

Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi

An Examination of Depreciation Practices on Tangible Assests in Accordance With The Regulation of TAS 16 and Tax Law

Osman TUĞAY¹

ÖZET

Bu çalışmanın amacı işletmelerin toplam varlıklar içerisinde önemli bir yere sahip olan maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standardı- 16 ve mevcut vergi mevzuatı açısından ele alarak farklılıkları ortaya koymaktır. Standart ile mevcut vergi mevzuatında yer alan hükümler karşılaştırıldığında; amortisman oranında, amortisman süresinde amortisman tabi değer belirlenmesinde, amortisman yönteminde ve amortisman ayırmada farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Çalışmanın kapsamı maddi duran varlıklarda amortisman uygulaması ile sınırlı tutulmuş, değerlendirme konusu ele alınmamıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Standartları, TMS 16, Maddi Duran Varlıklar

ABSTRACT

The aim of this study is to bring up the differences of the depreciation practices on tangible assests that have an important place in the total assets of the businesses by handling them in terms of Turkish Accounting Standart 16 and the current tax law. When the provisions contained in the current tax law and Standard compared, it is ascertained that there were differences in depreciation rates, depreciation period, determination of the depreciated value, depreciation method and depreciation distribution. The scope of the study was limited by the practices of depreciation on tangible assests, the evaluation issue have not been addressed.

Keywords: Accounting Standards, TAS 16, Tangible Assests

¹ Yar.Doç.Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, otugay@mehmetakif.edu.tr

1.GİRİŞ

Günümüzde işletmeler; hem kendilerinin hem de paydaşlarının karar süreçlerine olumlu katkıda bulunmak için finansal tablolarını dürüstçe, gerçeğe uygun değerlerle hazırlamak istemektedirler. Bu süreçte amortismanın doğru yöntemlerle hesaplanması önem taşımaktadır. TMS ile amortisman hesaplanması için getirilen düzenlemeler VUK ve Tekdüzen Muhasebe sistemi uygulamalarına göre daha doğru ve gerçekçi amortisman uygulaması yapmayı işletmelere sağlamaktadır. TMS ile duran varlıkların aktifleştirilmesi, maliyet unsurları, aktifleştirme sonrası değerlendirme, amortisman işlemleri, bilanço dışı bırakma ve finansal tablolarda sunuluşuna ilişkin ilkeler ortaya konmuştur (Köse ve Özkan, 2011, s.10).

Maddi duran varlıklar özellikle üretim işletmelerinde toplam varlıklarının büyük bir bölümünü oluşturduklarından işletmelerin etkinliği üzerinde önemli bir etkiye sahiptirler. Bu bağlamda maddi duran varlıkların ne şekilde değerlendirileceği, finansal tablolarda nasıl gösterileceği, özellikle de söz konusu bu varlıkların değerinin tespiti mali tablo kullanıcıları için büyük önem arz etmektedir.

TMS-16 standardının amacı, maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlık yatırımlarını ve bu yatırımlardaki değişimleri izleyebilmelerini sağlayacak şekilde düzenlemektir (Yükçü ve İçerli 2007, s.15). Ayrıca standartta, varlıkların defter değerlerinin tespit edilmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmiştir.

Maddi duran varlık; mal veya hizmet üretimi ya da arzında kullanılmak, başkalarına kiraya vermek veya idari amaçlar kapsamında kullanılmak üzere elde bulundurulular ile bir dönemden fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemler olarak tanımlanabilir. Bu tanım mevcut mevzuatta yapılan tanımla da örtüşmektedir. Dolayısıyla başka bir standart farklı bir muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya buna izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standartta yer alan hükümler uygulanır (TMS-16, Mad.6.)

2.MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN

İşletmelerin esas faaliyet alanı ne olursa olsun maddi duran varlıklar bilançolarında önemli bir yere sahiptir. Ticaret ve hizmet işletmelerinde maddi duran varlıklara çok fazla yatırım yapılmasa bile, mevcut duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemleri, muhasebe akışı ve raporlamada önemli bir yer tutmaktadır. Üretim işletmelerinde ise, önce duran varlıklara yatırım yapılması gerekmekte, daha sonra ise satın alınan duran varlıkların aktifleştirilmesi ve söz konusu varlıklarda oluşacak değer kaybının amortisman aracılığıyla gidere dönüştürülmesi gerekmektedir. Bu işlemler işletmelerin finansal tablolarının gerçek durumu yansıtması açısından oldukça önemlidir. Öte yandan, üretim işletmelerinde amortisman paylarının sadece dönem gideri olarak değil

aynı zamanda üretilen mamullerin maliyetini etkileyen bir maliyet unsuru olduğu da gözardı edilmemelidir (Şen 2011, s.136).

İşletmedeki bir sabit varlıktan yalnızca tek bir muhasebe döneminde yararlanılırsa o maliyet, o dönemin gideri olarak kabul edilir. Birden fazla dönemde yararlanılan bir sabit varlığın maliyeti ise, varlığın söz konusu dönemlerde uğrayacağı tükenmelerin dağıtımıyla orantılı olarak ilgili dönemlere dağıtılır. Maliyetlerin muhasebe dönemlerine dağıtılması bazı varsayımlara dayandırıldığından, bir varlığın maliyetinin belli bir kısmı her muhasebe döneminde amortisman gideri adı altında giderleştirilir. Diğer bir ifadeyle amortismanlar, gerçekte sabit varlıkların gelecekte gelir yaratma ve gelir yaratılmasında yararlı olma yolunda uğrayacağı tükenmelerin dönemler arasındaki dağılımı konusunda yapılmış bazı varsayımlardır (Sönmez 2004, s.93-97).

3.AMORTİSMANLA İLGİLİ TMS - 16 VE VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER

3.1.TMS 16'da Amortismanla İlgili Yer Alan Düzenlemeler

Maddi duran varlıklarda amortisman konusu TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının 43-62. paragraflarında düzenlenmiştir. Ancak amortisman ve maddi olmayan duran varlıklar için itfa konusunda TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gayrimenkuller standartlarında da düzenlemeler mevcuttur. Tüm standartlardaki ortak amaç finansal tablo kullanıcılarının duran varlık yatırımlarını ve bu yatırımlardaki değişimleri izleyebilmelerini sağlayan duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir.

Bir maddi duran varlık kaleminin varlık olarak aktifleştirilebilmesi için; maddi duran varlıkların işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması ve maliyetlerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekir (TMS- 16, md.7).

TMS 16'da duran varlıkların aktifleştirilmesi ile ilgili olarak nelerin maddi duran varlık kalemi olduğu belirtilmemiş bunun yerine muhasebeleştirme ilkelerinin işletmelerin kendilerine özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerektiğini belirtmiştir. Dolayısıyla bir işletmede bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıkları ile ilgili bütün maliyetleri ortaya çıktıkları tarihteki değerleriyle muhasebeleştirmeleri gerekir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlığın ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında ortaya çıkan maliyetler ile sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katılan maliyetleri içerir. Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir. Bunlar kullanıldıkları zaman ilgili yılın gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve malzemeler duran varlık olarak değerlendirilir (Akgün 2009, s.399; Şen 2011, s.137).

Türkiye Muhasebe Standardı 16'ya göre ise amortisman, "bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasıdır. Yararlı ömür ise bir

varlığın işletme tarafından kullanılması gereken süreyi veya ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısını veya benzeri üretim birimini ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır (TMS-16, md.6).

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir durumda olduğu andan itibaren başlar. Standarda göre, bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri maliyetten düşülerek belirlenir. Kalıntı değeri, “işletmenin, varlığın hali hazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olsa idi, bu varlığın elden çıkarılmasından cari olarak elde edeceği tahmin edilen tutardan, tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutar”dır şeklinde tanımlanmaktadır.

Ancak, kalıntı değerinin olmaması veya önemsiz olması durumunda, bu değer dikkate alınması zorunlu değildir. Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifıra eşit olur. Kalıntı değer hesaplamada paranın zaman itibarıyla değerinin de dikkate alınması ve düzenli olarak gözden geçirilmesi gerekir (Örten ve Diğerleri 2008, 209; Unutmaz 2012, s.45).

Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklikler “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar” standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Yararlı ömür “yıl” veya “üretim birimi” bazında belirlenebilmektedir. Duran varlık için aktife girdiği tarihten itibaren amortisman ayrılabilir. Amortisman uygulaması, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma tarihi veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihinin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, üretim miktarına göre amortisman gideri hesaplanıyor ise, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir (Unutmaz 2012, s.46).

Öte yandan bir maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Amortisman yönteminin seçimi ve amortismanına tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır. Buna bağlı olarak, benimsenen yöntemler ve tahmin edilen yararlı ömürler veya amortisman oranlarının kamuya açıklanması finansal tablo kullanıcılarınca işletme yönetimi tarafından belirlenmiş politikaların gözden geçirilmesine ve diğer işletmelerle kıyaslamalar yapılabilmesine olanak tanıyan bilgiler sağlar.

Bir maddi duran varlık kaleminin, her bir parçasının toplam maliyet içerisinde önemli bir yer tutması durumunda her bir parça ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı ayrı amortismanına tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak mümkündür. Aynı şekilde, bir işletme kiraya veren konumda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlığa sahip olursa,

söz konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan ya da olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir tutarların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulabilir (TMS 16, Mad 44).

Bir duran varlık farklı parçaları ile bir bütün olarak alınıyorsa, bütünü oluşturan parçalar farklı kullanım ömürlerine sahip olması ve parçaların bedellerinin ayrıca belirlenebilmesi koşullarıyla, parçalar için farklı oranlarda amortisman ayrılması söz konusu olabilir. Örneğin bir fabrika bina, tesis, araç ve gereçleri ile bir bütün olarak satın alınmış ise her bir kısım ayrı ayrı kayda alınır ve farklı sürelerde amortismanına tabi tutulur (Kaval, 2005, s.327).

Amortisman uygulanacak olan bir maddi duran varlık kalemini oluşturan parçaların ömürleri, ana birimin ömrü kadar uzun olmayabilir. Ana birimin faaliyetlerine devam edebilmesi için bu parçaların, ana birimin hizmet süresi içinde değiştirilmesi gerekebilir. Bu gibi durumlarda ana birimin ömründen daha kısa ömürlü olan parçalar üzerinden farklı oranlar uygulanarak amortisman ayrılır. Örneğin, ısıtmada kullanılan kalorifer kazanının gövdesinin hizmet vereceği süre ile kazanın haznesinde yer alan ızgaranın hizmet süresi arasında büyük fark vardır. Kazan on yıllarca hizmet vermesine karşın ızgara maruz kaldığı yüksek ısı nedeniyle erimekte ve üç ya da dört yılda yenilenmesi gerekmektedir (TMS-16 Mad.58).

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi değildirler. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabidirler. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez. Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır. Bazı durumlarda arsanın kendisinin kısıtlı bir faydalı ömrü olabilir, böyle bir durum söz konusu olduğunda, arsanın kullanımından elde edilecek faydaları yansıtacak bir şekilde amortisman ayrılır (Akın 2012, s.524).

İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutuyorsa, o kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım kalemin tek başına önemli olmayan parçalarının bütününden oluşur (Akdoğan ve Sevilengül 2007, s.321).

Bir işletmede çok sayıda ve aynı cinsten maddi duran varlıklar bulunabilir. Bu durumda bu tür maddi duran varlıkların tek tek ele alınarak amortisman hesaplanması yerine, grubun toplam değeri üzerinden amortisman hesaplanır. Bu duruma örnek olarak kamyon ve kamyonet gibi çok sayıda nakil aracına sahip nakliyat şirketleri verilebilir. Şirkete ait araçların üzerindeki lastikle, bu varlıkların amortisman işlemi her bir lastik için tek tek değil, tüm lastikler için toplu olarak yapılır(TMS-16 Mad.59).

Yine aynı şekilde bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle bir durumda yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olan önemli parçaların amortisman gideri açısından tek bir grup olarak sınıflandırılması mümkün olmaktadır (TMS 16 Mad.45). Örneğin uçağı bir maddi duran varlık olarak düşünürsek, uçağın analizi sonucunda; uçağın farklı parçalarının; örneğin uçağın motorunun, kasasının, koltuğunun vb parçalarının farklı kullanım ömürlerine sahip oldukları ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla uçağın parçaları için beş yılda bir yenileme yapılması yeterli olurken, motorun yenilenmesi için iki yıldan daha fazla bir süreyi aşmaması gerekir (Alfredson ve Diğerleri 2005, s.288). Dolayısıyla bir varlığın farklı parçalarında farklı kullanım ömrünün söz konusu olması halinde; varlık kullanım ömürleri dikkate alınarak gruplandırılır ve amortisman tabi tutulur.

3.1.1.TMS 16'ya Göre Amortisman Yöntemleri

Bir varlığın amortisman tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır. Varlığın beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem değişmiş olan modeli yansıtmak şekilde ve TMS 8 standardına uygun olarak değiştirilir (TMS 16, Madde 61).

Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörlerin dikkate alınması gerekir (Sipahi 2009, s.159):

- Varlığın beklenen kullanımı,
- Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma,
- Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler ya da varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme,
- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Standartta yer alan amortisman yöntemleri;

- Normal (doğrusal) amortisman yöntemi,
- Azalan bakiyeler yöntemi,
- Üretim miktarı yöntemi şeklinde sıralanmıştır.

İşletmeler kendi faaliyet alanlarının özelliklerini göz önünde tutarak amortisman yöntemlerinden herhangi birisini ve kendilerine uygun gördükleri bir başka amortisman yöntemini serbestçe belirleyebilmektedirler. Fakat bu serbestlik, gerek standartların uygulanması gerekse vergi uygulamaları açısından mevcut değildir. Bu nedenle

amortisman ayırmada kullanılacak yöntemler gerek standartlarda gerekse VUK'da belirtilmiş ve bir sınırlamaya tabi tutulmuştur (Doğan, 2004,s.5).

Standartlar seçilen amortisman yöntemi seçiminin ve uygulanmasının dönem sonucuna dolayısıyla da finansal tabloların yıllar itibarıyla karşılaştırılmasına yapacağı etki ile ilgilenmektedir. Başka bir ifade ile standartlar amortisman yöntemlerinin dönemler boyunca tutarlı şekilde kullanılmasını öngörmektedir. Seçilen amortisman yönteminin değiştirilmesini haklı çıkaracak bir neden yoksa, seçilen yöntemin bir dönemden diğerine tutarlı bir şekilde kullanılması beklenmektedir. Değişikliğin yer aldığı muhasebe döneminde değişikliğin etkisi ölçülür ve değişikliğin nedeni ile birlikte açıklanması gerekir (Sönmez 2006, s.53).

3.1.1.1.Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi

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

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

3.1.1.2.Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yöntemde amortisman gideri, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalan tutarlarla hesaplanır ve aşağıdaki formül kullanılarak yıllık amortisman tutarı hesaplanır.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Dönem başındaki defter değeri} \times (\text{Normal amortisman oranı} \times 2)$$

Ancak TMS 16'ya göre kalıntı değerinin dikkate alınması durumunda azalan bakiyeler yönteminde, amortisman tabii değeri, maliyet değerinden kalıntı değeri indirilir ve normal amortisman oranının iki katı ile çarpılmak suretiyle hesaplanır. Kıst amortisman uygulamasında kalan aylar faydalı ömrün bittiği yılı takip eden yılda gider olarak dikkate alınır (Alar,2012, s.136).

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

3.1.1.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Bu yöntemde amortisman gideri, maddi duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanır. Varlık her yıl yaptığı üretim miktarı dikkate alınarak amortismanına tabi tutulur.

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{\text{Maliyet değeri} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Varlığın Tahmini Yararlı Ömrü Boyunca Üreteceği Tahmini Üretim Miktarı}}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Oranı} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

Bu yöntemlerden üretim yöntemi modeli genellikle petrol üretim yatırımlarının ve gaz tesisleri gibi doğal madenleri işleme endüstrilerinde kullanılmaktadır (Bonham 2004, 692).

3.2. Vergi Usul Kanunda Yer Alan Düzenlemeler

Ülkemizde amortisman konusu vergi mevzuatı esas alınarak oluşturulmuştur. Vergi Usul Kanununun (VUK) 269, 298, 313, 314, 315, Mükerrer 315, 317, 320, 320 ve 321 nolu madde hükümleri ile bu kanuna bağlı olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Genel Tebliğler (163, 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 Seri nolu)'inde yapılan açıklamalar çerçevesinde uygulanmaktadır.

Vergi Usul Kanununun (VUK) 313'üncü maddesine göre, bir işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller ile VUK'nun 269'uncu maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerlenin esaslarına göre tespit edilen değerinin VUK hükümlerine göre yok edilmesi amortismanın konusunu oluşturmaktadır.

Yukarıdaki tanımla bağlantılı olarak, bir varlığın amortisman konusu olabilmesi için aşağıdaki koşulları taşıması gerekir. Bu koşullar; iktisadi varlığın işletmenin aktifinde kayıtlı bulunması ve bir yıldan fazla kullanılması, iktisadi varlığın aşınmaya, yıpranmaya veya başka nedenlerle kıymetten düşmeye maruz bulunması, iktisadi varlığın işletmenin envanterinde kayıtlı olması ve peştamallıklar ile işletmede kullanılan alet edevat, mefruşat ve demirbaşın değerinin her yıl yeniden belirlenen kanuni tutarları aşması gerekir*.

VUK'da, amortismanına tabi maddi duran varlıkların genel çerçevesi çizilmiştir. Bu kanunun 313 ve 269. maddelerinde yer verilen amortismanına tabi maddi duran varlıkları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

* 2013 yılı için söz konusu tutar 800 TL'dir.

- Gayrimenkuller
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Alet edevat, mefruşat,
- Demirbaşlar.

VUK'un 314. maddesinde maddi duran varlıklar arasında yer almakla beraber, boş arazi ve arsalar amortisman ayrılmayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak, tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve parklar amortismanına tabi tutulabilmektedir. Bir başka ifade ile arazi ve arsaların üzerinde bir tesisin inşa edilmesi durumunda, arazi ve arsa maliyeti bu tesisin maliyeti ile birlikte amortismanına tabi tutulabilmektedir.

3.2.1. Amortisman Yöntemleri

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

3.2.1.1. Normal Amortisman Yöntemi

01.01.2004 tarihinden itibaren 5024 sayılı yasa ile yapılan değişiklikler ile işletmeler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa etmektedirler. Yani aktife kayıtlı amortismanına tabi iktisadî kıymetlerin faydalı ömürlerini Maliye Bakanlığı tebliğlerle açıklamaktadır.

Bu yöntemde ayrılan amortisman tutarı her yıl aynıdır. Amortisman süresinin sonunda amortisman tutarı, iktisadî kıymetin maliyet bedeline eşit hale gelir (Ataman, 2007, s.212). Bu yöntem, uygulanmasının basit oluşu nedeniyle, yaygın olarak kullanılır. Söz konusu yöntem, eşit tutarda yıllık amortisman veren yöntem olarak da isimlendirilir (Sevilengül, 2009, s.413).

3.2.1.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenler, amortismanına tabi iktisadî değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortismanına tabi tutabilirler. Azalan bakiyeler usulünde amortisman, vergi sistemimize 1963 yılında 205 sayılı Kanunla girmiştir (Akyol, 2006). İşletmelerin yatırım yıllarında fon gereksinimlerinin daha fazla olacağı düşünüldüğünde normal amortisman yöntemine göre ilk yıllarda daha fazla fon yaratarak işletmenin güçlü kılınması amaçlanmıştır. Aynı zamanda ilk yıllarda daha az bir vergi ödenmesini olanaklı kıldığından, bu yöntem vergi erteleme de sağlamaktadır. Ayrıca bu yöntem işletmelerin amortismanına tabi iktisadî kıymetlerini daha sık yenilemelerine de yardımcı olmaktadır.

Bu usulün uygulanmasında;

- Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının düşülmesi suretiyle tespit olunur.
- Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.
- Faydalı ömrün son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir (VUK, Mad.315).

3.2.1.3.Fevkalade Amortisman Yöntemi

İşletmenin karşılaştığı özel durumlarda fevkalade veya olağanüstü bir amortisman uygulaması gerekebilir. Amortismanına tabi olup:

- 1.Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
- 2.Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
- 3.Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır (VUK, Mad.317).

4.AMORTİSMANLA İLGİLİ TMS 16'DA YER ALAN DÜZENLEMELERİN VUK' UNDAKİ DÜZENLEMELERLE KARŞILAŞTIRILMASI

Maddi duran varlıklara ilişkin standartta yer alan düzenlemelerle vergi mevzuatında yer alan düzenlemeler arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların bir kısmı bakış açısı farklılıklarından, bir kısmı standartta yapılan detay düzenlemelerden kaynaklanırken bir kısmı da işletmelere esneklik tanınması ve buna bağlı olarak ortaya çıkan anlayış farklılıklarından kaynaklanmaktadır.

Standart bir varlığın değişik amortisman yöntemleri ile amorti edilebileceğini belirtmiştir. Bu yöntemler; normal yöntem, azalan bakiyeler ve üretim miktarlarını baz alan yöntemlerdir. Uygulanacak yöntem varlığın kendisinden gelecekte elde edilecek ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilir. VUK ise amortisman yöntemi olarak normal amortisman ile azalan bakiyeler yöntemlerini ve istenilen yöntemin seçilebileceğini işaret etmektedir. Yöntem tercihinin sınırlandırılmaması ve vergi avantajı sağlaması nedeni ile azalan bakiyeler yöntemi tercihli yöntem olmaktadır. Bu

nedenle TMS çerçevesinde hazırlanan gelir tablolarındaki amortisman giderlerinin beyannamede sunulan giderlerden daha az olması beklenmektedir (Nuhoğlu 2008, s.103-116).

TMS 16 No'lu standart amortisman miktarlarının hesaplanması konusunda önemli değişiklikler getirmektedir. En köklü değişiklik amortisman tabi iktisadi kıymetin hurda değerinin önemsiz kabul edilecek bir tutar olmaması durumunda maliyet bedelin-den düşülmesi ve bütün maddi duran varlıklar için kullanıma başlandığı aydan başlamak üzere ay ay amortisman ayrılmasıdır(Kıst Amortisman Uygulaması) Amortismanla ilgili olarak TMS 16 ile mevcut vergi mevzuatı arasındaki farklılıkları genel anlamda 5 başlık altında aşağıdaki gibi sayabiliriz (Şen, 2011, s.138-156):

1. Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar
2. Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar
3. Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar
4. Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar
5. Amortisman Yönteminde Farklılıklar

Tablo 1. TMS 16 ile VUK Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
<i>Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar</i>	
a) İşletmede bir yıldan fazla kullanılma.	a) İşletmede bir yıldan veya bir faaliyet döneminden fazla kullanılma.
b) Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunma.	b) Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunma.
c) Aktife kayıtlı olmalı (Envantere dahil olma) ve kullanıma hazır olmalı.	c) Aktife kayıtlı ve kullanıma hazır olmalı,
d) İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı (2013 yılı için 800 TL) aşması.	d) Bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için herhangi bir tutar olarak sınırlandırma yoktur.
e) Satış amaçlı maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.	e) Satış amaçlı maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
f) Parçalara ayırarak ya da sınıflara ayırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.	f) Parçalara ayırarak ya da sınıflara ayırarak amortisman ayırmak mümkündür.

<p>g) Amortisman ayırmak ihtiyaridir. Mükellefler isterlerse amortisman ayırmayabilirler, ancak ayırmadıkları amortismanı sonraki dönemlerde de ayıramazlar.</p>	<p>g) Amortisman ayırmak zorunludur.</p>
<p>Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar</p>	
<p>a) Amortisman konu değer varlığın maliyet bedelidir.</p>	<p>a) Amortisman konu değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.</p>
<p>b) Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.</p>	<p>b) Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.</p>
<p>c) MDV'ın elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete eklenmesi gerektiği için amortisman konu değer her koşulda finansman giderlerini kapsamaktadır.</p>	<p>c) Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için (özellikli varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır.</p>
<p>Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar</p>	
<p>a) VUK'da yapılan değişiklikle "yararlı ömür" amortisman esas süre olmasına rağmen, yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.</p>	<p>a) Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. İktisadi kıymetin yararlı ömrü işletme yönetimi tarafından tahmin edilir. Amortisman oranların seçimi, işletmenin varlığın kullanılmasında elde ettiği faydayı yansıtabilecek şekilde belirlenmelidir. Varlığın kullanım şekli değiştiğinde (vardiya sayısı artığında, kullanım yeri değiştiğinde) amortisman oranları da değiştirilmelidir.</p>
<p>b) Yararlı ömür sadece "yıl" bazında belirlenmektedir.</p>	<p>b) Yararlı ömür "yıl" veya "üretim birimi" bazında belirlenebilmektedir.</p>
<p>c) Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir.</p>	<p>c) Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılmak zorundadır.</p>
<p>d) Azalan Bakiyeler Yönteminde amortisman oranı Normal Amortisman oranının iki (2) katıdır. Ancak bu oran hiçbir zaman %50'yi aşamaz.</p>	<p>d) Azalan Bakiyeler Yönteminde amortisman oranı Normal Amortisman oranının iki (2) katıdır. Oranın uygulanmasında herhangi bir sınırlama yoktur.</p>

<i>Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar</i>	
a) Kıst amortisman uygulaması yalnızca Binek Otomobiller için geçerlidir.	a) Tüm Maddi Duran Varlıklar için kıst amortisman geçerlidir.
b) Amortisman ayrılmaya Binek Otomobilin alındığı aydan başlanılır ve alındığı ay kesri tam sayılır.	b) Amortisman ayrılmaya maddi duran varlık kullanılabilir hale geldiğinde başlanılır ve ay kesri tam sayılır.
c) İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilir.	c) İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı varlığın ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılır.
<i>Amortisman Yönteminde Farklılıklar</i>	
a) Kullanılabilecek yöntemler, Normal Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi (Hızlandırılmış) ve istisnai durumlarda Fevkalade Amortisman Yöntemidir. Üretim Miktarı Yöntemi öngörülmemiştir.	a) Kullanılabilecek yöntemler Normal (doğrusal) Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Yöntemi ve Üretim Miktarı Yöntemi'dir.
b) Bir maddi duran varlık için Normal Amortisman Yöntemi'ne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra Azalan Bakiyeler Yöntemi'ne geçiş yapılamaz. Ancak Azalan Bakiyeler Yöntemi kullanılırken Normal Amortisman Yöntemi'ne dönülebilir.	b) Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yöntemi değiştirilmemeli ve tutarlı olarak uygulanmalıdır. Beklenen tüketim biçimi değişirse amortisman yöntemi de değiştirilebilir.
c) Azalan Bakiyeler Yöntemi'ni Sadece Bilanço Usulüne göre defter tutan mükellefler uygulayabilirler.	c) Tüm işletmeler defterlerini TMS/TFRS'ye göre tutup, finansal tablolarını TMS/TFRS ye göre hazırlamaya başladıklarında standartların ön gördüğü hükümleri uygulayacaklardır

Kaynak: Çiğdem Şen, Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2011,s.154-156.

Hesaplanan amortisman tutarlarının finansal tablolara yansıtılmasında direkt ve endirekt olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır. Direkt yöntemde, hesaplanan amortisman tutarları doğrudan ilgili varlığın değerinden düşülmekte; böylece varlık net değeri ile finansal durum tablosunda (bilanço) yer almaktadır. Bu yöntemde yararlı ömür boyunca biriken amortisman tutarları bilançoda yer almayacaktır. Endirekt yöntemde ise birikmiş amortisman tutarları ayrı bir hesapta izlenmekte ve varlıklar brüt değerleri ile aktifte yer almaktadır (Hatipoğlu 2012, s.199).

VUK, amortismanların finansal tablolara yansıtılmasında işletmeleri direkt veya endirekt yöntemlerden birini kullanma konusunda serbest bırakmıştır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) kapsamında Tek Düzen Hesap Planı'na bakıldığında "Birikmiş Amortismanlar" hesabının olduğu görülmektedir. Bu durum

MSUGT'un amortismanların finansal tablolara yansıtılmasında endirekt yöntemi benimsediğini göstermektedir. Tam Set TMS ve KOBİ TFRS'ye göre amortisman tutarlarının finansal tablolara yansıtılmasında VUK'da olduğu gibi işletmeler serbest bırakılmıştır (Hatipoğlu a.g.m., s.199).

Örnek Uygulama:

Buraya kadar, Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve mevcut vergi mevzuatında maddi duran varlıklarda amortisman uygulaması ile ilgili hükümler aktarılmış farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu bölümde ise sayısal bir uygulama örneği çözülmüş olup, TMS 16 ve vergi mevzuatı açısından farklılıklar ortaya konulmuştur.

Süt üretim işletmesi 2013 yılında süt ürünleri üretiminde kullanmak amacıyla bir adet süt işleme makinesini 100.000TL'ye 04.04.2012 tarihinde satın almış ve 15.05.2012 tarihinden itibaren de kullanmaya başlamıştır. Makinenin taşınması için 16.000TL ve montajı için 10.000.TL gider yapılmıştır. Üretici söz konusu makinenin faydalı ömrünü 5 yıl ve faydalı ömrü boyunca üretim miktarının her yıl için 100.000 litre olmak üzere 5 yılın sonunda 500.000. litre olarak belirlemişlerdir. İşletme genel politikası makinelerde verim düşüklüğü olduğunda makine tamamen hurdaya ayrılmadan elden çıkarılmaktadır. Süt işleme makinesinin işletme için kalıntı (hurda) değeri 6.000.TL olarak belirlenmiştir.

Çözüm:

1- Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi

a)TMS-16'ya Göre Çözüm

Maliyet bedeli=	Taşıma Bedeli + Nakliye bedeli
Maliyet değeri =	100.000+ 16.000+10.000=126.000TL
Yıllık Amortisman Tutarı =	$\frac{\text{MDV Değeri} - \text{Hurda Değeri}}{\text{Faydalı Ömür}}$
Yıllık Amortisman Tutarı =	$\frac{126.000 - 6.000}{5 \text{ yıl}}$
Yıllık Amortisman Tutarı =	24.000 TL

Standart tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman yöntemini öngörmektedir.

Buna göre 2012 yılı amortisman hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Aylık amortisman tutarı} = \frac{24.000}{12} = 2.000 \text{ TL}$$

Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi: 15.05.2012 makinenin kullanılmaya başlandığı ay kesri tam ay sayılarak ay hesaplaması yapılır. Buna göre 5'inci, 6'ncı, 7'inci, 8'inci, 9'uncu, 10'uncu, 11'inci ve 12'inci aylarda makine kullanılmış kabul edilir. Makinenin 2012 yılında kullanıldığı süre: 8 aydır. Buna göre,

$$2012 \text{ Yılı Amortisman Tutarı} = \text{Kıst dönem 8 ay} \times 2.000 = 16.000 \text{ TL'dir.}$$

$$\text{Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak olan} = 2.000 \times 4 = 8.000 \text{ TL}$$

Tablo 2: Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (TMS-16)

Yıllar	Amort. Esas Tutar	Amort. Süresi (yıl)	Amort. Oranı	Amort. Tutarı	Kıst Dönem Amort.	Birikmiş Amort.
2012	120.000	5	0,20		16.000	16.000
2013	120.000	5	0,20	24.000	-	40.000
2014	120.000	5	0,20	24.000	-	64.000
2015	120.000	5	0,20	24.000	-	88.000
2016	120.000	5	0,20	24.000	-	112.000
2017					8.000	120.000

2017 yılı amortisman tutarı 2012 yılından kalan 4 aya isabet eden amortisman tutarıdır. (2.000x 4 = 8.000 TL)

b) Vergi Usul Kanununa göre çözüm

Tablo 3: Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (VUK)

Yıllar	Amort. Esas Tutar	Amort. Süresi (yıl)	Amort. Oranı	Amort. Tutarı	Kıst Dönem Amort.	Birikmiş Amort.
2012	126.000	5	0,20	25.200	-	25.200
2013	126.000	5	0,20	25.200	-	50.400
2014	126.000	5	0,20	25.200	-	75.600
2015	126.000	5	0,20	25.200	-	100.800
2016	126.000	5	0,20	25.200	-	126.000

Tablo 4: Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK 'na göre	TMS-16'ya göre	Fark
	Ayrılan Amortisman Tutarı	Ayrılan Amortisman Tutarı	
2012	25.200	16.000	9.200
2013	25.200	24.000	1.200
2014	25.200	24.000	1.200
2015	25.200	24.000	1.200
2016	25.200	24.000	1.200
2017	-	8.000	-8.000
Toplam	126.000	120.000	6.000

TMS-16 ve vergi mevzuatı hükümlerinin aynı örneğe normal amortisman yöntemi ile yapılan hesaplamalar sonucunda; toplam fark 6.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bunun nedeni TMS-16'ya göre hesaplamalarda kalıntı değeri maliyet değerinden düşülmesi, VUK'da ise kalıntı değeri hesaplamalara dahil edilmemesidir. Bu TMS-16 ile VUK arasındaki temel fark olarak nitelendirilebilir. Bunun dışında 2012 yılında gerçekleşen 9.200 TL'lik fark ve 2017 yılında oluşan 8.000 TL'lik fark, standardın amortisman makinenin kullanılmaya başladığı aydan itibaren başlatması (Kıst Amortisman) ve ilk yılda ayrılmayan amortisman tutarını makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda dikkate almasıdır. Bu farkların içerisinde de kalıntı değerden kaynaklanan fark tutarları bulunmaktadır.

Normal amortisman yönteminde yıllar itibariyle amortisman tutarları eşit olarak dağılır. VUK açısından bu eşitlik tüm yıllarda devam eder. Standart da ise yukarıdaki tablodan da görüldüğü üzere kıst dönem uygulaması bu eşitliği bazı dönemlerde bozmaktadır.

2- Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi

a)TMS-16'ya Göre Çözüm

Yıllık Amortisman Tutarı = Dönem başındaki defter değeri x (Normal amortisman oranı x 2)

Normal Amortisman Oranı = 1 / Yararlı Ömür Süresi

Normal Amortisman Oranı = 1 / 5 yıl = 0,20

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı = 0,20 x 2 = 0,40

Yıllık Amortisman = ((126.000 - 6.000) / 5) x 2 = 48.000 TL

Aylık Amortisman = 48.000 / 12 = 4.000 TL

Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi: 15.05.2012

Makinenin 2011 yılında Kullanıldığı Süre: 8 ay

2012 Yılı Amortisman Tutarı = 4.000 x 8 = 32.000 TL

Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak olan = 4.000 x 4 = 16.000 TL

Tablo 5: Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (TMS-16)

Yıllar	Amort. Esas Tutar	Oran	Yıllık Amort. Tutarı	Aylık Amort. Tutarı	Kıst Dönem	Amort. Tutarı	Birikmiş Amort.
2012	120.000	%40	48.000	4.000	8 ay	32.000	32.000
2013	120.000-48.000 =72.000	%40	28.800	2.400	-	28.800	60.800
2014	120.000-(48.000+28.800) =43.200	%40	17.280	1.440	-	17.280	78.080
2015	120.000-(48.000+28.800 +17.280) = 25.920	%40	10.368	864	-	10.368	88.448
2016	120.000-(48.000+28.800 +17.280+ 10.368)=15.552	Tamamı	15.552	1.296	-	15.552	104.000
2017		%40	48.000	4.000	4 ay	16.000	120.000

b) Vergi Usul Kanununa göre çözüm

Yıllık Amortisman Tutarı = Dönem başındaki defter değeri x (Normal amortisman oranı x 2)

Normal Amortisman Oranı = 1 / Yararlı Ömür Süresi

Normal Amortisman Oranı = 1 / 5 yıl = 0,20

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı = 0,20 x 2 = 0,40

Tablo 6: Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (VUK)

Yıllar	Amort. Esas Tutar	Oran	Amort. Tutarı	Birikmiş Amort.
2012	126.000	%40	50.400	50.400
2013	126.000-50.400 =75.600	%40	30.240	80.640
2014	126.000-(50.400 +30.240)=45.360	%40	18.144	98.784
2015	126.000-(50.400 +30.240+18.144) = 27.216	%40	10.886	109.670
2016	126.000-(50.400 +30.240+18.144+ 10886) =16.330	Tamamı	16.330	104.000

Tablo 7: Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK 'na göre	TMS-16'ya göre	Fark
	Ayrılan Amortisman Tutarı	Ayrılan Amortisman Tutarı	
2012	50.400	32.000	18.400
2013	30.240	28.800	1.440
2014	18.144	17.280	864
2015	10.886	10.368	518
2016	16.330	15.552	778
2017	-	16.000	-16.000
Toplam	126.000	120.000	6.000

Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve Vergi Usul Kanunu amortisman hükümlerinin aynı örneğe, Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi ile yapılan hesaplamalar sonucunda; toplam fark 6.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bunun nedeni standardın hesaplamalarda hurda (kalıntı) değeri maliyet değerinden düşülmesi, VUK'nun ise hurda değerini hesaplamalara hiçbir şekilde dikkate almamasıdır. Diğer bir ifadeyle hurda değerleri maliyet değerinin tespitinde hesaba katılmamaktadır. Bu durum TMS-16 ve VUK arasındaki en önemli fark olarak gösterilebilir. Bunun dışında gerçekleşen farklar standardın amortismanı, makinenin kullanılmaya başladığı aydan itibaren başlatması (Kıst Amortisman) ve ilk yılda ayrılmayan amortisman tutarını makinenin yararlı ömrünün takip eden yıllarda dikkate almasıdır.

3- Üretim Miktarları Yöntemi TMS 16'ya göre çözüm

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

$$\text{Amortisman Oranı} = ((126.000 - 6.000) / 500.000 \text{ Br}) = 0,24 \text{ TL/Br.}$$

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

Tablo 8: Üretim Miktarı Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS-16)

Yıllar	Üretilen Birim Sayısı	Amort. Oranı	Yıllık Amort. Tutarı	Aylık Amort. Tutarı	Kıst Dönem	Ayrılan Amort. Tutarı	Birikmiş Amort.
2012	100.000	0,24	24.000	2.000	8 ay	16.000*	16.000
2013	100.000	0,24	24.000			24.000	40.000
2014	100.000	0,24	24.000			24.000	64.000
2015	100.000	0,24	24.000			24.000	88.000
2016	100.000	0,24	24.000			24.000	112.000
2017				2.000	4 ay	8.000**	8.000
Toplam							120.000

*2012 yılı amortisman tutarı = Kıst dönem 8 ay (2.000 x 8 ay = 16.000 TL)

**2017 yılı amortisman tutarı = 2012 kalan dönem 4 ay (2.000 x 4 ay = 8.000. TL).

Vergi Usul Kanununda Üretim Miktarları Yöntemine göre amortisman hesaplaması öngörülmediğinden burada standart ile VUK karşılaştırması yapılmamıştır.

5.SONUÇ

TMS-16 maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarını açıklamaktadır. Standart ile mevcut vergi mevzuatındaki uygulamalar arasında, amortisman tabii tutarın belirlenmesinde, amortisman süresi ve oranında, amortisman yöntemlerinde, yöntemlerin uygulanmasında farklılıklar bulunmaktadır. Söz konusu farklılıkların en önemlisi, standardın amortisman tabii değerini belirlenmesinde kalıntı değeri dikkate alınması, tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman uygulamasını benimsemesi ve amortisman hesaplamalarında üretim miktarı yöntemini de bir amortisman yöntemi olarak önermesidir.

TMS-16 özellikle bilançolarında önemli ölçüde tarihi maliyetli varlıkları olan işletmelerde öz kaynaklarını daha gerçekçi bir değerle raporlama olanağı sağlamaktadır. Amortisman uygulamaları sonucunda işletmeler tercih etmiş oldukları yöntemlere göre, daha fazla veya daha az dönem gideri yazabilirler, üretilen mamulün maliyetini düşürebilirler veya arttırabilirler, ödeyecekleri vergi tutarını öteleyebilirler. Bunları yaparken temel alacakları kriter ise, işletme açısından en uygun olan yöntemin belirlenerek uygulanmasıdır. Bu nedenle muhasebe uygulayıcısının amortisman konusunu tüm yönleriyle bilmesi gerekmektedir.

Standartlar ile vergi mevzuatı arasındaki farklılıkların uygulamada bir takım sıkıntılar ortaya çıkaracağı açıktır. Vergi mevzuatındaki düzenlemelerin muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmesine yönelik yapılacak düzenlemeler hem muhasebe uygulayıcılarına hem de finansal tablo kullanıcılarına kolaylıklar sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Akbulut, A. 2012. Karşılaştırmalı TMS/IFRS - Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. 2007. TMS ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12. Baskı, Gazi Kitabevi.
- Akgün, M. 2009. TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 3.Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Akyol, M. E. 2006, “Yeniden Ön Plana Çıkan İki Müessese: Yenileme Fonu ile Azalan bakiyeler Usulünde Amortisman”, Diyalog Dergisi, Temmuz,. Erişim Tarihi: 13.06.2012.
- Alar,S. 2012. “TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma Yöntemleri Ve Vergi Mevzuatına Uyum”, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2012.133-141.
- Alfredson, K., LEO, K. ; PICKER, R., Pacter, P. ve Radford, J. 2005. Applying International Accounting Standards, Ernst & Young, John Wiley & Sons Australia Ltd.
- Ataman, Ü. 2007, Genel Muhasebe, 7. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Hatipoğlu, A.G. 2004. 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, S,12, Nisan, 2004: 1-14.
- Bonham, M. Crisp, R. Curtis, M. Davies, M. Dekker: Denton, T. Moore, R. Overend, R. Richards, H. Rogerson & T. Williams, M. 2009. International GAAP 2009: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards. Chichester, West Sussex: John Wiley and Sons Ltd.
- Doğan, Z. 2005.“Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi,” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl.4, S,12, s.3
- Kaval, H. 2005. UFRS Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2.Baskı.
- Köse, Y. ve Özkan, İ. 2011, “Türkiye Muhasebe Standartlarının maddi Duran varlıkların Belirlenmesi ve Sunuluşuna Getirdiği Yenilikler”, World of IFRS, S, 4, s.1-12.

- Nuhoğlu, İ. ve Parlak, D. 2004. “Türkiye’de Üretim sektöründe Gelir Tablosu Sunum Farklılıkları: UFRS ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi Karşılaştırmalı Analiz”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C 10 S.4. s103116.
- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. 2008. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Sevilengül, O. 2009. Genel Muhasebe, 15. Baskı, Ankara: Gazi, Kitabevi.
- Sipahi, B. 2009. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda değer düşüklüğü Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, 2. Baskı, İstanbul: İSMMMO.
- Sönmez, F. 2004. ‘8 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan-Maddi Duran Varlıklar (UMS-16 İle Karşılaştırmalı Olarak)’, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak, 79-100.
- Şen, Ç. 2011. “ Türkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, S,106, s.133-159.
- Unutmaz, B. 2012. TMS 16 Maddi Duran varlıklar Standardı ve VUK Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması, Vergi Sorunları Dergisi, S,290, Yıl 35.
- Yükçü, S. ve İçerli, Y. 2007. “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, Mali Çözüm Dergisi, S,82, s.15-27.

Türk Ticaret Kanunu

Vergi Usul Kanunu