



## 7338 SAYILI KANUN BAĞLAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMALARI: VERGİ USUL KANUNU VE BOBİ FRS ÇERÇEVESİNDE KARŞILAŞTIRMALI BİR İNCELEME

Onur SEZER<sup>1</sup>, Kayahan TÜM<sup>2</sup>

### Öz

26.10.2021 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7338 sayılı Kanun ile, Vergi Usul Kanunu'nun amortisman ve değerleme hükümlerinde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Bu bağlamda amortisman uygulaması, maddi duran varlıklarla sınırlı olarak, 7338 sayılı Kanun ile değişik Vergi Usul Kanunu hükümleri ile BOBİ FRS düzenlemeleri bağlamında karşılaştırmalı incelenerek, benzerlik ve farklılıkların ortaya konulması ve amortisman hesaplamalarına ilişkin örnek olaylara yer verilmesi çalışmanın amacını teşkil etmektedir. Bu çerçevede çalışmada amortisman kavramı; VUK ve BOBİ FRS karşılaştırmalı olarak, maddi duran varlıklarda amortisman konusu, ilk edinim, amortisman tabi tutar, amortisman süresi ve oranı, amortisman yöntemleri ve son olarak amortisman uygulamaları ile ilgili özellik arz eden durumlar inceleme konusu yapılmaya çalışılmıştır. Böylelikle her iki düzenleme arasında amortisman uygulaması hususunda, 7338 sayılı Kanun sonrası bazı benzerlikler meydana gelse de her iki düzenlemenin amortisman atfettiği amaç nedeniyle, hâlâ belirgin ve büyük farklılıkların bulunduğu da söylemek mümkündür.

**Anahtar Kelimeler:** 7338 sayılı Kanun, amortisman, maddi duran varlık, Vergi Usul Kanunu, BOBİ FRS  
**JEL Sınıflandırması:** K34, H24, M41

## AMORTIZATION APPLICATIONS ON TANGIBLE ASSETS WITHIN THE CONTEXT OF THE LAW NO.7338: A COMPARATIVE EXAMINATION IN THE FRAMEWORK OF THE TAX PROCEDURE LAW AND LMSE FRS

### Abstract

With the Law No. 7338, which was published in the Official Gazette on 26.10.2021, significant changes occurred in the amortization and valuation provisions of the Tax Procedure Law. In this context, the aim of this study is to reveal the similarities and differences by comparatively examining the amortization application, limited to tangible assets, in the context of the Law No. 7338 and the provisions of the different Tax Procedure Law and LMSE FRS regulations and to present the sample case studies of amortization calculations. In this context, in the study the concept of amortization, the subject of amortization in tangible fixed assets, the first acquisition, the amount subject to amortization, the period and rate of amortization, the amortization methods and finally the amortization practices in tangible fixed assets have been studied comparatively. Thus, although there are some similarities between the two regulations regarding the amortization application, after the Law No. 7338, it is also possible to say that there are still significant and major differences due to the purpose attributed by both regulations to amortization.

**Keywords:** The Law No.7338, amortization, tangible asset, Tax Procedure Law, LMSE FRS  
**JEL Classification:** K34, H24, M41

<sup>1</sup> Dr. Öğr. Üyesi, Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, osezer@mku.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9699-8914

<sup>2</sup> Doç. Dr., Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama Anabilim Dalı, kayahantum@mku.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7716-3965

Makalenin Geliş Tarihi (Received Date): 30.05.2022

Yayına Kabul Tarihi (Acceptance Date): 26.08.2022

Araştırma Makalesi

Sezer, O ve Tüm, K., (2022). 7338 Sayılı Kanun Bağlamında Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları: Vergi Usul Kanunu ve BOBİ FRS Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir İnceleme. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 37, 71-88. <https://doi.org/10.18092/ulikidince.1123276>

## 1. Giriş

İşletmelerin, ekonomik aktivitelerini gerçekleştirme sırasında yararlandıkları iktisadi kıymetler arasında maddi duran varlıklar yer almaktadır. Mal veya hizmet üretme ya da genel yönetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi amacıyla iktisap edilen bu tür varlıklar, özellikle imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin aktifinde önemli yer tutmaktadır. Maddi duran varlıklar genel olarak; işletmelerin bir hesap döneminden daha fazla süre kullanmayı planladığı, belirli bir ekonomik ömre ve fiziki yapıya sahip varlıklar olarak ifade edilebilmektedir. Söz konusu varlıkların temel özelliklerinden bir tanesi, bu varlıkların kullanıma bağlı olarak yıpranma, aşınma ve değer azalışlarına tabi olmasıdır. Başka bir ifadeyle, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi sırasında kullanılan maddi duran varlıklar, edinim tarihinden sonra her geçen süre içerisinde yıpranmakta ve buna bağlı olarak bu varlıkların ekonomik fayda yaratma potansiyeli azalmaktadır. Yukarıda belirtilen nedenlere bağlı olarak maddi duran varlıkların kayıtlı değerlerinde hesap dönemleri itibarıyla meydana gelen azalışlar, amortisman kavramının konusunu oluşturmaktadır (Çankaya ve Yılmaz, 2014:224; Özgür, Akdemir ve Kayalı, 2021:38).

Literatürde amortisman kavramının, çeşitli disiplinlerde farklı bakış açılarıyla ele alındığı gözlenmektedir. Örneğin ekonomi biliminde amortisman kavramı, sermayenin korunmasından hareketle sermayenin kâr ile yenilenmesi olarak tanımlanmaktadır. Finans alanında amortisman, yatırım sermayesi olarak değerlendirilen varlıkların geri alınması işlemidir (Hatipoğlu, 2012:189). Vergi hukuku alanında amortisman ise, yasal bir mükellef hakkıdır. Bu yaklaşıma göre amortisman, işletmelerin varlık ve kazançlarını doğru bir şekilde ölçebilmelerini ve buna bağlı olarak dönem kârı üzerinden adil bir şekilde vergilendirilmelerini sağlayan, idare tarafından mükelleflere tanınmış yasal bir haktır (Erol ve Uyanık, 2014:93). Amortisman kavramının uygulama alanı bulunduğu muhasebe yazınında ise amortisman; yıpranma, aşınma, teknolojik ve benzeri nedenlerle duran varlığın kayıtlı tutarında meydana gelen değer azalışının yarattığı maliyetin ilgili dönemlere dağıtılması işlemi olarak tanımlanmaktadır (Sevilengül, 2016:417). Başka bir ifadeyle amortisman, duran varlıkların elde edilebilmesi için katlanılan maliyetlerin, bu varlıktan faydalanılacak süre dikkate alınarak dönemler itibarıyla giderleştirilmesi işlemidir (Büyükmirza, 2016:182).

26.10.2021 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) amortisman ve değerlendirme hükümlerinde bir takım önemli değişiklikler yapılmıştır. Dolayısıyla bu çalışmada, 7338 sayılı Kanun değişikliği sonrası, ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön veren iki temel düzenleme (VUK ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları- BOBİ FRS) çerçevesinde amortisman uygulamalarının, maddi duran varlıklarla sınırlı olmak üzere, karşılaştırmalı olarak incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda çalışmada öncelikle, amortisman kavramı kuramsal açıdan ele alınmıştır. Daha sonra ise, amortisman uygulamaları, 7338 sayılı Kanun sonrası VUK hükümleri ile BOBİ FRS düzenlemeleri çerçevesinde karşılaştırmalı bir incelemeye tabi tutularak, benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmuştur. Bu bağlamda iki düzenleme arasındaki bu farklılıklar, literatürde yapılan diğer çalışmalar ve örnek uygulamalar kapsamında açıklanmaya çalışılmıştır. Son kısımda ise, VUK’da yer alan amortisman uygulamaları ile ilgili özellik arz eden hususlar inceleme konusu yapılmıştır.

## 2. Amortisman Kavramı

Amortisman kavramı ile ifade edilmek istenilen husus, işletmenin sahip olduğu maddi ve gayrimaddi değerlerde zamanla meydana gelen aşınmalar neticesindeki değer kayıplarının sonuç hesaplarına intikal ettirilmesidir (Mutluer ve Dayanç, 2014:155). Kelime anlamı olarak amortisman ise, aşınmaya veya yıpranmaya konu olan iktisadi kıymetlerin işletmede kullanılabileceği sürede değerlerinin yok edilmesini ifade etmektedir. Söz konusu iktisadi kıymetlerin işletmede kullanıldığı süre boyunca değerlerinde meydana gelen düşüklüğün gider veya maliyet unsuru olarak gayrisafi kazançtan indirilmesi hususu amortisman uygulamasını meydana getirmektedir (Sarılı, 2018:157). Dolayısıyla vergi hukuku açısından amortisman irdelendiğinde, işletmede birden fazla yıl kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye uğrayan iktisadi kıymetlerin kanuni ölçülere

göre her hesap dönemi sonunda değerinin bir bölümünün indirilerek giderlere atılmasının, amortisman süresinin sonunda ise, değer tamamen itfa edilmesinin söz konusu olduğu görülmektedir (Arslan, 2016:219).

Amortisman uygulaması, vergiye tabi tutulacak matrahın belirlenmesi bakımından önem taşımaktadır (Akdoğan, 2017:126). Zira amortisman, iktisadi kıymetlerde meydana gelen gerçek değer kayıplarını karşılamak amacıyla ayrılmaktadır (Şenyüz vd., 2021:153). Gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından önemli bir gider kalemi olan amortisman uygulaması, yasal bir mükellef hakkı olmasının yanı sıra, aynı zamanda bir vergi planlama aracı niteliği de teşkil etmektedir.

Muhasebe kuramı açısından amortisman ayırma işleminin, işletmeler açısından önemli işlevleri bulunduğunu söylemek mümkündür. İşletmelerin üretim kapasitelerini geliştirmek amacıyla yapmış oldukları yatırım harcamalarının, her muhasebe dönemine isabet eden kısmının amortisman yoluyla giderleştirilmesi, firmanın üretim maliyetlerini doğru bir şekilde hesaplanmasına yardımcı olabilmektedir. Yatırım harcamalarında zaman içerisinde ortaya çıkan değer azalışlarının mamul/mal maliyetine yüklenmemesi veya dönem kâr zararı ile ilişkilendirilmemesi, işletmelerin dönem giderlerinin hatalı hesaplanmasına yol açacaktır. Yine amortisman ayırma işlemi, bir işletmenin sabit kıymet niteliğindeki varlıklarının bilançoda net değeri ile gösterilmesini sağlayarak, finansal bilgi kullanıcılarının gerçeğe uygun bir şekilde bilgilendirilmesine katkıda bulunabilecektir. Bu işleyle amortisman, bir aktif düzeltmesidir. Son olarak amortisman uygulaması, sabit varlıkların kullanım ömrü sonunda kısmen veya tamamen yenilenebilmeleri açısından fon biriktirme olanağı sağlayabilmektedir (Kaya ve Atasel, 2017:138; Deran ve Yakupçebioğlu, 2006:8; Sevilengül, 2016:418). Diğer taraftan, seçilen amortisman ayırma yöntemleri arasındaki farklılıklar bulunması ve buna bağlı olarak ayrılan amortisman tutarlarının yıllara göre dağılımının farklı oluşu, vergi matrahı üzerinde de etkili olmaktadır. Örneğin, işletmelerin sabit kıymetleri için hızlandırılmış amortisman yöntemine göre amortisman ayırması, ilk yıllarda vergi matrahının azalmasına, dolayısıyla yatırıma ayrılan sermayenin net bugünkü değerini ve iç karlılık oranını yükseltmesine neden olmaktadır. Ayrıca ayrılan amortisman tutarları, sabit kıymetlerin yenilenmesi için gerekli harcamaları aşması durumunda işletme sermayesini artıracaktır (Akgüç, 1998:433-434).

### 3. Amortisman Uygulamaları ile İlgili Düzenlemeler

Çalışmanın bu bölümünde amortisman uygulamaları, VUK ve BOBİ FRS'de yer alan hükümler çerçevesinde incelenecektir. Söz konusu inceleme, her iki düzenlemede de yer alan; amortisman konusu, ilk edinim, amortismana tabi tutar, amortisman süresi ve oranının belirlenmesi ile amortisman yöntemleri alt başlıkları altında karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır.

#### 3.1. Amortisman Konusu

##### 3.1.1. VUK Bağlamında

VUK m.313/1'de amortisman konusu; *"işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, m.269 gereği gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin Kanununun birinci kısmındaki esaslara göre tespit edilen değerinin, mezkûr Kanun hükümlerine göre yok edilmesi"* olarak hüküm altına alınmıştır.

İşletmede bir yıldan fazla kullanılabilir nitelikteki iktisadi kıymetlerin amortismana tabi tutulabilmesi için fiilen kullanılıp kullanılmadığının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Zira, işletmenin envanterine kayıtlı olan ve kullanıma hazır bulunan bütün iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayrılabilir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2021:516).

VUK m.313/1 hükmü uyarınca, amortismana tabi iktisadi kıymetlerin değerleri belirlenirken, VUK'un "Değerleme" başlıklı üçüncü kitabında hüküm altına alınan değerlendirme ölçüleri kullanılacaktır. Çalışmamızın konusu maddi duran varlıklar ile sınırlı olduğundan, maddi duran

varlıkların ilk edinimi çerçevesinde VUK değerlendirme esaslarını da açıklığa kavuşturmak elzem olacaktır.

### 3.1.2. BOBİ FRS Bağlamında

Bobi Frs'nin 12. Bölümünde maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe ilkelerine yer verilmiş ve aynı bölümün 21-32. paragrafları arasında amortisman konusu ele alınmıştır. Bobi Frs'nin 12. bölümünün 21. paragrafında işletmelerin sahip olduğu maddi duran varlıkları için amortisman ayırmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Bobi Frs'ye göre bir maddi duran varlığın amortisman işlemine konu edilebilmesi için birtakım şartları taşıması gerekmektedir. Buna göre, amortisman tabi olacak varlığın işletmelerde (m.12.2);

- Mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılması,
- Kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulması,
- Birden fazla muhasebe döneminde kullanılması öngörülen fiziki yapıya sahip, kalemlerden oluşması gerekmektedir.

Amortisman konusuyla ilgili Bobi Frs'de yer alan düzenlemeler ile VUK'da yer alan düzenlemelerin genel olarak paralellik gösterdiğini söylemek mümkündür. Bununla birlikte, her iki düzenleme arasında birkaç noktada farklılık ortaya çıkmaktadır. İlk olarak amortisman ayırma Bobi Frs'ye göre zorunlu iken, VUK'da ihtiyari bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer bir farklılık Bobi Frs'nin, işletmelere maddi duran varlığın önemli parçalarını maddi duran varlıktan ayrı olarak amortisman tabi tutma imkânı vermesidir. VUK'da ise böyle bir düzenleme bulunmamaktadır.

## 3.2. Maddi Duran Varlıkların İlk Edinimi

### 3.2.1. VUK Bağlamında

Maddi duran varlıkları; arazi ve arsalar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, binalar, tesis, makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar ve diğer maddi duran varlıklar şeklinde gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen ve diğer iktisadi kıymetler olarak değerlendirmek mümkündür. VUK m.269'da gayrimenkullerin ve gayrimenkul gibi değerlendirilen gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatlarının, tesisat ve makinaların, gemilerin ve diğer taşıtların maliyet bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca VUK m.273/1'de alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşyanın ve VUK m.274'te emtianın, maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükümleri yer almaktadır. Dolayısıyla maddi duran varlıklar açısından amortisman tabi değerlerin belirlenmesi için, öncelikle maliyet bedeli değerlendirme ölçüsünün irdelenmesi; akabinde ise, maliyet bedeline dâhil edilmesi zorunlu ve ihtiyari olan giderlerin ele alınması hususları önem kazanmaktadır.

VUK m.262/1'de hüküm altına alındığı üzere maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması dolayısıyla yapılan ödemelerle bunlara ilişkin bütün giderlerin toplamını ifade etmektedir.

7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun m.27 ile "Maliyet Bedeli" başlıklı VUK m.262'ye, 26.10.2021 tarihinden itibaren uygulanma kabiliyeti kazanmış yeni fıkralar eklenmiştir. Bu bağlamda mezkûr maddenin ikinci fıkrası gereği, "iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri, resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri, iktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının, emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler, iktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri ile gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden meydana gelmiş giderler maliyet bedeline dâhil edilmektedir".

Ayrıca mezkûr maddenin üçüncü fıkrası gereği, “gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilecektir”. Aynı maddenin dördüncü fıkrası gereği ise, “emtia haricindeki iktisadi kıymetlerin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmek veya genel giderler arasında göstermek” hususlarında mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır”.

İktisadi işletmeler tarafından gayrimenkullerin iktisap edilmesi; satın alma, imal etme veya inşa etme yollarından birisiyle söz konusu olacaktır. Dolayısıyla maliyet bedelinin kapsamına giren unsurlar da gayrimenkulün iktisap edilmesi yoluna bağlı olarak değişkenlik gösterecektir (Aydın, 2002:51).

Satın alınan gayrimenkullerin maliyet bedeline dâhil olan giderleri hüküm altına alan VUK m.270 ile m.273/2 hükümleri, 7338 sayılı Kanun ile ilga edilmiştir. Dolayısıyla satın alınan gayrimenkullerin maliyet bedeline dâhil olan giderler, “maliyet bedeli” ölçüsünü içeren VUK m.262’de bütüncül bir yaklaşımla ele alınarak, bu madde dâhilinde maliyete zorunlu veya ihtiyari olarak eklenecek giderler ayrımı da yeniden anlam kazanmıştır. Bu bağlamda yukarıda da ele alındığı üzere, VUK m.262/4 uyarınca, emtia haricindeki iktisadi kıymetlerin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline eklemekte veya doğrudan genel giderler arasında göstermekte mükelleflere bir seçimlik hak tanınarak, söz konusu giderlerin maliyet bedeline ithal edilmesi ihtiyari bir hal almıştır.

Maliyet bedeline dâhil olması hususu 7338 sayılı Kanun’un kabulüne kadar kanun düzeyinde bir belirleme yapılmamış olması nedeniyle belirsizlik taşıyarak özellik arz eden gider kalemini ise, faiz giderleri ve kur farkları teşkil etmektedir. Ancak 7338 sayılı Kanun’un kabulü ile 26.10.2021 tarihinden itibaren uygulanma kabiliyeti bulan VUK m.262/2-c uyarınca, “*iktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtialarda emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler maliyet bedeline dâhil edilecek iken; faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmek veya genel giderler arasında göstermek*” hususunda mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır. Böylece “yatırım döneminde” söz konusu olan faiz giderleri ve kur farkları maliyet bedeline dâhil edilecek iken; “işletme döneminde” söz konusu olan faiz giderleri ve kur farklarını mükellefin maliyet bedeline dâhil etmesi veya doğrudan giderleştirmesi hususunda seçimlik hakkı mevcuttur.

Mezkûr madde hükmünde yer alan maliyet bedeline eklenecek diğer giderler ile ilgili herhangi bir seçimlik hak tanınmadığı için, lafzi yorum uyarınca söz konusu giderlerin maliyet bedeline eklenmesinin zorunlu olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür. VUK m.271 uyarınca “*inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçmektedir*”.

### 3.2.2. BOBİ FRS Bağlamında

Bobi Frs’ye göre maddi duran varlıklar edinimlerinde maliyet bedeli üzerinden aktifleştirilir (m.12.6). Maddi duran varlığın edinim maliyeti; ticari indirim ve iskontodan sonraki satın alma fiyatından, satın alma giderlerinden ve varlığın işletme yönetimi tarafından amaçlanan koşullarda kullanılmasıyla doğrudan ilişkilendirilen maliyetlerden oluşmaktadır (m.12.7).

Bobi Frs’nin 12. bölümünün 8. Paragrafında, satın alma sırasında maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilecek unsurlar belirlenmiştir. İlgili paragrafta geçen maliyet unsurlarına örnek olarak; nakliye ve montaj giderleri, gümrük vergileri, noter, mahkeme, kıymet takdiri vb. giderler, iade alınmayan vergi, resim ve harçlar, test maliyetleri ile varlığın yerleştirileceği yerin hazırlanmasına ilişkin maliyet verilebilir (m.12.8).

Maddi duran varlıkların ilk edinimleri açısından VUK'da yer alan düzenlemelerle Bobi Frs'de yer alan düzenlemelerin paralellik arz ettiği söylenebilir. Bobi Frs'de maddi duran varlıkların değerlendirilmesi ölçüsü olarak belirlenen maliyet bedeli tanımı ile VUK'da yer alan maliyet bedeli kavramı örtüşmektedir. Bununla birlikte maddi duran varlıkların bir yıldan uzun vadeli ödeme aracı ile edinilmesi ile borçlanma maliyetlerinin ilk muhasebeleştirilmesi ve dönem sonu değerlemesi konusunda farklılık ortaya çıktığı söylenebilir. Bobi Frs, işletmelerin bir yıldan uzun vadeli ödeme karşılığında satın aldığı maddi duran varlıkların vadeli fiyat üzerinden değil, peşin fiyat üzerinden ölçülmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu durumda vade farkı tutarının etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz gideri olarak kayıtlara alınması gerekmektedir (m.12.9). Bobi Frs'ye göre bu tür varlık edinimleri peşin değer üzerinden muhasebeleştirileceği için VUK'a göre varlığın amortismanına tabi tutarı değişmekte dolayısıyla da ayrılacak amortisman tutarı da farklılaşmaktadır.

**Örnek 1:** İşletme 1 Ocak 2022 tarihinde peşin değeri 100.000 TL olan demirbaşı iki yıl vade ile 120.000 TL'ye satın almıştır. İşletme ödemeyi ikinci yılın sonunda yapacaktır. Demirbaşın faydalı ömrü beş yıldır. İşletme amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemi kullanmaktadır.

Tablo 1: Vadeli Demirbaş Alımı (TL)

	İk Kayda Alma Maliyeti	Amortisman Oranı	2022 Yılı Amortisman Tutarı
Vuk	120.000	0,2	24.000
Bobı Frs	100.000	0,2	20.000

Tablo 1'de görülebileceği gibi, demirbaşın VUK'a göre ilk kayda alma maliyeti 120.000 TL olacaktır. Demirbaşın faydalı ömrü beş yıl olması nedeniyle, VUK'a göre her yıl ayrılması gereken amortisman tutarı 24.000 TL ( $120.000 \times 0,2$ ) olacaktır. Bobi Frs'ye göre ise işletmelerin bir yıldan uzun vadeli ödeme karşılığında satın aldığı maddi duran varlıklar peşin fiyat üzerinden ölçülür. Dolayısıyla örneğimizdeki demirbaşın Bobi Frs'ye göre ilk kayda alma maliyeti 100.000 TL olacak ve bu tutar üzerinden beş yıl boyunca itfa edilecektir. Vade farkı tutarı ise, etkin faiz yöntemi kullanılarak her raporlama dönemine finansman unsuru olarak isabet edecek kısmı, ilgili dönemin kar veya zarar tablosuyla ilişkilendirilecektir.

Daha önce de ifade edildiği gibi VUK'a göre maddi duran varlıkların borçlanılarak satın alınması halinde yatırım dönemine isabet eden faiz giderlerinin varlığın maliyet bedeline ilave edilmesi gerekmektedir. İşletme dönemine isabet eden faiz giderleri konusunda ise, mükelleflerin söz konusu giderleri maliyet bedeline eklemesi ya da dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi hususunda seçimlik hakkı mevcuttur. Bobi Frs'ye göre ise, maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerini gerçekleştirdiği dönemde kar veya zarar tablosuyla ilişkilendirmek gerekmektedir. Bunun tek istisnası, normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren maddi duran varlıkların üretilmesi, inşa edilmesi veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilen borçlanma maliyetleridir. Bu şekilde elde edilen maddi duran varlıklar için katlanılan borçlanma maliyetleri, söz konusu varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadarki kısmı aktifleştirilmektedir (m.12.10).

**Örnek 2:** İşletme 01.01.2022 tarihinde maliyet bedeli 1.000.000 TL olan bir makine satın almıştır. Söz konusu makine için aynı tarihte %15 faiz ile bir bankadan 200.000 TL kredi kullanılmıştır. Kredinin tamamı 31.12.2022 tarihinde ödenecektir. Satın alınan makine 01.05.2022 tarihinde işletmeye gelmiş, gerekli kurulum ve montaj ile ilgili çalışmaların ardından 01.06.2022 tarihinde kullanıma hazır hale gelmiştir. Makinenin faydalı ömrü beş yıldır. İşletme amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemi kullanmaktadır. Makinenin faydalı ömrü sonunda kalıntı değerinin olmayacağı kabul edilmiştir.

İşletmenin kullanmış olduğu kredi için katlanacağı bir yıllık faiz tutarı ( $200.000 \times 0,15$ ) 30.000 TL'dir. VUK'a göre işletmenin söz konusu faiz tutarının tamamını maliyete dâhil emesi gerekecektir. Bu durumda söz konusu makinenin defter değeri 1.030.000 TL ve beş yıl boyunca ayrılması gereken amortisman tutarı ( $1.030.000/5$ ) 206.000 TL olacaktır. Bobi Frs'ye göre ise, işletme katlanacağı yıllık faiz tutarının sadece makinenin kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadarki kısmını varlığın

maliyetine dâhil edecektir. Bu durumda işletmenin aktifleştirebileceği faiz tutarı  $(200.000 \times 0,15 \times 6/12)$  15.000 TL olacaktır. Dolayısıyla Bobi frs'ye göre söz konusu varlığın defter değeri 1.015.000 TL ve beş yıl boyunca ayrılması gereken amortisman tutarı 203.000 TL olacaktır. Örnekten görüleceği gibi borçlanma maliyetleri konusunda her iki düzenleme arasındaki farklılık, varlığın amortismanına tabi tutarını değiştirmekte ve her yıl ayrılması gereken amortisman giderini farklılaştırmaktadır.

Tablo 2: Borçlanma Maliyeti (TL)

	Satın Alma Maliyeti	Aktifleştirilecek Faiz	Amortismanına Tabi Tutar	Amortisman Oranı	2022 Yılı Amortisman Tutarı
Vuk	1.000.000	30.000	1.030.000	0,2	206.000
Bobi Frs	1.000.000	15.000	1.015.000	0,2	203.000

### 3.3. Amortismanına Tabi Tutar

#### 3.3.1. VUK Bağlamında

VUK m.269'da hüküm altına alındığı üzere maddi duran varlıkların amortismanına konu değeri maliyet bedelidir. Daha önce de ifade edildiği gibi maliyet bedeli, genel olarak iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması amacıyla yapılan giderlerin toplamını ifade etmektedir.

Diğer taraftan VUK m.313/3 hükmü uyarınca, "*değeri 2.000 TL'yi aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 2.000 TL'yi aşmayan alet, edavat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilmektedir*". Söz konusu parasal tutar koşulu, amortisman uygulamasında kolaylık sağlamak amacıyla hizmet eden ve dolayısıyla belirli bir meblağın altındaki maliyet bedelinin doğrudan giderleştirilebilmesi seçimsel hakkını meydana getiren bir uygulamadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2021:518). 2.000 TL'lik parasal tutar ise, 534 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (VUKGT) uyarınca 01.01.2022 tarihinden itibaren geçerli olan tutar olup, her yıl Vergi Usul Kanunu'nca tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılabilmektedir.

Ayrıca mezkûr fıkra uyarınca, "*iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerle bu parasal had topluca dikkate alınacaktır*". İktisadi bütünlük kavramı; iktisadi kıymetlerin bir arada kullanılmasının daha rasyonel ve beklenen amacı gerçekleştirmede daha etkili, kayıpların daha az olmasını ifade etmektedir. Teknik bütünlük kavramı ise, iktisadi kıymetlerin bir amacı gerçekleştirmede bir arada kullanılmasının zaruriyet teşkil etmesi anlamına gelecektir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2021:537).

#### 3.3.2. BOBİ FRs Bağlamında

Bobi Frs'ye göre maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarı, söz konusu varlıkların maliyet bedelinden veya yeniden değerlendirme sonucunda bulunan değerinden kalıntı değerinin çıkartılması suretiyle bulunmaktadır (m.12.24). Kalıntı değer ise, genel olarak bir maddi duran varlığın kullanım ömrü sonunda elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi beklenen tahmini değeri olarak ifade edilebilir (m.12.27).

Amortismanına tabi tutar açısından her iki düzenleme incelendiğinde, VUK'da kalıntı değer ile ilgili bir düzenlemenin olmadığı görülmektedir. VUK'da varlığın amortismanına tabi tutarı, söz konusu varlığın maliyet bedeli olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak Bobi Frs'ye göre varlığın amortisman tutarı belirlenirken kalıntı değer göz önünde bulundurulur. Yine VUK'a göre bir maddi duran varlığın amortisman işlemine konu edilebilmesi için her yıl Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle belirlenen asgari tutarı aşması gerekmektedir. Ancak Bobi Frs'ye göre, maddi duran varlık olarak sınıflandırılan bir unsurun amortisman işlemine konu edilebilmesinde asgari tutar şartı aranmamaktadır.

**Örnek 3:** İşletme, 01.01.2022 tarihinde maliyet bedeli 300.000 TL olan makine ile 1.800 TL'lik demirbaş satın almıştır. Makinenin faydalı ömrü sonunda kalıntı değerinin 20.000 TL olacağı tahmin edilmektedir. Söz konusu varlıklara ilişkin amortismanına tabi tutar aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 3: Amortismanına Tabi Tutar (TL)

	Makine Maliyeti	Kalıntı Değer	Amortismanına Tabi Tutar
Vuk	300.000	0	300.000
Bobi Frs	300.000	20.000	280.000
	Demirbaş Maliyeti	Kalıntı Değer	Amortismanına Tabi Tutar
Vuk	0	0	0
Bobi Frs	1.800	0	1.800

Tablo 3'te satın alınan demirbaş ve makinenin VUK ve Bobi Frs açısından amortismanına tabi tutarları gösterilmiştir. Dikkat edilir ise; VUK'a göre makinenin amortismanına tabi tutarı 300.000 TL iken, Bobi frs'ye göre 280.000 TL olarak karşımıza çıkmaktadır. Amortismanına tabi tutarın doğru bir şekilde belirlenmesi gerek dönem amortisman giderinin gerekse de dönem kar veya zararının tespiti için önemlidir. Diğer taraftan Bobi frs'ye göre maddi duran varlıkların amortisman işlemine tabi tutulmasında asgari tutar şartı aranmadığı için, söz konusu demirbaş maliyeti beş yıl boyunca amortisman yoluyla giderleştirilecektir. VUK'a göre ise, söz konusu tutar 2022 yılı için belirlenen amortisman ayırma sınırının altında kaldığı için, doğrudan dönem gideri olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

### 3.4. Amortisman Süresi ve Oranı

#### 3.4.1. VUK Bağlamında

VUK m.320/1'de "*amortisman süresinin, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlayacağı*" hüküm altına alınmıştır. Söz konusu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) bir rakamı mükellefçe uygulanan orana bölünecektir. 01.01.2004 tarihinden önce iktisap edilen iktisadi kıymetler için amortisman süresi, VUK m.320/1 hükmü gereğince tespit edilmektedir. Ancak 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile VUK m.315'te yapılan değişiklik neticesinde amortisman oranlarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek faydalı ömre göre tespit edileceği hükmü uyarınca, 31.12.2003 tarihi sonrası iktisap edilen iktisadi kıymetler için VUK m.320/1 hükmünün uygulama alanı kalmamıştır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2021:522).

7338 sayılı Kanun ile VUK m.320'ye eklenen üçüncü fıkra uyarınca, 26.10.2021 tarihinden itibaren uygulama kabiliyeti kazandığı üzere; "*dileyen mükellefler, amortisman işlemine, işletme aktifine yeni kaydedilecek iktisadi kıymetler (kıst amortismanına tabi binek otomobiller hariç) için bunların kullanıma hazır olduğu tarihte başlayıp ve her bir hesap dönemi için kıymetin aktifte kaldığı süre kadar gün esasına göre amortisman ayırmak*" konusundaki seçimlik hakka kavuşmuşlardır. Sürenin gün olarak hesaplanmasında, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilen faydalı ömür süreleri üçyüzaltmışbeş ile çarpılacaktır. Ayrıca VUK m.320/7 gereğince, bu şekilde amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra bu hesaplama şeklinden vazgeçilmesi mümkün değildir. Söz konusu hüküm irdelendiğinde VUK uygulaması uyarınca, binek otomobil haricindeki iktisadi kıymetler açısından da gün esaslı kıst amortisman uygulaması esası geldiğini söylemek mümkündür.

Amortisman tutarlarının hesaplanmasında iki önemli temel değişken olarak maliyet bedeli ile faydalı ömür sürelerinin doğru şekilde tespiti, dönem kâr zararının belirlenmesinde önem arz etmektedir. Maliyet bedeline dâhil edilmesi gereken bir harcamanın maliyete dâhil edilmemesi ve doğrudan gider yazılması veya varlığın faydalı ömür süresinin gereğinden daha uzun veya daha kısa olarak belirlenmesi, dönem kâr veya zararının olması gerekenden farklı hesaplanması sonucunu doğuracaktır (Demir, 2019:184).



31.12.2003 tarihi sonrasında iktisap edilen iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 333, 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439, 458 ve 506 Seri No.lu VUKGT'ler ile tespit edilmiş bulunmaktadır. Söz konusu VUKGT'ler uyarınca bazı maddi duran varlıkların faydalı ömürleri ve amortisman oranlarına örnek vermek gerekirse; beton, kargir, demir, çelik fabrika binalarının faydalı ömrü 40 yıl, amortisman oranı %2,50; ahşap fabrika binalarının faydalı ömrü 15 yıl, amortisman oranı %6,66; demirbaşlar sınıfına dâhil olan işyerinde kullanılan mobilyaların faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı %20; yük ve yolcu gemilerinin faydalı ömrü 18 yıl, amortisman oranı %5,55; ekili ve dikili araziler sınıfına dâhil olan zeytinliklerin faydalı ömrü 50 yıl, amortisman oranı %2; otomobillerin faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı %20 şeklindedir.

7338 sayılı Kanun ile VUK m.320'ye eklenen ve 26.10.2021 tarihinden itibaren uygulanma kabiliyeti kazanan dördüncü fıkra uyarınca, "mükelleflere, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın iktisadi kıymetler için tespit ve ilan ettiği faydalı ömürlerinden kısa olmamak ve faydalı ömürlerinin iki katını (her halükârda 50 yılı) geçmemek kaydıyla amortisman süresini, her yıl için aynı oran olmak şartıyla belirlemede serbesti" tanınmıştır. Dolayısıyla bu değişiklik uyarınca mükellefler, ihtiyarı bir hak olarak, Bakanlığın belirlediği faydalı ömür sürelerinden daha uzun bir amortisman süresi tespit etmek suretiyle (faydalı ömrün iki katını ve 50 yılı aşmamak şartıyla), iktisadi kıymetlerin amortismanlarını giderleştirmeyi daha uzun bir sürece yayılı şekilde gerçekleştirebileceklerdir. Mezkûr madde hükmünde mükelleflerin söz konusu tercihlerini iktisadi kıymetin envantere alındığı geçici vergi dönemi sonu itibarıyla kullanabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Ayrıca bu seçimlik hak uyarınca belirlenen amortisman süresi ve oranı, izleyen dönemlerde değiştirilemeyecektir.

VUK m.320/5 uyarınca, muhasebe ilkelerinden dönemsellik gereği "her yılın amortismanı, ancak o yıla ait değerlendirilmede nazara alınabilecektir". Dolayısıyla VUK m.320/6'da da hüküm altına alındığı üzere, "amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamayacaktır".

Ayrıca 7338 sayılı Kanun ile VUK geçici m.30'a eklenen ikinci fıkra uyarınca, 26.10.2021-31.12.2023 tarihleri arasında (bu tarihler dahil), söz konusu maddenin birinci fıkrasındaki kapsam ve şartlar dahilinde, sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin imalat sanayiini, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımları ve Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerini desteklemek amacıyla iktisap edilen yeni makine ve teçhizat için uygulanacak amortisman sürelerinin, VUK m.315 uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınarak oranların belirlenebileceği hüküm altına alınmıştır. Böylelikle söz konusu imkân dâhilinde, iktisadi kıymetin tespit edilen değerinin itfası daha kısa sürede olacağından, bahsi geçen uygulama ayrıcalıklı bir vergi planlama aracı niteliği taşıyacaktır.

#### 3.4.2. BOBİ FRS Bağlamında

Bobi Frs'nin 12. bölümünün 25'inci paragrafında amortisman işlemine ne zaman başlanacağı belirlenmiştir. Buna göre amortisman işlemine, maddi duran varlığın işletme yönetiminin belirlemiş olduğu hedef doğrultusunda kullanıma hazır hale geldiği tarih itibarıyla başlanmaktadır. Burada temel kriter varlığın hedeflenen kullanıma hazır hale gelmesidir. Öte yandan aynı paragrafta varlığın finansal tablo dışına çıkarılmasıyla, elden çıkarılması durumunda, amortisman işlemine son verileceği belirtilmiştir (m.12.25).

Bobi Frs'de amortisman süresi varlığın faydalı ömrü dikkate alınarak tespit edilmektedir. Faydalı ömür, genel olarak varlığın kullanım süresini ifade eder (m.12.25). Başka bir ifadeyle faydalı ömür, işletme yönetiminin varlıktan istifade edeceği süre anlamına gelmektedir. Bu süre, işletme yönetimi tarafından içinde bulunulan koşullar gözetilerek ve gerçekçi tahminlere dayanılarak tespit edilir. Dolayısıyla Bobi Frs'de amortisman süresi ve buna bağlı olarak amortisman oranının belirlenmesinde işletme yönetiminin yapacağı gerçekçi tahminler kilit rol oynamaktadır.

Diğer taraftan Bobi Frs, işletme yönetimi tarafından yapılan amortisman süresine ilişkin tahminlerin, çeşitli göstergelerin mevcut olması durumunda gözden geçirilmesine imkân vermektedir. Buna göre, amortisman tabi bir varlığın kullanım şekli değiştiğinde, beklenenden

daha fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kaldığında veya teknolojik gelişmelerin olması durumunda önceki tahminler gözden geçirilerek faydalı ömürde değişikliklere gidilebilir (md.12.31).

### 3.5. Amortisman Yöntemleri

#### 3.5.1. VUK Bağlamında

Amortisman tabi olan iktisadi kıymetlerin değerinin her yıl ne kadarının giderleştirileceği konusu, amortisman ayırma yöntemine göre belirlenmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2021:520). Vergi Usul Kanunu'nda yer alan amortisman yöntemlerini normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve fevkalade amortisman yöntemi olarak belirtmek mümkündür. Ayrıca özellik arz etmesi nedeniyle madenlerde amortisman hususu da ayrıca inceleme konusu yapılacaktır.

Normal amortisman yöntemi, iktisadi kıymetin belli bir süre içinde her yıl, eşit tutarlarda itfa edilmesi esasına dayanmaktadır (Özbalcı,2012:798). VUK m.315'te düzenlenen normal amortisman yöntemine göre, *"mükellefler, amortisman tabi iktisadi kıymetlerini, m.320/4 hükmü saklı kalmak üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa etmektedirler"*. Mezkûr maddede ayrıca, *"ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı"* hükmü yer almaktadır.

VUK mükerrer (mük.) m.315'te düzenlenmiş ve uygulamada hızlandırılmış amortisman yöntemi olarak da kullanılan azalan bakiyeler yöntemi, %50'yi geçmemek üzere her yıl bakiye değer üzerinden normal amortisman oranının iki katı amortisman ayrılması esasına dayanmaktadır (Ürel, 2016:676). VUK mük. m.315 uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere tanınmış bir ihtiyarı hak niteliğinde olan azalan bakiyeler usulünün uygulanmasında; *"her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, daha önce ayrılmış amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle tespit edilecek (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir), amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olarak belirlenecek, amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanacak ve sürenin son yılına devreden bakiye değer, son yıl tamamen yok edilecektir"*.

Bir teşvik uygulaması olarak vergi planlaması aracı niteliği teşkil eden azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayrılması durumu, yeni kıymet iktisap eden mükelleflere, ilk yıllarda daha fazla amortisman ayırmak suretiyle, başlangıçta ödeyecekleri verginin bir kısmının daha sonraki yıllara aktarılması ve bu suretle mali yönden belirli bir imkânın sağlanmasına yol açmaktadır (Özbalcı, 2012:800).

Amortisman konusu iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen olağan dışı kayıpların, VUK m.317'de tahdidi şekilde sayılı nedenlerden birine dayanması şartıyla, *"fevkalade ekonomik ve teknik amortisman"* yoluyla zarar yazılarak giderleştirilmesi uygulaması, fevkalade veya olağanüstü amortisman yöntemi olarak adlandırılmaktadır (Özbalcı, 2012:805; Ürel, 2016:680). VUK m.317 uyarınca *"amortisman tabi olup: 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; cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma veya yıpranmaya maruz kalan menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak kaydıyla, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilecek "fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranları" uygulanacaktır"*.

Maden rezervlerinin kesin olarak bilinmemesi sebebiyle, maden işletme hakkının elde edilmesi için yapılan ve amortisman yoluyla giderleştirilecek miktarın tespiti hususu, genel amortisman uygulamasından ayrılarak farklılık arz etmektedir (Ürel, 2016:677). VUK m.316 düzenlemesinde de madenlerde amortisman hususu, arz ettiği özellik nedeniyle genel amortisman uygulamasından

ayrılarak; “işletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedellerinin, ilgililerin müracaatları üzerine, bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek oranlar üzerinden yok edilmesi” şeklinde düzenlenmiştir. Vergi İdaresi’nin yorum ve uygulaması uyarınca imtiyaz bedeli genel olarak; imtiyazın alınması ile işletme için gerekli faaliyet ve harcamalara başlanması arasındaki sürede yapılan giderlerin tümü şeklinde ifade edilmektedir. Maliyet bedeli ise; maden veya taş ocağının imtiyaz hakkı sahibinden devralınması karşılığında, imtiyaz sahibine ödenen bedel ve buna ilişkin giderler toplamını ifade etmektedir (Özbalcı, 2012:802).

Diğer taraftan VUK m.320/2 uyarınca, “faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların söz konusu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin aktive girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılmaktadır; amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer ise, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilmektedir”. Söz konusu hüküm, yalnızca binek otomobillere ilişkin olup, ay esaslı kıst amortisman uygulamasıdır.

### 3.5.2. BOBİ FRs Bağlamında

Bobi Frs’de amortisman ayırmada kullanılan yöntemler; doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi olarak belirlenmiştir. Doğrusal yöntemde, maddi duran varlığın kalıntı değerinde bir değişiklik olmadığı sürece döneme isabet eden amortisman tutarı söz konusu varlığın faydalı ömrü boyunca sabit kalmaktadır. Azalan bakiyeler yönteminde, her döneme isabet eden amortisman tutarı, varlığın faydalı ömrü boyunca azalmaktadır. Azalan bakiyeler yöntemi varlığın kullanım ömrünün ilk yıllarında daha fazla amortisman ayrılması esasına dayanmaktadır. Üretim miktarı yönteminde ise, döneme isabet eden amortisman tutarı beklenen kullanım veya üretim miktarı dikkate alınarak tespit edilmektedir. Dikkat edilir ise, bu yöntemde amortisman işlemi zamanın bir fonksiyonu olmasından ziyade, varlığın kullanım veya verimliliğinin bir fonksiyonu olarak kabul edilmektedir (Elitaş, Akyüz ve Bulca, 2009:20 ; m.12.29). Bununla birlikte işletme yönetimi hangi amortisman yöntemini seçerse seçsin, Bobi Frs’de dönem içerisinde iktisap edilen varlıklar için ay esasına göre kıst amortisman hesaplanmaktadır (m.12.26).

Bobi Frs’de işletme yönetimi, varlığın gelecekteki ekonomik yararının beklenen tüketim biçimini yansıtacak şekilde amortisman yöntemini belirleyebilmektedir. Varlıktan beklenen ekonomik yarar ile söz konusu varlığın tüketim biçiminde bir değişiklik olması durumunda yöntem değişikliğine gidilebilmektedir (m.12.28).

Amortisman yöntemleri açısından VUK ve Bobi Frs’de yer alan düzenlemeler incelendiğinde birtakım farklılıkların olduğu görülmektedir. Yukarıda da ifade edildiği gibi VUK’da yer alan temel amortisman yöntemleri; normal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte VUK’da madenlerde amortisman, fevkalade amortisman ve kıst amortisman uygulaması gibi bir takım özel amortisman uygulamalarının olduğu görülmektedir. Bobi Frs’de ise işletmeler, normal (doğrusal) ve azalan bakiyeler yöntemi dışında, VUK’da yer almayan üretim miktarı yöntemine göre de amortisman ayırabilmektedir. Ayrıca Bobi Frs’de, fevkalade amortisman yöntemi ile ilgili herhangi bir düzenlemenin yapılmadığı görülmektedir. Bobi Frs’de kıst amortisman uygulaması tüm maddi duran varlıklar için zorunlu iken, VUK’da 7338 sayılı Kanun öncesi sadece binek otomobiller için uygulama alanı bulmuştur. 7338 sayılı Kanun, mükelleflere aktifinde yer alan binek otomobil dışındaki diğer duran varlıkları için de gün esaslı amortisman ayırma konusunda seçimlik hak tanımıştır. Ancak bu hakkın kullanılması durumunda, geriye dönüşün olmayacağı da ayrıca belirtilmiştir. Diğer taraftan VUK’da işletmeler amortisman yöntemi belirleme konusunda seçimlik hakka sahiptirler. Ancak mükellefler, amortisman tabi duran varlıkları için normal amortisman yöntemini seçmesi ve bu yöntemle göre amortisman ayırmaya başlamasından sonra bu yöntemden geriye dönme imkânı bulunmamaktadır. Azalan bakiyelerden normal amortisman yöntemine geri dönebilme imkânına ise sahiptirler. Bobi Frs’de

varlıktan beklenen ekonomik yarar değişmediği sürece, seçilen amortisman yönteminin dönemler arası tutarlı bir şekilde uygulanması gerekmektedir (Abdioğlu, Yumaşak ve Uyar,2014:372).

**Örnek 4:** İşletme, 06.03.2021 tarihinde maliyet bedeli 1.000.000 TL olan makine ile 01.04.2021 tarihinde idari işlerde kullanmak amacıyla 1.200.000 TL'ye binayı peşin olarak satın almıştır. Binanın arsa değeri 300.000 TL'dir. İşletme yönetimi makinenin faydalı ömrünün 6 yıl, binanın ise 20 yıl olacağını tahmin etmektedir. Ayrıca işletme yönetimi, makinenin kullanım ömrü sonunda hurda değerinin 100.000 TL olacağını tahmin etmektedir. Makine için Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen faydalı ömür süresi 10 yıl, bina için ise 50 yıldır. İşletme normal amortisman yöntemini kullanmaktadır. (Makine ve binanın satın alınma tarihinde kullanıma hazır hale geldiği varsayılmaktadır.)

Örnekten hareketle söz konusu duran varlıklara ilişkin Bobi Frs ve VUK'a göre amortisman tabi tutar ve 2021 yılı ayrılan amortisman tutarı hesaplamaları aşağıdaki tablolarda sunulmuştur.

**Tablo 4: Bobi Frs'ye Göre Amortisman Tabi Tutar ve Dönem Amortisman Gideri**

	Satın Alma Tarihi	Amortisman Tabi Tutar	Faydalı Ömür	Yıllık Amortisman Gideri	Ayrılan Amortisman
Makine	6.03.2021	900.000	6 yıl	150.000	125.000
Bina	1.04.2021	900.000	20 yıl	45.000	33.750

Tablo 4'te Bobi Frs açısından amortisman tabi tutar ve dönem amortisman giderine ilişkin hesaplamalara yer verilmiştir. Öncelikle Bobi Frs'de amortisman tabi tutarın belirlenmesinde hurda değer dikkate alınmaktadır. Bu nedenle makinenin amortisman tabi tutarı 900.000 TL (1.000.000-100.000) olacaktır. Ayrıca Bobi Frs'de, dönem içerisinde satın alınan duran varlıklara ilişkin amortisman hesaplamalarında kıst yöntem kullanılmaktadır. Makine mart ayı içerisinde alındığına göre, kıst dönem de 10 ay olmaktadır. Makine için yıllık amortisman tutarı 150.000 TL olup, 2021 yılı sonu için ayrılan amortisman tutarı 125.000 TL (150.000/12 ay \*10 ay) olacaktır. Bina için ise durum değerlendirildiğinde ise Bobi Frs'de bina ve arsalar ayrılabilir varlıklar olarak kabul edilmelerinden dolayı, sadece bina amortisman işlemine konu olacaktır (Cengiz,2018:105). Yukarıdaki hesaplamalara paralel olarak işletmenin bina için 2021 yılında ayıracağı amortisman gideri 33.750 TL (45.000/12 ay\*9 ay) olacaktır.

Aşağıda sunulan Tablo 5 ve Tablo 6'da VUK açısından amortisman tabi tutar ile dönem amortisman giderine ilişkin hesaplamalara yer verilmiştir. Tablo 5'te yer alan hesaplamalar işletmenin gün esaslı kıst amortisman uygulamasını tercih etmesi durumuna yönelik iken; Tablo 6'da sunulan veriler, işletmenin kıst amortisman uygulamasını tercih etmemesi durumunu göre hazırlanmıştır.

**Tablo 5: VUK'a Göre Amortisman Tabi Tutar ve Dönem Amortisman Gideri (Gün Esaslı)**

	Satın Alma Tarihi	Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Gün Sayısı	Yıllık Amortisman Gideri	Günlük Amortisman
Makine	6.03.2021	1.000.000	0	301 Gün	100.000	82.466
Bina	1.04.2021	1.200.000	0	275 Gün	24.000	18082,19178

Tablo 5'te mükellefin satın almış olduğu bina ve makine için 2021 yılı dönem sonunda gün esasına göre amortisman ayırdığı varsayımı altında hesaplamalar yapılmıştır. Burada söz konusu duran varlıkların aktife girme tarihinden dönem sonuna kadar geçen süre dikkate alınarak, 2021 yılı için ayrılacak amortisman tutarı hesaplanmıştır. Buna göre 2021 yılında makine için 301 gün; bina için ise, 275 gün esasına göre amortisman hesaplanmıştır.

Tablo 6'da ise, mükellefin kıst amortisman yönetimini tercih etmemesi durumunda 2021 yılı dönem sonunda ayırması gereken amortisman tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Tablo 6: VUK'a Göre Amortisman Tabi Tutar ve Dönem Amortisman Gideri (Normal)

	Satın Alma Tarihi	Amortisman Tabi Tutar	Faydalı Ömür	Amortisman Oranı	Ayrılan Amortisman
Makine	6.03.2021	1.000.000	10 yıl	0,10	100.000
Bina	1.04.2021	1.200.000	50 yıl	0,02	24.000

Tablo 6'da görüleceği gibi mükellefin kıst yöntemi seçmemesi durumunda, 2021 yılı dönemi sonunda makine için ayırması gereken amortisman tutarı 100.000 TL iken; bina için ise, 24.000 TL olacaktır.

#### 4. Amortisman Uygulamaları ile İlgili Özellik Arz Eden Hususlar

##### 4.1. Arazi Amortisman Uygulaması

VUK m.314'te hüküm altına alındığı üzere, "boş arazi ve boş arsalar amortisman tabi tutulmamaktadır". Ancak aynı madde hükmünde, "tarım işletmelerinde meydana getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nevi yolların ve harkların amortisman tabi tutulacağı" düzenlenmiştir. Dolayısıyla üzerine bina veya tesis inşa edilen arazi ve arsalar, bina veya tesis ile birlikte amortisman tabi tutulabilecektir (İbiş, 2016:368). Keza İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 18.07.2014 tarih ve 11395140-019.01-1900 sayılı Özeldesinde de arsanın, üzerindeki bina ile birlikte kullanıma vasfına sahip olması ve fiilen de söz konusu şekilde kullanılması, ayrıca bina ile arsanın ayrılmaz bir bütünlük arz etmesi şartıyla, amortismanın bina ve arsa bedelleri toplamı üzerinden ayrılması gerektiğine yönelik görüş beyan etmiştir.

##### 4.2. VUK Bağlamında Yenileme Fonu Uygulaması

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan veya hasar halinde sigortadan alınan tazminat neticesinde ortaya çıkan kâr, belirli şartların taşınması durumunda, yenileme fonuna alınabilmektedir (Özbalcı, 2012:871). 7338 sayılı Kanun ile değişik VUK m.328/4-a'da hüküm altına alındığı üzere, "bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce satılan iktisadi kıymetin yenilenmesi veya benzer nitelikteki bir iktisadi kıymetin iktisabı için niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenler tarafından karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan kâr, satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Söz konusu üç yıllık süre içinde, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi hususunun gerçekleşmediği durumlarda, geçici hesapta tutulan kâr, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenmektedir".

VUK m.328/4-b'de ise, "pasifte geçici hesapta tutulan kârın, finansal kiralama yoluyla edinilenler de dâhil olmak üzere, (a) bendindeki esaslar dâhilinde iktisap edilen bir veya birden fazla kıymetin bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlarına mahsup edileceği" hükmü yer almaktadır. Söz konusu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunmaktadır.

VUK m.328/4-c ve m.328/4-d uyarınca, "pasifte geçici bir hesapta tutulan kârın satışı yapılan iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni kıymetlerin amortisman ayrılacak tutarından fazla olduğu durumlarda bu fazlalığın satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına; satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının sonundan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesinin söz konusu olması durumunda ise, pasifte geçici hesapta tutulan kârın, o yılın kâr ve zarar hesabına ekleneceği" hususu hüküm altına alınmıştır.

Ancak, uygulamada önemli bir vergi erteleme yolu olarak kullanılan söz konusu vergi planlaması aracı, beraberinde birtakım belirsizlikler ve sorunlar da taşımaktadır. Uygulamada, Kanun'un lafzı gereği üç yıllık sürenin başlangıcı hususunun tartışma yaratacağı ve müphem kaldığı hususu vurgulanmıştır (Doğrusöz, 2021).

VUK m.328/4'te iktisadi kıymetlerin satılmasına ilişkin yenileme fonu uygulamasının benzeri, VUK m.329/2 uyarınca yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için sigortadan alınan tazminat nedeniyle doğan kârlar için de kabul edilmiştir.

Ayrıca 7338 sayılı Kanun ile VUK'da yer alan yenileme fonu uygulamasına ilişkin değişiklikleri, ayrılan fon akıbetinin izlenmesi açısından da elzem olması nedeniyle, ancak bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin yenileme fonu ayırabileceği hususunun Kanun'da açıkça düzenlenmesi ve yenilemenin sadece satılan veya doğal afetten zarar gören iktisadi kıymetin aynıysa ile sınırlı tutulmayıp, "benzeri mahiyetteki" bir iktisadi kıymetin iktisabı şeklinde de genişlemesi şeklinde belirtmek mümkündür (Seviğ, 2022).

## 5. Sonuç

Bu çalışma, amortisman kavramının ülkemiz muhasebe uygulamalarının zeminini oluşturan VUK ve Bobi Frs çerçevesinde incelenmesini ve bu inceleme sonucunda, her iki düzenleme arasındaki benzerlik ve farklılıkların ortaya konulmasını amaçlamaktadır. Amortisman uygulamaları, şirketlerin gerek dönem kâr zararının belirlenmesi açısından; gerekse de, şirket performansının sağlıklı bir şekilde değerlendirilmesi açısından önem taşımaktadır. Bu önem nedeniyle çalışmada, 7338 sayılı Kanun bağlamında VUK amortisman ve değerlendirme hükümlerinde yapılan önemli değişiklikler çerçevesinde amortisman konusu yeniden ele alınarak, amortisman uygulamaları ile ilgili her iki düzenlemede yer alan hükümler, örnekler çerçevesinde karşılaştırmalı olarak incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmada da vurgulandığı üzere; amortisman konusuyla ilgili VUK ve Bobi Frs'de yer alan düzenlemelerde birtakım farklılıkların ortaya çıktığı görülmektedir. Bu farklılıkları genel olarak şu şekilde özetlemek mümkün olabilir: Öncelikle, VUK'da amortisman konusu ihtiyari bir uygulama olarak karşımıza çıkarken; Bobi Frs'de zorunlu bir uygulamadır. Yine Bobi Frs'de maddi duran varlığın önemli bir parçasını söz konusu varlıktan ayrı olarak amortisman tabi tutmak mümkün iken; VUK'da iktisadi ve teknik bütünlük gösteren varlıklar amortisman işlemine konu olabilmektedir. Dolayısıyla VUK'da duran varlığın önemli bir parçası için ayrı olarak amortisman ayırmak mümkün değildir. Bir diğer husus; VUK'da bir varlığın amortisman işlemine konu edilebilmesi için, söz konusu varlığın maliyetinin her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen asgari tutarı aşması gerekmekte iken; Bobi Frs'de böyle bir asgari tutar şartı aranmaktadır. Öte yandan Bobi Frs'de arsa ve binalar ayrılabilir varlık olarak değerlendirilip, sadece binanın maliyeti amortisman tabi tutulup itfa edilirken; VUK'da arsa ve bina maliyeti ayrıştırılmadan amortisman işlemine konu olmaktadır. Bu durum hem dönem amortisman giderinin hem de dönem kâr zararının farklılaşmasına neden olmaktadır. Amortisman tabi tutarın belirlenmesi açısından da her iki düzenlemede farklılığın bulunduğu görülmektedir. Bobi Frs'de söz konusu tutarın tespitinde, duran varlığın faydalı ömrü sonunda tahmin edilen hurda değer dikkate alınırken; VUK'da hurda değer ile ilgili bir düzenlemenin olmadığı görülmektedir. Yine VUK'da binek otomobiller hariç, diğer tüm duran varlıkların faydalı ömürlerinin tespitinde yıl temel alınırken; Bobi Frs'de dönem içerisinde iktisap edilen duran varlıkların faydalı ömürleri ay esasına göre belirlenmektedir.

Öte yandan 7338 sayılı Kanun ile mükelleflere aktifinde yer alan binek otomobil dışındaki diğer duran varlıkları için de gün esaslı amortisman ayırma konusunda seçimlik hak tanımıştır. Bu bağlamda bir benzerlik olarak maddi duran varlıklara ilişkin, Bobi Frs'de ay esaslı kıst amortisman uygulaması söz konusu iken; mezkûr Kanun değişikliği sonrası VUK'da seçimlik olarak, binek otomobiller dışındaki maddi duran varlıklar için, gün esaslı kıst amortisman uygulaması söz konusu olabilecektir. Ayrıca 7338 sayılı Kanun değişikliği sonrası meydana gelen bir diğer benzerlik ise, VUK'da hüküm altına alındığı üzere, Bakanlık tarafından ilan edilen faydalı ömürden kısa olmamak ve iki katını geçmemek, her yıl oranları aynı kalmak ve her halükârda 50 yılı geçmemek koşulları ile mükelleflerin amortisman süresini belirleyebilme serbestisidir. Bu değişiklik ile de bire bir paralel olmasa da BOBİ FRs'deki amortisman süresini belirlemede işletme yönetiminin varlıktan istifade

edeceği süreyi, içinde bulunulan koşullar uyarınca gerçekçi şekilde tahmin ederek belirlemesi düzenlenmesine benzerleştirildiği söylenebilecektir.

Diğer taraftan amortisman ayırma yöntemleri açısından konu değerlendirildiğinde ise, birtakım farklılıkların olduğu görülmektedir. VUK'da temel amortisman yöntemi olarak; normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemi belirlenmiştir. Bunun yanında madenlerde amortisman, fevkalade amortisman yöntemi gibi özel hallerde uygulanan diğer yöntemler de mevcuttur. Mükelleflerin normal veya azalan bakiyeler yönteminden herhangi birini seçme hakkı söz konusudur. Ancak mükellefin normal amortisman yöntemini bir kez seçmesinden sonra, bu yöntemden dönme hakkı yoktur. Bobi Frs'de ise işletmeler; normal veya azalan bakiyeler yöntemi dışında ayrıca üretim miktarı yöntemine göre de amortisman ayırabilmektedir. Yöntem değişikliğine sadece varlığın tüketim şeklinde bir değişim olması durumunda gidilebilmektedir.

Ayrıca VUK'da yer alıp, BOBİ FRS'de düzenlenmeyen yenileme fonu uygulaması ile, bazı amortisman tabi iktisadi kıymetlerini elden çıkartmak zorunda kalanların, satış kârlarından yararlanarak söz konusu iktisadi kıymeti yenilemeleri sonucunda vergi planlaması teşkil edecek şekilde vergi matrahının azaltılması veya uygulamada bazı durumlarda da 3 yıl süreyle pasifte ayrı bir geçici fon hesabında tutulması suretiyle bir vergi erteleme yolu olarak kullandığı görülmektedir. 7338 sayılı Kanun ile yenileme fonu uygulamasına ilişkin önemli değişiklikleri; söz konusu vergi planlaması aracından sadece bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin yararlanabileceği hükmünün Kanun'un lafzına işlendiği ve ayrıca sadece satılan ya da doğal afetten zarar gören iktisadi kıymetin aynısının değil, benzeri mahiyetteki bir başka iktisadi kıymetin de iktisap edilebileceği şeklinde belirtmek mümkündür.

Abdioğlu vd. (2014:394)'nin çalışmalarında belirttiği gibi yukarıda yer alan farklılıkların temel nedeni iki düzenlemenin amaçlarının birbirinden farklı olmasından kaynaklanmaktadır. VUK'da temel amaç, dönem vergi matrahının doğru tespit edilmesidir. Bobi Frs'de temel amaç ise, finansal bilgi kullanıcılarına işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında gerçeğe uygun bilgiyi sunmaktır. Dolayısıyla temeldeki amaçsal bu farklılık, amortisman uygulamalarının da farklılaşmasına neden olmaktadır. Sonuç olarak 7338 sayılı Kanun ile VUK'daki amortisman ve değerlendirme hükümlerinde yapılan değişiklikler, VUK ve Bobi Frs'deki amortisman uygulamalarını bir nebze benzer duruma getirirse de vurgulandığı üzere, her iki düzenlemenin (VUK ve Bobi Frs) amortisman müessesesine yükledikleri anlam ve amaç nedeniyle, halen önemli farklılıkları korumaya devam etmektedir.

#### **Kaynakça**

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (1961). 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı, 11.01.1961 tarih ve 10704 sayılı ve 12.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmî Gazeteler.
- 333 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2004). 28.04.2004 tarih ve 25446 sayılı Resmî Gazete.
- 339 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2004). 24.08.2004 tarih ve 25563 sayılı Resmî Gazete.
- 365 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2006). 30.12.2006 tarih ve 26392 sayılı Resmî Gazete.
- 389 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2008). 27.12.2008 tarih ve 27093 sayılı Resmî Gazete.
- 399 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2010). 08.07.2010 tarih ve 27635 sayılı Resmî Gazete.
- 406 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2011). 02.03.2011 tarih ve 27862 sayılı Resmî Gazete.

- 418 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2012). 08.09.2012 tarih ve 28405 sayılı Resmî Gazete.
- 439 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2014). 07.08.2014 tarih ve 29081 sayılı Resmî Gazete.
- 458 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2015). 25.12.2015 tarih ve 29573 sayılı Resmî Gazete.
- 506 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2019). 09.03.2019 tarih ve 30709 sayılı Resmî Gazete.
- 534 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2021). 21.12.2021 tarih ve 31696 sayılı Resmî Gazete.
- 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2003). 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmî Gazete.
- 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2021). 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazete.
- Abdioğlu, H., Yumuşak, S. ve Uyar, E. (2014). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 12(23), 364-398.
- Akdoğan, A. (2017). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (13. Baskı)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgüç, Ö. (1998). *Finansal Yönetim (7. Baskı)*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Arslan, M. (2016). *Vergi Hukuku (9. Baskı)*. Bursa: Dora Yayıncılık.
- Aydın, E. (2002). *Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme (1. Baskı)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Büyükmirza, K. (2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi (21.Baskı)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Cengiz, H. (2018). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının BOBİ FRS-TFRS ve Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi ve Örnek Uygulama. *Vergi Raporu Dergisi*, 225, 99-107.
- Çağlar, K. (2018). *Vergi Usul Kanunu ve Yorumu Açıklamalı-İçtihatlı (3. Baskı)*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Çankaya, F., Yılmaz, Z. (2014). Üretim Miktarına Göre Amortisman Yönteminin Değişken Maliyetler ve Karlılık Üzerine Etkisi. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(8), 221-241.
- Demir, Ş. (2019). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları TMS/TFRS VUK Değerleme Yaklaşımı (4. Baskı)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Deran, A. ve Yakupçebioğlu, N. S. (2006). Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi. *Mevzuat Dergisi*, 9(104), Erişim Adresi: [https:// www.mevzuatdergisi.com/2006 /08a/01.htm](https://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm).
- Doğrusöz, A. B. (2021). Son Değişikliklerle Yenileme Fonu. *Dünya Gazetesi*. Erişim Adresi: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/son-degisikliklerle-yenileme-fonu/642702>.
- Elitaş, C., Akyüz, Y. ve Bulca, H. (2009). Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, 94, 17-32.



- Erol, A. ve Uyanık, Y. (2014). Bir Mükellef Hakkı Olarak Amortisman Müessesesi İçinde Maddi Duran Varlık Amortisman Usullerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 124, 91-112.
- Hatipoğlu, A. G. (2012). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12(24), 185-216.
- İbiş, C. (Ed.). (2016). *İşletmelerde Vergi (Usul) İncelemeleri ve Muhasebe Uygulamaları (1. Baskı)*. Bursa: Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (2014). 18.07.2014 tarih ve 11395140-019.01-1900 sayılı Özelge.
- Kamu Gözetim Kurumu (2021). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı. [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Büyük-veOrta-Boy-İşletmeler-İçin-Finansal-Finansal-Raporlama-Standardı-\(BOBİ-FRS\)-2021-Sürümü](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Büyük-veOrta-Boy-İşletmeler-İçin-Finansal-Finansal-Raporlama-Standardı-(BOBİ-FRS)-2021-Sürümü).
- Kaya, U. ve Atasel, O. (2017). Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması: Literatürdeki Farklılıklar Üzerinde Bir Değerlendirme. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 5(4), 137-155.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2021). *Beyanname Düzenleme Kılavuzu 4. Cilt Vergi Usul Kanunu*. İstanbul: Acar Basımcılık.
- Mutluer, M. K. ve Dayanç, N. N. (2014). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler (4. Baskı)*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özbalcı, Y. (2012). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (2. Baskı)*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özgür, A., Akdemir, O. ve Kayalı, C. A. (2021). Amortisman, Yöntemleri ve Fon Yaratma İşlevi. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 4(1), 37-47.
- Sarılı, M. A. (2018). *Türk Vergi Hukuku (1. Baskı)*. Ankara: Hermes Tanıtım Ofset Baskı.
- Seviğ, İ. V. (2022). Vergi Hukukunda Yenileme Fonu Uygulaması. Dünya Gazetesi. Erişim Adresi: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-hukukunda-yenileme-fonu-uygulamasi/644726>.
- Sevilengül, O. (2016). *Genel Muhasebe (18. Baskı)*. Ankara: Gazi Yayınevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2021). *Vergi Hukuku (12. Baskı)*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Ürel, G. (2016). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması (6. Baskı)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

---

**AMORTIZATION APPLICATIONS ON TANGIBLE ASSETS WITHIN THE  
CONTEXT OF THE LAW NO.7338: A COMPARATIVE EXAMINATION  
IN THE FRAMEWORK OF THE TAX PROCEDURE LAW AND LMSE FRS**

---

***Extended Abstract***

---

**Aim:** With the Law No. 7338 on the Amendment of Some Laws and the Tax Procedure Law No. 213, which was published in the Official Gazette on 26.10.2021, some important changes were made in the amortization and valuation provisions of the Tax Procedure Law (TPL). Therefore, in this study, it is aimed to comparatively examine the amortization practices, limited to tangible fixed assets, within the framework of two basic regulations (TPL and Financial Reporting Standards for Large and Medium-Sized Enterprises - LMSE FRS) that shape accounting practices in our country after the Law No. 7338 amendment. In line with this purpose, first of all, the concept of amortization is discussed from a theoretical point of view. Then, the depreciation practices were subjected to a comparative examination within the framework of the provisions of the TPL after the Law No. 7338 and the LMSE FRS regulations, and the similarities and differences were revealed.

**Method(s):** In this study, the subject of amortization has been reconsidered in accordance with the significant changes made in the amortization and valuation provisions of the TPL in the context of the Law No. 7338, and the provisions in the TPL and LMSE FRS regarding amortization practices have been discussed and explained within the framework of examples.

**Findings:** As emphasized in the study, it is seen that there are some remarkable differences in the regulations in the TPL and LMSE FRS regarding amortization. Besides, it may be possible to summarize these differences in general as follows: First of all, while amortization is a discretionary practice in the TPL; It is a mandatory application in LMSE FRS. Again, in LMSE FRS, while it is possible to depreciate a significant part of the tangible asset separately from the said asset; Assets that show economic and technical integrity in TPL can be subject to amortization. Therefore, it is not possible to amortization separately for a significant part of the fixed asset in the TPL. Another point: In order for an asset to be subject to amortization in the TPL, the cost of the asset must exceed the minimum amount determined by the Ministry of Treasury and Finance every year; LMSE FRS requires such a minimum amount. On the other hand, in LMSE FRS, land and buildings are considered as separable assets and only the cost of the building is depreciated and amortized; In the TPL, the land and building costs are subject to depreciation without separating them. By the way, this situation causes both period amortization expense and period profit loss to differ. It is seen that there are differences in both regulations in terms of determining the amount subject to amortization. While determining the amount in question in LMSE FRS, the estimated scrap value at the end of the useful life of the fixed asset is taken into account, it is seen that there is no regulation regarding scrap value in TPL.

**Conclusion:** Although there are some similarities between the two regulations regarding the amortization application after the Law No. 7338, it is also possible to say that there are still significant and major differences due to the purpose attributed by both regulations to amortization. The main purpose of TPL is to determine the tax base for the period correctly. The main purpose of LMSE FRS is to provide financial information users with correct and exact information about the state of their businesses / enterprises. Therefore, this fundamental difference causes depreciation practices to differ.

---