ KANUNU**.
- GÜVEMLİ, Oktay (1998), **Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları**, 2.b. İstanbul: Avcıol Basım-Yayın.
- IASC (International Accounting Standards Committee) (1992), "Uluslararası Muhasebe Standardı No: 4: Amortismanların Muhasebeleştirilmesi", Çev: Haluk Ünal, **Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31)**, Der.Ahmet Hayri Durmuş, İstanbul: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yay.
- MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ**, Sıra No: 1, Resmi Gazete, 26.12.1992 Tarih ve 21447 Mükerrer Sayı.
- ÖZGÜR, Feridun (1993), **Muhasebe İlkeleri**. 8.b. İstanbul: İ.Ü. İşletme Fak.Yay.
- SPK (Sermaye Piyasası Kurulu), **Sermaye Piyasası Mevzuatı**, Cilt: 2 "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ", Seri: XI, No: 1 SPK Yay. No: 1
- TMUDESK (Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu) (1997), **Türkiye Muhasebe Standartları 1997**. Ankara: Türmob Yay., **VERGİ USUL KANUNU**.
- WARREN, Carl S., James M. Reeve and Philip E. Fess. (1994), **Corporate Financial Accounting**. Ohio: South-Western Publishing Co.