

AMORTİSMAN UYGULAMALARINA YASAL DÜZENLEMELERLE GETİRİLEN YENİLİKLER

Dr.Nurgül REÇBER¹

¹ M.Ü.,İİBF, İşletme Bölümü, Araştırma Görevlisi

ABSTRACT: Two important changes have been made relating to depreciation following the latest legislation. One of them concerns a change to the commencement date of depreciation as it applies to automobiles. The other change concerns a decrease in the percentage rate of depreciation. More specifically, the depreciation rate has been reduced from 25 % to 20 % for straight-line depreciation methods and from 50 % to 40 % for accelerated depreciation methods.

I-GİRİŞ

Çağdaş bir vergi sisteminin en önemli özelliği ekonomiye yön verebilmesi ve adil olmasıdır. Gelişmekte olan ekonomiler hızlı bir değişim ve yeniden yapılanma içinde bulduklarından, vergi sistemlerinin bu değişimlere paralel olarak yeniden düzenlenip ekonomiye uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Vergi yasalarının ekonomik gelişmeye paralel olarak düzenlenmemesi halinde, vergi sistemi etkinliğini yitirmekte ve adil olmaktan uzaklaşmaktadır. Söz konusu sistemin ekonomik ve sosyal hayatın gereklerine uygun olması, ekonomik kalkınmanın da itici gücünü oluşturmaktadır.

Vergi sistemindeki aksaklıkların giderilmesi, sistem bütünlüğü içinde uyumun sağlanması ve öngörülen hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla vergi usul yasasında önemli değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu Yasa'daki düzenlemelerle yürütülen amortisman uygulamaları da önemli değişikliklere uğramış olup, bu değişiklikler aşağıda incelenmeye çalışılacaktır.

II.AMORTİSMAN UYGULAMALARINA SÜRE VE BİNEK OTOMOBİLLER ACISINDAN GETİRİLEN YENİLİKLER

II.1.Amorsitman Uygulamalarına Süre Açısından Getirilen Değişiklikler

Amortisman vergi hukuku, işletme ekonomisi ve muhasebe açısından farklı boyutlarda ele alınmaktadır[1]. Bununla birlikte, amortisman duran varlıkların kullanılacağı zaman süreci içinde değerlerinin bölümlere ayrılması, değerlerinin saptanması, değer kayıplarının maloluşa yansıtılması ve kaynak yaratarak duran varlıkların yenilenmesine olanak sağlamak üzere

değerlerinin azaltılması ve sona erdirilmesi olarak tanımlanabilir[2].

Amortisman uygulaması sırasında üzerinde önemle durulan konulardan biri de amortismanın yıllık oluşu ilkesidir. Bununla ilgili olarak Vergi Usul Yasası'nın 320. maddesinde aktifleştirilen ve amortisman tabi sabit varlıklar için aktifleştirildikleri tarihe bakılmaksızın yıllık amortisman ayrılması öngörülmüştür.

Buna göre, amortisman tabi iktisadi varlığın, aktife yılın hangi ayında girdiğinin önemi yoktur. Başka bir deyişle, varlığın yılın ilk ayında ya da son ayında aktife girmesi, ayrılacak amortismanın yılın tamamına yönelik olmasına engel olmamaktadır[3].

Ancak, söz konusu uygulama, 24.6.1994 tarih ve 4008 sayılı Yasa'nın [4] 12.maddesi ile değiştirilmiştir. Bu yeni yasa ile Vergi Usul Yasası'nın 320. maddesine bir fıkra eklenerek varlıkların aktife girdiği ilk hesap döneminde, dönemin bitimine kaç ay kalmış ise bu hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacağı, amortisman ayrılmayan süreye isabet eden kalan değerın itfa süresinin son yılında tamamen yok edileceği hükmü bağlanmıştır.

Bu yeni yasa ile başlangıcı sınırlı amortisman uygulaması gündeme gelmiş olmaktadır.

Söz konusu yasanın 6.7. 1994 tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Bu hüküm gereğince 1.1.1994-5.7.1994 tarihleri arasında aktifleştirilen amortisman tabi varlıklar için yıllık amortisman; 6.7.1994-31.12.1994 tarihleri arasında aktifleştirilen varlıklar için ise başlangıcı sınırlı amortisman uygulanmıştır[5].

4008 Sayılı Yasa'nın gerekçesinde[6], işletmelerin hesap dönemi içinde satın aldıkları varlıklar için o dönemde tam olarak yıllık amortisman ayırmalarının önlenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir. Böylece, alınan varlığın işletmede kullanılmayan süresi için amortisman ayrılmaması ilkesinin benimsendiği anlaşılmaktadır. Varlığın kullanılmadığı, başka bir

deyişle yıpranmanın söz konusu olmadığı dönem için amortisman ayırımının önlenmesinin yerinde bir karar olduğu düşünülebilir.

Bununla birlikte, 4008 sayılı Yasa'da tüm iktisadi varlıklar için öngörülen başlangıcı sınırlı amortisman uygulaması, çıkarılan yeni bir yasa ile sınırlandırılarak, uygulamanın yalnızca binek otomobiller için geçerli olacağı belirtilmiştir. Konuya aşağıda ayrıntılı olarak değinilmeye çalışılacaktır.

II.2. Amortisman Uygulamalarına Binek Otomobiller Açısından Getirilen Değişiklikler

4008 Sayılı Yasa ile değiştirilen Vergi Usul Yasası'nın 320. maddesi, 25.5.1995 tarih ve 4108[7] Sayılı Yasa ile tekrar değişikliğe uğramıştır. Buna göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların, bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacağı, amortisman ayrılmayan süreye isabet eden kalan değer in itfa süresinin son yılında tamamen yok edileceği hükmü getirilmiştir.

241 Sayılı Vergi Usul Yasası Genel Tebliğinde[8] de, başlangıcı sınırlı amortisman uygulamasının yalnızca işletmelerin aktifine kayıtlı binek otomobillere ait olduğu, bunların dışında kalan amortisman tabi diğer varlıklar için aktife alındıkları yılda tam amortisman ayrılacağı belirtilmiştir.

Tebliğ'de ayrıca, binek otomobiller için işletmenin aktifine alındıkları yılda tam amortisman ayrılabilmesinin iki koşula bağlı olduğu açıklanmıştır. Bunlardan birincisi işletmenin faaliyet konuları arasında binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi, ikincisi ise binek otomobillerin esas itibariyle bu amaca ayrılmış olmasıdır.

Anlaşılabacağı üzere, 4108 Sayılı Yasa ile, binek otomobiller dışında kalan iktisadi varlıklar ile yukarıda belirtilen koşulları kapsayan binek otomobiller için 4008 Sayılı Yasadan önceki tam amortisman uygulamasına geri dönülmüştür.

Bu dönüşün işletmelere ekonomik rahatlık sağlamak amacıyla yapıldığı söylenebilir. 5 Nisan Ekonomik Kararlarından sonraki enflasyonist ortamda varlıklarını sürdürmeye çalışan işletmelerin, 4008 sayılı Yasa'nın hem bütün iktisadi varlıklar için başlangıçta amortisman ayırma sürelerini sınırlaması hem de amortisman oranlarını indirmesi nedeniyle oldukça zor

durumda kaldıkları söylenebilir. Böylelikle, 4008 sayılı Yasa'nın 5 Nisan Ekonomik Kararlarından sonra ortaya çıkan ekonomik tabloya uymadığı ve işletmeleri yeni zorluklarla karşı karşıya bıraktığı anlaşılarak, 4108 Sayılı yasa ile geri adım atılıp konuya esneklik getirildiği düşünülebilir.

III-AMORTİSMAN UYGULAMALARINA ORAN OLARAK GETİRİLEN YENİLİKLER

III.1. Normal Amortisman Yönteminde Uygulanan Oranlarda Yapılan Değişiklikler

Amortisman hesaplama yöntemleri duran varlık maliyetinin tahmini kullanım süresine nasıl dağıtılacağını gösteren yöntemlerdir[9]. Bunlar arasında yaygın olanı normal amortisman yöntemi ile azalan tutarlar yöntemidir.

Vergi Usul Yasası'nın normal amortisman başlığını taşıyan 315. maddesinde sabit varlıklar için % 25 oranından fazla olmamak koşuluyla serbestçe saptanan oran üzerinden amortisman ayırımı yapılabileceği belirtilmişti. Bu uygulama dört yılda eşit oranlarda amortisman ayrılması anlamına gelmekteydi.

Söz konusu yasadaki normal amortisman oranı 4008 Sayılı Yasa ile % 25'den % 20'ye indirilmiştir. 234 Sayılı Vergi Usul Tebliğinde[10] de böylelikle, 4 yıllık amortisman süresinin 5 yıla çıkarıldığı belirtilmiştir.

4008 Sayılı Yasa'nın gerekçesinde[6] amortisman oranlarının indirilmesiyle uygulamada sıkça karşılaşılan aşırılıkların önlenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir. Söz konusu aşırılıkla ne anlatılmak istendiği açık olmadığından bu konuda yorum yapmak güçleşmektedir.

Normal amortisman yöntemindeki yeni oran dikkate alınarak, binek otomobiller için söz konusu olan başlangıcı sınırlı amortisman uygulaması, aşağıda bir örnek yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

Örnek:

X Anonim Şirketi 13.8.1995 tarihinde 750.000.000 TL tutarında bir binek otomobil almış ve işletme aktifine kaydetmiş bulunmaktadır. Söz konusu binek otomobil için başlangıcı sınırlı amortisman ayrılacak ve amortisman oranı normal amortisman yöntemine göre % 20 olacaktır.

Tarih	Amortisman Uygulanacak Tutar (TL)	Amortisman Oranı	Sınırlı Sürede Uygulanan Amortisman Tutarı (TL)	Başlangıcı Sınırlı Amortisman Uygulaması Nedeniyle Kalan Tutar (TL)	Amortisman Tutarı (TL)
13.8.1995	750.000.000	%20	62.500.000	-	62.500.000
13.8.1996	750.000.000	%20	-	-	150.000.000
13.8.1997	750.000.000	%20	-	-	150.000.000
13.8.1998	750.000.000	%20	-	-	150.000.000
13.8.1999	750.000.000	%20	-	87.500.000	237.500.000
Toplam					750.000.000

Not: Konuyu anlatabilmek açısından yukarıdaki örnekte yeniden değerlendirme dikkate alınmamıştır.

Tabloda yer alan tutarlar aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

-Yıllık amortisman tutarı:

$$750.000.000 \text{ TL.} \times \% 20 = 150.000.000 \text{ TL.}$$

-1995 yılında başlangıcı sınırlı amortisman tutarı:

$$150.000.000 \text{ TL.} \times 5/12 = 62.500.000 \text{ TL.}$$

-1995 yılında ayrılamayan amortisman tutar:

$$150.000.000 \text{ TL.} - 62.500.000 \text{ TL.} = 87.500.000 \text{ TL.}$$

-1999 Yılında ayrılacak amortisman tutarı:

$$150.000.000 \text{ TL.} + 87.500.000 \text{ TL.} = 237.500.000 \text{ TL.}$$

Tablodan da görüleceği üzere başlangıcı sınırlı amortisman uygulaması nedeniyle, ilk yılda yıllık amortisman tutarı olan 150.000.000 TL. yerine, 62.500.000 TL.'lık amortisman ayrılmış ve kalan 87.500.000 TL. son yıla ait amortisman tutarına eklenmiştir.

Yukarıdaki örnekte başlangıcı sınırlı amortisman uygulanmamış olsaydı, her yıl eşit tutarlarda (150.000.000 TL) amortisman ayrılarak işlem tamamlanacaktı. Ancak söz konusu uygulama nedeniyle, ilk yılda düşük son yılda da yüksek tutarda amortisman ayrılmıştır. Amortisman süresi uzatılmadan ilk yılda eksik ayrılan amortisman tutarının son yılın amortisman

tutarına eklenmesi işletmeler açısından bazı sorunlar doğurabilir.[11] Örneğin bu durumun, amortismanın üretim maliyetine yıllara göre farklı tutarlarda girmesine neden olarak, maliyetin yıllara göre dağılımında dengesizlik yaratabileceği ve işletmeyi zor durumda bırakabileceği öne sürülebilir.

III.2. Azalan Tutarlar Yönteminde Uygulanan Oranlarda Yapılan Değişiklikler

Vergi Usul Yasası'nda dileyen kuruluşların azalan tutarlar yöntemi ile amortisman ayırabilecekleri belirtilmiştir. Buna göre, üzerinden amortisman hesaplanacak değerler daha önce ayrılmış olan amortismanlar toplamından çıkarılmasıyla hesaplanacağı ve uygulanacak amortisman oranının % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olacağı karara bağlanmıştır. Ancak söz konusu oran 4008 Sayılı Yasa ile % 50'den % 40'a indirilmiştir.

4008 Sayılı Yasa'nın gerekçesinde[6], orandaki indirimin azalan tutarlar yönteminde amortisman ayrılmasının kötüye kullanımının önlenmesi amacıyla yapıldığı belirtilmiştir. Söz konusu gerekçede kötüye kullanımın ne denilmek istenildiği yeterince açık ve anlaşılır değildir.

Azalan tutarlar yöntemi ile binek otomobiller için başlangıcı sınırlı amortisman uygulamasında iki görüş ortaya çıkmaktadır.

İlk görüş, Vergi Usul Yasası'nda azalan tutarlar yöntemi ile ilgili amortisman maddesinin düzenlendiği mükerrer 315. maddeye dayanmaktadır. Söz konusu

maddede "Her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur" hükmü yer almaktadır. Buna göre, ilk yılı izleyen yıllarda üzerinden amortisman ayrılacak tutar saptanırken, ilk yıl fiilen ayrılan ve sınırlı süreye isabet eden amortisman tutarının varlık değerinden düşülmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, başlangıcı sınırlı amortisman uygulaması nedeniyle, ilk yıl yıllık amortismanın fiilen ayrılamayan tutarı ilk yılı izleyen yıllarda üzerinden amortisman ayrılacak tutarın saptanmasında dikkate alınmayacaktır[12].

İkinci görüş, 4108 Sayılı Yasa ile değiştirilen Vergi Usul Yasası'nın 320. maddesine dayanmaktadır. Yasa'da "... Amortisman ayrılamayan süreye isabet eden bakiye değer itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir" hükmü bulunmaktadır. Buna göre, sınırlı amortisman nedeniyle fiilen ayrılamayan amortisman tutarının da ilk yılda varlık değerinden düşülerek kalan

değer üzerinden amortisman ayrılmasına devam edilmesi ve ayrıca söz konusu tutarın, amortisman süresinin son yılında ayrılacak amortisman tutarına eklenmesi gerekecektir[13].

Binek otomobillerde azalan tutarlar yöntemiyle amortisman ayrılmasında ortaya çıkan bu görüşler, aşağıda bir örnek yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır. Görüşleri karşılaştırmak amacıyla aynı örnek her iki görüş için ayrı ayrı çözülmüştür.

Örnek :

X Anonim Şirketi tarafından 24.8.1995 tarihinde, 300.000.000 TL. değerinde binek otomobil satın alınarak aktife kaydedilmiştir. Kuruluş, söz konusu varlık için % 40 oranında azalan tutarlar yöntemiyle amortisman ayıracaktır.

I. ÇÖZÜM

Tarih	Amortisman Uygulanacak Tutar (TL)	Amortisman Oranı	Sınırlı Sürede Uygulanan Amortisman Tutarı (TL)	Başlangıcı Sınırlı Amortisman Uygulaması Nedeniyle Kalan Tutar (TL)	Amortisman Tutarı (TL)
24.8.1995	300.000.000	%40	50.000.000	70.000.000	50.000.000
24.8.1996	250.000.000	%40	-	-	100.000.000
24.8.1997	150.000.000	%40	-	-	60.000.000
24.9.1998	90.000.000	%40	-	-	36.000.000
24.9.1999	54.000.000	%100	-	-	54.000.000
Toplam					300.000.000

II. ÇÖZÜM

Tarih	Amortisman Uygulanacak Tutar (TL)	Amortisman Oranı	Sınırlı Sürede Uygulanan Amortisman Tutarı (TL)	Başlangıcı Sınırlı Amortisman Uygulaması Nedeniyle Kalan Tutar (TL)	Amortisman Tutarı (TL)
24.8.1995	300.000.000	%40	50.000.000	70.000.000	50.000.000
24.8.1996	180.000.000	%40	-	-	72.000.000
24.8.1997	108.000.000	%40	-	-	43.200.000
24.8.1998	64.800.000	%40	-	-	25.920.000
24.8.1999	38.880.000	%100	-	-	108.880.000
Toplam					300.000.000

İlk çözümde, başlangıcı sınırlı amortisman uygulaması nedeniyle ilk yılda ortaya çıkan 70 milyon TL, ikinci yılda amortisman hesaplanırken varlığın değerinden düşülmemiştir. Bunun nedeni, söz konusu tutarın fiilen ayrılmış olan bir amortisman tutarı olmayışıdır. Böylece Vergi Usul Yasası'nın mükerrer 315. maddesine göre "... evvelce ayrılmış olan amortisman..." niteliğinde bulunan 50 milyon TL. varlık değerinden düşülerek hesaplama yapılmıştır. Kalan 70 milyon TL. 2. yıldan itibaren zaman içinde itfa edilmeye başlanmıştır.

İkinci çözümde, ilk yıl tam ayrılması gereken amortisman tutarının tümünün, yukarıdaki örnekte 120 milyon TL.'sının (50+70), varlığın değerinden düşülmesinden sonra kalan değer üzerinden amortisman ayrılmasına devam edilmiştir. İlk yıl ayrılamayan amortisman tutarı olan 70 milyon TL. itfa süresinin son yılına ait amortisman tutarına (38.880.000 TL.) eklenmiştir.

Yukarıdaki tablolar karşılaştırıldığında 1.çözümde göre ilk yıllarda daha fazla son yılda ise daha düşük

IV. SONUÇ

Ülkede ekonomik gelişmeye vergi yolu ile hizmet etmek açısından ele alınacak en etkili araçlardan biri de amortismanlardır. Bu nedenle yasada yer alan amortismanla ilgili hükümlerin çağdaş yaşama uyum sağlaması için zaman zaman değiştirilmesi gerekli olmaktadır. Yapılan son değişiklikler iki ana grupta toplanabilir. Bunlardan ilki, binek otomobiller için getirilen başlangıcı sınırlı amortisman uygulamasıdır. Bu yeni uygulama ile işletmede yılın son günlerinde aktive alınarak kullanılmaya başlanmış binek otomobilin bütün yıl kullanılmış gibi değerlendirilerek tam yıl amortisman ayrılması önlenmiştir. Söz konusu uygulamanın, devletin vergi politikası açısından yerinde bir karar olduğu söylenebilir. Binek otomobiller için azalan tutarlar yöntemiyle başlangıcı sınırlı amortisman ayrılması sırasında, Vergi Usul Yasası'nın mükerrer 315. maddesi dikkate alınarak işlem yapılmasının, yasanın daha çok benimsediği bir uygulama olduğu düşünülmektedir.

Yapılan değişikliklerden ikincisi amortisman oranlarında ortaya çıkmaktadır. Buna göre normal usulde amortisman için % 20, azalan tutarlar yönteminde ise % 40 oranından fazla olmamak üzere amortisman ayrılacaktır.

Bu gelişmelerin yanısıra hızla ilerleyen teknoloji ve giderek sayısı artan işkonuları nedeniyle, diğer ülkelerin bir çoğunda olduğu gibi amortismanlarda havuz sistemi uygulamasına geçilebilir. Bu sisteme göre

tutarda amortisman ayrıldığı, 2.çözümde ise tersi durumun söz konusu olduğu görülmektedir. 1. Çözüm dikkate alınarak amortisman ayrılmasının azalan tutarlar yöntemiyle amortisman ayırma yönteminin mantığına daha uygun olduğu düşünülebilir. Bilindiği üzere, azalan tutarlar yöntemiyle amortisman ayırmanın amacı, ilk yıllarda yüksek tutarda amortisman ayırarak işletmeleri enflasyonun kötü etkilerinden korumaktır.

İkinci çözüm uygulandığında, Vergi Usul Yasası'nın 320. maddesindeki, amortisman ayrılmayan süreye isabet eden kalan değer in itfa süresinin son yılında tamamen yok edileceği hükmünün azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman ayrılmasında bir bağlayıcılığı olmadığı düşünülebilir. Çünkü Vergi Usul Yasası'nın mükerrer 315. maddesinde yer alan "... sürenin son yılına devreden bakiye değer o yıl tamamen yok edilir" hükmü gereğince, her durumda, kalan değer izleyen yıllarda yok edilecektir. Bu nedenle söz konusu 320. maddedeki hükmün normal yöntemde başlangıcı sınırlı amortisman uygulaması için gerekli olan bir hüküm olduğu ileri sürülebilir[12].

varlıklar, uygulanacak amortisman yöntemi ve oranlarına, gerekirse de varlık türüne inilerek ayrı ayrı belirlenmektedir. Başka bir inceleme konusu yapılabilecek söz konusu yöntemin, ülke koşulları dikkate alınarak geliştirilmesi uygun olabilecektir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1]- Özel, Salih, Yaklaşım Dergisi, Ekim, 1994.
- [2]- Güvemli, Oktay, Amortisman ve Uygulamaları, Vergi Hukuku Muhasebe ve Finansman Açısından, İstanbul, 1989, s.6.
- [3]- Acar, Birol, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül, 1994.
- [4]- 6.7.1994 Tarih ve 21982 Sayılı Resmi Gazete
- [5]- Topuz, Adnan, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim, 1995.
- [6]- 1.12.1993 Tarih, 659 Sayılı T.B.M.M'nin Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Sayı: 1/641, s.5
- [7]- 2.6.1995 Tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete
- [8]- 12.7.1995 Tarih ve 22341 Sayılı Resmi Gazete
- [9]- Karcioğlu, Reşat, Muhasebe Dergisi, Sayı:35, 1993.
- [10]- 7.12.1994 Tarih ve 22134 Sayılı Resmi Gazete.
- [11]- Doyrangöl, Nuran, C. Yaklaşım Dergisi, Ocak 1995.
- [12]- Küçüktop, Sema-Muzaffer Vergi Dünyası Dergisi, Haziran, 1995.
- [13]- Demirtaş, İbrahim, Alpay, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak, 1995.

