

VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE AMORTİSMAN KONUSUNUN İNCELENMESİ VE ÖRNEK UYGULAMALAR¹

Doç. Dr. Hasan ABDİOĞLU*
Yrd. Doç. Dr. Sedat YUMUŞAK**
Esma UYAR***

ÖZ

Bu çalışmanın amacı amortisman konusunda Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki benzer ve farklı yönleri ortaya koymaktır. Çalışmada Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlık kalemleri için incelemeler yapılmıştır. Her iki düzenleme arasında amortisman uygulamalarında farklılıklar saptanmıştır. Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları düzenlemeleri arasında amortisman uygulamasında ortaya çıkan temel farklılık nedeninin her iki düzenlemenin, düzenleme amacının farklı olmasından kaynaklandığı tespiti yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Amortisman, Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu.

JEL Sınıflandırması: M10, M40, M41.

THE SUBJECT OF DEPRECIATION IN ACCORDING TO THE TAX PROCEDURE LAW AND TURKEY ACCOUNTING STANDARDS AND SAMPLE APPLICATIONS

ABSTRACT

The aim of this study to reveal similar and different aspects between Turkey Accounting Standards and the Tax Procedure Law about depreciation. Tangible assets, intangible assets and items for assets subject to depletion have been studied in the study according to the Tax Procedure Law and Turkey Accounting Standards. Differences were observed between both regulations in depreciation application. Between regulations of Tax Procedure Law and Turkey Accounting Standards, the reason of the fundamental differences that arise in the application of depreciation, has been identified as due to the fact different of both regulations of regulatory purposes.

Key Words: Amortization, Turkish Accounting Standards, Tax Procedural Law.

JEL Classification: M10, M40, M41.

¹ Bu çalışma Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'nce kabul edilen "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

* Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, abdioglu@balikesir.edu.tr

** Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, sedat@balikesir.edu.tr

*** Balıkesir Üniversitesi, S.B.E., Yüksek Lisans Öğrencisi, esmauyar45@hotmail.com

1. GİRİŞ

Muhasebe, işletmelerin mali durumlarını ifade eden bir dildir. İşletmelerin uzun ömürlü olabilmesi, çalışanları, yöneticileri ve müşteriler için güvenilir ve doğru bilgiyi sağlayacak güçlü bir muhasebe düzenine sahip olmasıyla çok yakından ilişkilidir. Buda ancak işletmenin doğru ve gerçek durumunu ortaya koyacak hukuksal düzenlemeler ile mümkün olmaktadır. Türkiye’de yıllarca muhasebeye vergi mevzuatı yön vermiş ve işletmelerin mali durumları vergi yasaları esas alınarak ortaya koyulmuştur. Bugün ise küresel ölçekte tüm işletmelerin aynı esasta bir muhasebe düzenine sahip olması ve işletmenin mali durumunun vergi kaygısından uzak doğru ve gerçek bir şekilde ortaya koyulması amacıyla standartlar geliştirilmiştir. Dünyada olduğu gibi ülkemizde de muhasebe alanında ortak muhasebe standartlarının kullanımı ile ilgili çalışmalar yapılmıştır. Muhasebe standartları işletmelerin mali tablolarının güvenilir olması, işlemlerinde doğru verileri yansıtması, işletme için ileriye dönük planlar yaparken işletme sahiplerinin nasıl davranması gerektiği konusunda yardımcı olmaktadır. Böylelikle işletmelerin dili olan muhasebe sadece vergiye dönük raporlama değil ve aynı zamanda işletmelerin gerçek ticari durumlarını ortaya koyacak bilgi sunumunu gerçekleştirebilecektir.

Bu çalışmanın amacı; amortisman tabii varlıklarda Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre benzer ve farklı yanları teorik açıklamalar ve örnek uygulamalar ile ortaya koymaktır. Bu amaçla çalışmanın devam eden ikinci bölümünde muhasebede standartlaşma çabaları ile ilgili Dünyada ve Türkiye’de yapılan çalışmalardan bahsedilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabii varlıklarda amortisman uygulamaları açıklanarak her iki düzenleme farklılıklarını esas alan örnek uygulamalara yer verilmiştir. Çalışma sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.

2. MUHASEBEDE STANDARTLAŞMA ÇABALARI İLE İLGİLİ BİLGİLER

Muhasebe, işletmelerde meydana gelen ve para ile ifade edilebilen olayların sistemli bir şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenerek raporlar halinde sunulması ve işletme ile ilgili bilgilerin analiz ve yorumlanması şeklinde tanımlanmaktadır (Çabuk, 2009: 3). Standart kavramı uyulması gerekli kurallar birimi ya da birliği anlamında terim olarak tanımlanmaktadır (Yazıcı, 2003: 34). Muhasebede standart, muhasebe mesleğini yönlendirenlerce hesapların hazırlanması, kaydedilmesi ve düzenlenmesi için seçilmiş ve yerleştirilmiş bir yöntem veya yaklaşımdır (Tokay, 1987: 58). Muhasebe standartları işletmelere, mali kaynaklarını idare edebilme becerisine, yani finansal performansını çeşitli dönemler itibariyle aynı ölçekte karşılaştırılabilir bir şekilde izleyebilme, ileriye doğru vizyon ve misyonlarına uygun olarak planlama yapabilme ve bu planlar ile fiili durumu karşılaştırabilme imkanı elde etmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca işletmenin finansal performansının doğru analiz edilmesi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulmasına, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine de yardımcı olmaktadır. Böylece işletmelere, birbirleri ile mali durumlarını

karşılaştırma imkanını vermekte, ayrıca işletmelerin iç ve dış denetimine yardımcı olmaktadır (Şensoy, 2008: 9).

Günümüzün küreselleşen dünyası, işletmelerin birleşme, dışa açılma, uluslararası düzeyde karşılaştırılabilme ve finansal kaynak ihtiyaçlarını uluslararası yatırımcılardan karşılamak istemeleri sonucunu doğurmuş, dolayısıyla işletmeler arasında yeterli ve güvenilir finansal bilgi akışının önemi bir kat daha artmıştır. Ancak her ülkedeki farklı yasal düzenlemeler ve farklı muhasebe ilke ve uygulamaları uluslararası düzeyde finansal tabloların hazırlanmasını zorunlu kılmış; tüm bunlar muhasebe ve denetim uygulamalarının uluslararası kabul görmüş belirli standartlara dayanılarak hazırlanmasını gerektirmiştir (Usta, 2007: 15). Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacın nedenlerini aşağıdaki gibi belirtebiliriz (Şensoy, 2008: 8; Usta, 2007: 16).

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak,
- Çok uluslu işletmelerin karşılaştıkları farklı muhasebe standartlarından kaynaklanan sorunların giderilmek ve ticari ilişkilerin sorunlarını, muhasebe uygulamaları aracılığıyla elde etmek,

Türkiye’de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. Bu kuruluşlardan en önemlileri şunlardır; İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, Türkiye Bankalar Birliği, Sermaye Piyasası Kurulu, Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu, Sigorta Murakabe Kurulu, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Kamu Gözetim Kurumu’dur (Usta, 2007: 20). Kamu Gözetim Kurumu bugün itibarıyla Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının oluşturulması ve yayınlanmasından sorumlu kuruluştur. Bu sorumluluk Türk Ticaret Kanununun 88. maddesinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu “.....gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır....., Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır.” hükmü ile düzenlenmiştir.

3. VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE AMORTİSMAN KONUSUNUN İNCELENMESİ VE ÖRNEK UYGULAMALAR

Amortisman tabi varlıklar; maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklardan oluşmaktadır. Aşağıda her bir amortisman tabi varlık grubu için VUK ve TMS hükümleri çerçevesinde açıklamalarda bulunularak örnek uygulamalara yer verilmiştir.

3.1. Maddi Duran Varlıkların VUK ve TMS'ye Göre İncelenmesi

İşletmelerin amaçlarını gerçekleştirmek için faaliyetlerinde sürekli kullandıkları fiziki varlıklara maddi duran varlık denir. Bu tanıma göre, işletmelerin sahip olduğu gayrimenkullerin yanında, işletmede kullanılan ve taşınır nitelikte olan her türlü büro malzemeleri, alet ve edevatlar da duran varlık olarak kabul edilmektedir (Kaya, 2007: 68).

3.1.1. VUK'a Göre Maddi Duran Varlıkların İncelenmesi

VUK'da “maddi duran varlık” kavramı ile ilgili olarak bir tanım mevcut değilse de işletmelerin aktiflerine kayıtlı iktisadi kıymetlerin hangilerinin ne şekilde amortisman tabi olacağı hususu ile ilgili genel belirleme, VUK'un 313. maddesinde yapılmıştır. Buna göre işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetlerden; gayrimenkullerin, VUK'un 269. maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin ve alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin Kanun'da yer alan değerlendirme usullerine göre tespit edilen değerlerinin yok edilmesinin amortismanın konusunu oluşturduğu belirlenmiştir. VUK'un bu tanımlamalarına bağlı olarak tekdüzen hesap planının da yer alan maddi duran varlıklar grubu içerisinde; Arazi ve Arsalar, Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri, Binalar, Tesis Makine ve Cihazlar, Taşıtlar, Demirbaşlar, Diğer Maddi Duran Varlıklar, Birikmiş Amortismanlar, Yapılmakta Olan Yatırımlar, Verilen Avanslar Hesapları yer almaktadır.

VUK'nun 258. ve 259. maddelerinde değerlendirme; “vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerin tespiti” şeklinde tanımlanmıştır. VUK'a göre değerlemede amaç vergi matrahının saptanması olunca, bütün değerlendirme düzenlemelerinde, objektif usul ve ölçüler getirme amacı güdülmektedir (Başagaç, 2006: 130). VUK'da sayılan değerlendirme ölçüleri şunlardır; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, rayiç bedel, emsal bedel ve emsal ücret, vergi değeridir.

Amortisman konusunu VUK'un 313. maddesindeki maddi duran varlıklar tanımında yer alan varlıklar oluşturur. VUK'a göre maddi duran varlıklar Maliye Bakanlığınca her yıl yayınlanan genel tebliğ sınırlarını aşan hallerde varlık aktifleştirilerek amortisman yoluyla gider yazılması gerekmekte iken, bu hadlerin altında kalan maddi duran varlık değerlerinin doğrudan bir defa da gider hesaplarına kaydedilmesi de mümkün bulunmaktadır. Duran varlık hadlerine ait son beş yılın tutarları aşağıda tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1. Amortismanına Tabi Olmayarak Doğrudan Gider Yazılabilecek Duran Varlık Hadleri Tablosu

Genel Tebliği	Yürürlük Yılı	Tutar (TL)
432 Seri Nolu VUK GT	2014	800,-
422 Seri Nolu VUK GT	2013	800,-
411 Seri Nolu VUK GT	2012	770,-
402 Seri Nolu VUK GT	2011	700,-
393 Seri Nolu VUK GT	2010	680,-

Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/malirehber2013/2013.pdf>

Amortisman ayırmayı gerekli kılan nedenler; yıpranma ve aşınma, bozulma ve eskime, beklenmedik olaylar neticesinde duran varlığın yararlanılamaz duruma düşmesi, bakım, onarım ve parça değişiminin zamanında ve gerektiği biçimde yapılamaması yer almaktadır. İktisadi nedenlerin içinde duran varlığın yetersiz durumda kalması, teknolojik gelişmeler ile eskilerin yerine yenilerin geçmesi, moda ve benzeri etkenlerde mamule olan talebin değişmesi, duran varlıkların üretim akışı içindeki etkinlikleri artırmanın gerekliliği, sosyal, kültürel ve siyasi gelişmeler yer almaktadır (Güvemli, 1989: 16).

Mevcut muhasebe sistemimizde VUK tarafından belirlenen amortisman yöntemleri şöyle sıralanmaktadır:

- Normal amortisman yöntemi (VUK md. 315),
- Azalan bakiyeler amortisman yöntemi (VUK mükerrer md. 315),
- Madenlerde amortisman (VUK md. 316),
- Fevkalade amortisman (VUK md. 317),
- Kıst amortisman uygulaması (VUK md. 320).

Normal amortisman yönteminde ayrılacak amortisman tutarı her yıl eşittir ve amortisman süresinin bitiminde, amortisman tutarı iktisadi kıymetin maliyet bedeline eşit hale gelmektedir. Duran varlığın maliyeti, kullanım ömrü esas alınarak her döneme eşit olarak dağıtıldığından, varlığın kullanım amacı göz ardı edilmektedir (Çelik, 2009: 45). VUK md. 315'e göre; mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürler dikkate alınır. Amortisman süresi iktisadi kıymetin aktife girdiği yıldan başlar. VUK'un 320. maddesine göre, bir iktisadi kıymet için normal amortisman yöntemini kullanan işletmeler takip eden dönemlerde bu yöntemden ayrılamazlar.

Azalan bakiyeler amortisman yöntemi VUK'un mükerrer 315'inci maddesine göre; "Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler". Bu usulün tatbikinde;

- Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamından azaltmak suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde,

üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismana tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

- Bu usulde amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.
- Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nisbetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

Madenlerde amortisman yöntemi ülkemizde maden yataklarının mülkiyeti devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunmaktadır. Dolayısıyla bu tür yatakları işleten gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları maden yatakları değil, sadece bu yatakların işletme hak ve imtiyazlarıdır. Madenler gibi özel tükenmeye tabi varlıklarla ilgili amortisman uygulamaları, diğer maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili amortisman uygulamalarına göre farklı özellikler taşımaktadır. Maden rezervlerini işletme hakkı devletten işletme ruhsatı ve işletme izni alınmasıyla ya da ruhsata sahip olanlardan bu ruhsatın satın alınmasıyla gerçekleştirilir. Burada yasal bir engel yoktur. Seçilen yöntemle göre amortisman yoluyla itfa edilecek bedel de değişmektedir. Eğer işletme, kendi ruhsatına sahip ise itfa edilecek bedel imtiyaz bedelidir. İmtiyaz bedeli, imtiyaz alınabilmesi için tanzimi gereken topoğrafik haritaların yapılması, maden sahasına gönderilen teknik ve diğer personelin ücretleri, sondaj masrafları gibi cevherin saptanması ile ilgili tüm giderlerle, imtiyaz harcı, damga vergisi gibi masrafları içerir. Eğer kullanım hakkı kiralanmış veya satın alınmışsa edinilen madenlerde itfa edilecek bedel maliyet bedelidir. Bu bedel, maden ocağının imtiyaz hakkı sahibinden devralınması karşılığında imtiyaz sahibine ödenen bedel ve buna ilişkin giderleri içerir (Aksoylu, 2013: 142-143). VUK'un 316. maddesinde işletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, 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 nisbetler üzerinden yok edilir.

Rezerv miktarının Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na tespit ettirilerek belgelendirilmesi halinde, belli olan formülü uygulamak suretiyle amortisman ayrılması mümkün bulunmaktadır. Görünür ve muhtemel rezervin bilinmemesi halinde ise amortisman ayrılması mümkün değildir (Özgören, 2010: 4). Aktifleştirilen giderlerin amortisman işlemi ise aktife girdikleri anda başlar.

Fevkalade amortisman yöntemi VUK'un 317. maddesinde amortisman tabi olup;

- Yangın deprem, su baskını gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya bir kısmını kaybeden,
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelen,
- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalan için uygulanır, şeklinde tanımlanmıştır.

Kıst amortisman yöntemi VUK'un 320. maddesine eklenen fıkrada amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, aktife girdiği ilk hesap döneminde kıst amortisman uygulamasının getirildiği açıklanmıştır. Fakat kıst amortisman uygulaması binek otomobiller ile sınırlandırılmıştır (Elitaş, Akgün ve Bulca, 2009: 21).

3.1.2. TMS'ye Göre Maddi Duran Varlıkların İncelenmesi

TMS 16'nın 6. maddesinde; "Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemler" maddi duran varlık olarak tanımlanmıştır.

TMS 16 kapsamında bulunan ve varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirme anında maliyet bedeli ile ölçülür (TMS 16: 19). İlk muhasebeleştirme tarihini takip eden değerlendirme dönemlerinde maliyet veya yeniden değerlendirme yönteminden birinin esas alınarak maddi duran varlıkların değerlerinin belirlenmesi mümkündür (TMS 16, 29-31). İşletme, ilk muhasebeleştirme tarihinden sonraki değerlendirme dönemlerinde maddi duran varlıkların değerlemesinde, maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini seçmekte serbest bırakılmıştır. Ancak, hangi yöntem seçilirse seçilsin, seçilen yöntemin ilgili tüm duran varlık sınıfı için uygulanması gerekmektedir (Tokay ve Deran, 2008: 33-34). TMS'ye göre değerlendirme ölçümleri şunlardır; tarihi maliyet, gerçeğe uygun değer, cari maliyet (yenileme maliyeti), net gerçekleştirilebilir değer, kullanım değeri, bugünkü değer, geri kazanılabilir tutar, kalıntı değer, defter değeri, nominal değer, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer, içsel değerdir (Bayazıtlı, 2012: 30).

Amortisman, bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasıdır. Yararlı ömür ise bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder (TMS 16, md. 6). Standartta yer almayan düzenlemelere göre bir maddi duran varlığın amortisman tabi olabilmesi için, işletme faaliyetlerinde kullanılıyor olması ve bu kullanım süresinin bir muhasebe döneminden uzun olması gerekmektedir. Amortisman hesaplanabilmesi için maddi duran varlığın işletme kayıtlarında yer alma koşulunda bulunmaktadır (Pamukçu, 2010: 71). TMS'ye göre amortisman ayırma yöntemleri aşağıda açıklanmıştır.

Normal (doğrusal) amortisman yöntemi; bu yöntemde duran varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı takdirde, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca eşit tutarlıdır. Yıllık amortisman tutarı aşağıda yer aldığı gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = (\text{Maliyet bedeli} - \text{Kalıntı değer}) / \text{Tahmini yararlı ömür}$$

Kalıntı değeri bir varlığın tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır (Kaya, 2012: 221). Kalıntı değer hesaplamada paranın zaman

itibariyle değerinin de dikkate alınması ve düzenli olarak gözden geçirilmesi gerekir. 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 Değişikler ve Hatalar” standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TMS 16 md. 51).

Azalan bakiyeler amortisman yöntemi; bu yöntemde amortisman gider tutarı, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalan tutarlarla hesaplanır. Yıllık amortisman tutarı aşağıda yer aldığı gibi hesaplanmaktadır.

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

Üretim miktarı amortisman yöntemi; bu yöntemde amortisman gideri, duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanır. Bu yöntemde;

$$\text{Amortisman Oranı} = (\text{Maliyet bedeli} - \text{Kalıntı değer}) / \text{Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı}$$

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

3.1.3. VUK ve TMS’ye Göre Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması

VUK’da kullanılan değerlendirme ölçüleri ile TMS’de kullanılan değerlendirme ölçüleri farklılık göstermektedir. VUK’da yer alan değerlendirme ölçüleri; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer (kayıtlı değer), itibari değer (nominal değer), vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti ve alış bedelidir. TMS’de ise, değerlendirme ölçüsü olarak tarihi maliyet, cari maliyet, net gerçekleştirilebilir değer, bugünkü değer, gerçeğe uygun değer yer almaktadır. Anlaşılabacağı üzere, VUK ile TMS’de düzenlenen değerlendirme ölçülerinde isimlendirme farkları vardır. Farklılık sadece isimlendirmede değil, içeriklerde de oldukça fazladır. Bir anlamda; VUK ve TMS’ ye göre maliye bedeli ile tarihi maliyet, tasarruf değeri ile bugünkü değer, rayiç bedel ile net gerçekleştirilebilir değer şeklinde bazı değerlendirme ölçülerinin içerik olarak birbirine benzediği söylenebilir. Ancak, özellikle, standartlarda giderek önem kazanan “makul değer - gerçeğe uygun değer” ölçüsünün vergi mevzuatında tam karşılığı yoktur. Ayrıca, bu değerlendirme ölçüsünün, mantığı ve içeriği gereği, VUK’da uygulanması da oldukça zor görünmektedir (Başagaç, 2006: 133-134).

Değerleme ölçülerine ait düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, vergi mevzuatı, daha çok objektif, saptanması kolay, işletme sahip ve yöneticilerine, belirleme hakkı bırakmayan tartışmasız somut ölçüleri kabul etmiş olup, genelde varlığın, işletmeye maliyeti üzerinde yoğunlaşmaktadır. Muhasebe standartları ise, daha subjektif, işletme sahip ve yetkililerince piyasa koşullarına göre belirlenip değiştirilebilecek, varlığın geçmiş maliyetinden çok, gelecekte elde edilebilecek tutarını içeren ve özellikle de “makul değer - gerçeğe uygun değer” ölçüsünde içerik bulan değerlendirme ölçülerini kabul etmektedir (Başagaç, 2006: 134).

Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü hesaplanmadığı sürece VUK ile TMS arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak, maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması ve kayıtlara alınması halinde, varlığın net defter değeri değişmekte, dolayısıyla izleyen dönemlerde ayrılacak amortisman tutarında da değişiklik olmaktadır. VUK' göre amortisman konusundaki değer varlığın maliyet bedelidir, TMS'ye göre amortisman konusundaki değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır. Bu durum ise, VUK ile TMS arasında farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olacaktır (Akbulut, 2008: 11).

Maddi duran varlıkları ilk muhasebeleştirilmede VUK ile TMS arasında bir çelişki yoktur. VUK'daki maliyet tanımı ile standartta geçen maliyet tanımı birbiri ile benzerlik göstermektedir. Fakat borçlanma maliyetlerinin (varlığın edinimi ile ilgili faiz, komisyon, kur farkı vb.) muhasebeleştirilmesi ve izleyen dönemlerde değerlendirilmesinde VUK ile TMS arasında farklar ortaya çıkmaktadır. VUK'a göre, maddi duran varlıkla doğrudan ilgili bir kredinin, o varlığın yatırım dönemine düşen kısmının duran varlığın maliyetine eklenmesi zorunludur. Varlık aktife girdikten sonra ise finansman giderlerinin varlığın maliyet bedeline ilave edilmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi konusu mükelleflerin isteğine bırakılmıştır (Akbulut, 2008: 9-10). TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre, maddi duran varlığın edinimi ile doğrudan ilgili kredilerin faiz, komisyon, kur farkı gibi borçlanma maliyetlerinin dönem gideri olarak finansman giderlerinde muhasebeleştirilmesi gerekir. Temel yöntem olarak adlandırılan bu yöntemin tek istisnası maddi duran varlığın "özellikli varlık" niteliği taşıması durumudur. Maddi duran varlık "özellikli varlık" niteliği taşıyorsa bu durumda, yatırım döneminde bu giderler maliyet bedeline ilave edilmektedir. Özellikle varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi getiren varlıklardır (TMS 23, md. 11).

VUK ile TMS karşılaştırıldığında amortisman ayırmada kullanılan yöntemler arasında farklılıklar görülebilmektedir. VUK'da, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler üzerinden amortisman, madenlerde amortisman, fevkalade amortisman yöntemi ve kıst amortisman yöntemleri ve TMS'de normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler amortisman yöntemi, üretim miktarı amortisman yöntemleri sayılmıştır. Bu yöntemler dışında diğer yöntemlerin kullanılması söz konusu değildir. VUK'a göre sadece işletmenin azalan bakiyeler üzerinden amortisman ayırma yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesine imkan tanınmıştır (Akgül, 2004: 70). TMS'ye göre seçilecek amortisman yöntemi konusunda ise, her ne kadar normal amortisman, azalan bakiyeler üzerinden amortisman ve üretim miktarını esas alan amortisman yöntemleri sayılmış olsa da, gerekli durumlarda diğer amortisman yöntemlerinin kullanılması konusunda serbestlik getirilmiştir (Akgül, 2004: 70).

VUK'da maddi duran varlıklar için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra bu yöntemden dönülememekte, azalan bakiyeler yöntemi kullanılırken ise normal amortisman dönüşümü yapılabilmektedir. Ancak TMS'de gelecekte ekonomik yararların beklenen

tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yönteminin değiştirilmemesi gerekmektedir. Seçilen yöntemin tutarlı bir biçimde uygulanması gerekmektedir. Beklenen tüketim biçiminde değişiklik olduğu durumda ise amortisman yöntemi değiştirilebilmektedir (Şen, 2011: 155).

VUK'a göre azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortismanın iki katı olup, bu oran hiçbir şekilde % 50'yi aşmaması gerekmektedir. TMS'ye göre azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. Oranın uygulanmasında herhangi bir sınırlama yoktur (Şen, 2011: 155).

VUK'a göre; azalan bakiyeler yöntemini sadece bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler uygulayabilirken, TMS'ye göre tüm işletmeler defterlerini tutup, finansal tablolarını hazırlayabilmektedirler. VUK'a göre amortisman faydalı ömürler esas alınarak tespit edilen oranlara göre ayrılmakta ve yararlı ömür olağan üstü durumlar dışında sabittir. TMS'ye göre yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılmak zorundadır (Şen, 2011: 155-156).

VUK'a göre amortisman ayrılabilmesi için iktisadi kıymetin belli bir tutarı aşması gerekmektedir. Bu tutar 2014 yılı için 800 TL'dir. Ancak TMS açısından bakıldığında bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için herhangi bir rakamsal belirleme bulunmamaktadır. VUK'da parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili bir düzenleme bulunmamasına rağmen TMS'de parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür. Ancak TMS'ye göre amortisman ayırmama durumu söz konusu olmayıp, (Şen, 2011: 155) buradaki temel amaç işletmenin gerçek ekonomik durumunun ortaya konulmasıdır. Oysa VUK'a göre amortisman ayırmak isteğe bağlı bir hak olarak değerlendirilmekte bu hakkın kullanım koşulları kanunda sayılmaktadır.

VUK'da sadece binek otomobiller için öngörülen kıst amortisman uygulaması TMS' de ise bütün maddi duran varlıklar için öngörülmüştür. Ayrıca her iki uygulama arasında anlayış farklılıkları da yer almaktadır. VUK da uygulamada faaliyet ömrü yıl olarak esas alınmakta, standartlarda ise ay hesabı tam olarak uygulanmaktadır (Elitaş, Akyüz ve Bulca, 2009: 22). Bu durum ise işletmelerin faaliyet sonuçlarını etkilemektedir.

Örnek 1. Fidan Anonim Şirketi yetkilileri 25.08.2010 tarihinde ziyaret ettikleri bir fuarda unlu mamuller imalatında kullandıkları börek yapma makinesinin yeni versiyonunun satışa sunulduğunu görmüşler ve bir adet sipariş etmişlerdir. Bu makine 28.08.2010 tarihinde teslim alınmış, aynı gün içerisinde sigortası ve montaj işlemleri yapılmış olup tüm ödemeler bankadan gerçekleştirilmiştir. Satın alınan makineye ilişkin bilgiler aşağıda tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2. Fidan Anonim Şirketinin Satın Aldığı Makine Bilgileri

Satın Alma Bilgileri		Amortisman İlişkin Bilgiler	
Sipariş Tarihi	25.08.2010	Amortisman Süresi(VUK)	5 yıl
Teslim Tarihi	28.08.2010	Amortisman Oranı (VUK)	%20
Alış Bedeli	130.000,-TL	Kullanıldığı birim	Üretim bölümü
Nakliye Bedeli	5.000,-TL	Amortisman Süresi	5 yıl
Nakliye Sigorta Bedeli	5.000,-TL	Amortisman Oranı	%20
Makinenin Kuruluş ve Montaj Gideri	20.000,-TL	Kalıntı (Hurda) Değeri	10.0000,-TL

İstenenler:

- a) Satın alınan makinenin yevmiye defter kaydını yapınız?
- b) VUK ve TMS-16'ya göre Normal Amortisman Yöntemine göre amortisman tutarlarını hesaplayınız?
- c) VUK ve TMS-16'ya göre Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine göre amortisman tutarlarını hesaplayınız?

Çözümler:

- a) Aşağıda ilgili sabit varlığın alınışına ilişkin yevmiye defter kaydı yapılmıştır

28/08/2010		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI		160.000,-
253.01 Börek makinesi.....	130.000,-	
253.01.01 Nakliye Bedeli	5.000,-	
253.01.02 Nakliye Sigorta Bedeli	5.000,-	
253.01.03 Makinenin Kuruluş ve Montaj Gideri ..	<u>20.000,-</u>	
102 BANKALAR HESABI		160.000,-
102.01 B Bankası		
2010 yılı Börek makinesi alış kaydı		

- b) VUK ve TMS-16'ya ve göre normal amortisman yöntemine göre amortisman tutarlarını hesaplanması aşağıda yapılmıştır.

VUK'a göre;

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet bedeli / Faydalı ömür süresi

Maliyet Bedeli = Alış Bedeli + Nakliye Bedeli + Nakliye Sigorta Bedeli + Kuruluş ve Montaj Bedeli'dir. O halde maliyet bedeli: 130.000 + 5.000 + 5.000 + 20.000 = 160.000,-TL

Yıllık Amortisman Tutarı = 160.000 / 5 = 32.000,- TL

Aşağıda yer alan tablo 3'de sabit varlığın VUK'a göre normal amortisman ile hesaplama tablosu yer almaktadır.

Tablo 3. VUK'a Göre Fidan Anonim Şirketinin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman Süresi (Yıl)	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
2010	160.000	5	%20	32.000	32.000
2011	160.000	5	%20	32.000	64.000
2012	160.000	5	%20	32.000	96.000
2013	160.000	5	%20	32.000	128.000
2014	160.000	5	%20	32.000	160.000

VUK'a göre normal amortisman yöntemi ile 31.12.2010 tarihli muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olup bu kayıt varlığın faydalı ömrü süresince her yıl gerçekleştirilecektir.

31/12/2010	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri 730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri	32.000,-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 257.01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri	32.000,-
2010 yılı makine amortisman gider kaydı./...../.....	

TMS'ye göre;

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet bedeli – Kalıntı değer) / Tahmini yararlı ömür

Maliyet Bedeli = Alış Bedeli + Nakliye Bedeli + Nakliye Sigorta Bedeli Kuruluş ve Montaj Bedeli

O halde maliyet bedeli: 130.000 + 5.000 + 5.000 + 20.000 =160.000,-

Yıllık Amortisman Tutarı = (160.000 – 10.000) / 5 = 30.000,- TL

Standart tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman uygulamasını öngörmektedir. Buna göre 2010 yılı amortisman hesaplaması şu şekildedir:

Yıllık Amortisman = 30.000,- TL ise Aylık Amortisman = 30.000 / 12 = 2.500,- TL'dir.

Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi: 07.09.2010 (Kullanılmaya başlanılan ay kesri tam ay sayılarak ay hesaplaması yapılır. Buna göre 9'uncu, 10'uncu, 11'inci ve 12'nci aylarda makine kullanılmış kabul edilir) . Makinenin 2010 yılında kullanıldığı süre 4 aydır.

2010 Yılı Amortisman Tutarı = 2.500 x 4 = 10.000,- TL

Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı ayrılacak amortisman tutarı = 2.500 x 8= 20.000,- TL

Aşağıda yer alan tablo 4'de sabit varlığın TMS'ye göre normal amortisman yöntemi ile amortisman hesaplama tablosu yer almaktadır.

Tablo 4. TMS 16'ya Göre Fidan Anonim Şirketinin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman Süresi (Yıl)	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amort. Tutarı
2010	150.000	5	%20	10.000*	10.000
2011	150.000	5	%20	30.000	40.000
2012	150.000	5	%20	30.000	70.000
2013	150.000	5	%20	30.000	100.000
2014	150.000	5	%20	30.000 + 20.000 = 50.000**	150.000

*2010 yılı amortisman tutarı = Kıst dönem 4 ay olduğundan , 2.500 x 4 ay =10.000,- TL'dir.

**2014 yılı amortisman tutarı = 2010 yılından kalan dönem 8 ay olduğundan, 2.500 x 8 ay = 20.000,-TL ve 2014 yılı amortismanı 30.000,-TL'dir. Dolayısıyla 2014 yılı toplam amortisman tutarı, 20.000 + 30.000 = 50.000,- TL'dir.

TMS 16'ya göre normal amortisman tutarının yıllar itibariye yevmiye defter kaydı faydalı ömür süresince her yıl tablo 4'de yer alan amortisman tutarı kadar yapılacaktır.

31/12/2010	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri 730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri	10.000,-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 257.01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman. Gideri	10.000,-
2010 yılı makine amortisman gider kaydı.	
...../...../.....	

Aşağıda yer alan tablo 5'de normal amortisman yöntemine göre VUK ve TMS karşılaştırma tablosu yer almaktadır.

Tablo 5. Fidan Anonim Şirketinin Amortisman Tutarlarının Normal Amortisman Yöntemine Göre VUK ve TMS 16 Açısından Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK'a Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	TMS 16'ya Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	Fark
2010	32.000	10.000	22.000
2011	32.000	30.000	2.000
2012	32.000	30.000	2.000
2013	32.000	30.000	2.000
2014	32.000	50.000	(18.000)
Toplam	160.000	150.000	10.000

Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı 16 amortisman hükümlerinin aynı örneğe ilişkin normal amortisman yöntemi ile yapılan hesaplamalar sonucunda; toplam fark 10.000,- TL olarak gerçekleşmiştir. Bunun nedeni standardın hesaplamalarda kalıntı değeri maliyet değerinden düşürmesi, VUK'nun ise kalıntı değeri hiçbir şekilde hesaplamalara dahil etmemesidir. Bunu VUK ve

TMS-16 arasındaki temel fark olarak nitelendirebiliriz. Bunun dışında 2010 yılında gerçekleşen 22.000,- TL'lik fark ve 2014 yılında oluşan 18.000,- TL'lik fark, standardın amortismanı makinenin kullanılmaya başladığı aydan itibaren başlatması (kıst amortisman) ve ilk yılda ayrılmayan amortisman tutarını makinenin yararlı ömrünün bittiği yılda dikkate almasıdır. Bu farkların içerisinde de kalıntı değerden kaynaklanan fark tutarları vardır. Normal amortisman yönteminde yıllar itibariyle amortisman tutarları eşit olarak dağılır. VUK açısından bu eşitlik tüm yıllarda devam eder. Standart da ise tablodan da görüldüğü üzere kıst dönem uygulaması bu eşitliği bazı dönemlerde ortadan kaldırmaktadır.

c) VUK ve TMS-16'ya göre azalan bakiyeler amortisman yöntemine göre amortisman tutarlarının hesaplanması;

VUK'a göre;

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet bedeli 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

VUK'a göre azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplamaları ve ilgili muhasebe kayıtları aşağıda yer almaktadır.

Tablo 6. Fidan Anonim Şirketinin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (VUK)

Yıllar	Kayıtlı Değer	Oran	Amortisman Tutarı	Kalan Değer
2010	160.000	%40	64.000	96.000
2011	160.000	%40	38.400	57.600
2012	160.000	%40	23.040	34.560
2013	160.000	%40	13.824	20.736
2014	160.000	%40	20.736	-

VUK'a göre azalan bakiyeler yöntemi amortisman tutarının varlığın faydalı ömür süresince yevmiye defter kaydı her yıl tablo 6'da yer alan amortisman tutarı kadar yapılacaktır. Aşağıda 31.12.2010 tarihli amortisman kaydı gösterilmiştir.

31/12/2010	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri 730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri	64.000,-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 257. 01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri 2010 yılı makine amortisman gider kaydı.	64.000,-
...../...../.....	

TMS'ye göre;

Normal Amortisman Oranı = 1 / Yararlı Ömür Süresi = 1 / 5 yıl = 0,20

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

Yıllık Amortisman=Maliyet bedeli x (Normal amortisman oran x2)

$$60.000,-\text{TL} = [(160.000-10.000) / 5] \times 2$$

$$\text{Aylık Amortisman} = 60.000 / 12 = 5.000,- \text{ TL}$$

Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi: 07.09.2011

Makinenin 2011 yılında Kullanıldığı Süre: 4 ay

$$2010 \text{ Yılı Amortisman Tutarı} = 5.000 \times 4 = 20.000,- \text{ TL}$$

$$\text{Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılda ayrılacak olan} = 5.000 \times 8 = 40.000,- \text{ TL}$$

TMS'ye göre azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman hesaplamaları ve ilgili muhasebe kayıtları aşağıda yer almaktadır.

Tablo 7. TMS 16'ya Göre Fidan Anonim Şirketinin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Kayıtlı Değer	Oran	Amortisman Tutarı	Amortisman Tabi Değer	Kalan Değer
2010	150.000	%40	20.000*	90.000	130.000
2011	150.000	%40	36.000	54.000	94.000
2012	150.000	%40	21.600	32.400	72.400
2013	150.000	%40	12.960	59.440	59.440
2014	150.000	%40	19.440 + 40.000 = 59.440**		-
Toplam			150.000		

*2010 yılı amortisman tutarı = 150.000 x %40 = 60.000 TL, Kıst dönem 4 ay olduğundan dolayı (60.000 /12) x 4 ay = 20.000,- TL

**2014 yılı amortisman tutarı = 2010 yılından kalan dönem 8 ay olduğundan, 5.000 x 8 ay = 40.000 ve 2014 yılı amortismanı 19.440.-TL'dir. Dolayısıyla 2014 yılı toplam amortisman tutarı, 19.440 +40.000 = 59.440,- TL'dir.

TMS 16'ya göre azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman tutarının yevmiye defter kaydı yıllar itibariyle tablo 7'de yer alan amortisman tutarları kadar yapılacaktır. Aşağıda 31.12.2010 tarihli amortisman kaydı gösterilmiştir.

31/12/2010	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESBI 730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri 730.00.10 (2010) Börek Makinesi Amortisman Gideri	20.000,-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 257. 01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri	20.000,-
2010 yılı makine amortisman gider kaydı.	
...../...../.....	

Aşağıda yer alan tablo 8'de azalan bakiyeler yöntemine göre VUK ve TMS karşılaştırma tablosu yer almaktadır.

Tablo 8. Fidan Anonim Şirketinin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre VUK ve TMS 16 Açısından Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK' Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	TMS'ye Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	Fark
2010	64.000	20.000	44.000
2011	38.400	36.000	2.400
2012	23.040	21.600	1.440
2013	13.824	12.960	864
2014	20.736	59.440	(38.704)
Toplam	160.000	150.000	10.000

Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı 16 amortisman hükümlerinin aynı örneğe ilişkin azalan bakiyeler amortisman yöntemi ile yapılan hesaplamalar sonucunda; toplam fark 10.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bunun nedeni standardın hesaplamalarda kalıntı değeri maliyet değerinden düşürmesi, VUK'nun ise kalıntı değeri hiçbir şekilde hesaplamalara dahil etmemesidir. 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.

3.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların VUK ve TMS'ye Göre İncelenmesi

İşletmelerin aktiflerinde yer alan bu varlıklar, fiziki görünümleri olmayan, kullanılmalari sonucunda işletmenin hasılatında artış doğuran bir takım haklarla, imtiyazlar ve üstünlüklerden oluşur.

3.2.1. VUK'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İncelenmesi

Maddi olmayan duran varlık kavramı ile ilgili olarak da VUK'da herhangi bir tanımlama mevcut değildir. Ancak, VUK'un 269. maddesinde gayrimenkuller gibi değerlendirileceği açıklanan iktisadi kıymetler arasında gayri maddi haklar sayılmıştır. VUK'nun 269'ncü maddesinde gayri maddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği hüküm altına alınmış olmakla birlikte bu hakların neler olduğu belirtilmemiştir. Tek belirleme GVK'nın 70'inci maddesinin 4, 5 ve 6 numaralı bentlerinde yapılmıştır. Buna göre; arama, işletme, imtiyaz hakları ile ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan, sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle, gizli bir formül veya bir üretim usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı ve telif hakları, gayri maddi haklar olarak sayılmaktadır. VUK'un bu tanımlarına bağlı olarak maddi olmayan duran varlıklar tek düzen hesap planında; Haklar, Şerefiye, Kuruluş ve Örgütlenme Gideri, Araştırma ve Geliştirme Gideri, Özel Maliyetler, Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Birikmiş Amortismanlar (-), Verilen Avanslar hesabı yer almaktadır.

213 sayılı VUK'un 269. uncu maddesi hükmü uyarınca gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler maliyet bedeli ile değerlendirilir. VUK' un 326. maddesinde maddi

olmayan duran varlıklardan, kuruluş ve örgütlenme giderleri ve peştemallık (şerefiye) açıklanmış ve bunların mukayyet değerleri ile değerlendirileceği belirtilmiştir. VUK'un 282. maddesinde ise kuruluş ve örgütlenme giderleri ile şerefiyenin değer ölçüsü açıklanmış ve mukayyet değerle değerlendirilecekleri şu şekilde ifade edilmiştir: “Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirilir. Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz. Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir. İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. Gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar da mukayyet değerleriyle değerlendirilir.”

VUK'a göre maddi olmayan duran varlıklarda amortisman yöntemleri itfa (yıpranma payı) yöntemleri olarak adlandırılmaktadır. VUK'da yapılan düzenleme ile duran varlıkların amortismanında kullanılacak oranların tespitinde faydalı ömürlerin esas alınacağı açıklanmıştır. Bu hükme istinaden Maliye Bakanlığı, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ile amortisman oranlarını bir liste halinde yayınlamıştır. Bu listeye göre de maddi olmayan duran varlıklar arasında yer alan (Akgül, 2005: 44);

- Haklar hesabında yer alan işletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı vb); faydalı ömrü 15 yıl ve itfa oranı % 6.66 olarak belirlenmiştir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre ise haklar hesabında yer alan iktisadi kıymetlerin yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma süreleri belli değil ise, 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir,
- Şerefiye hesabında yer alan değer 5 yılda eşit taksitlerle amortisman yoluyla itfa edilir,
- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri; faydalı ömrü 5 yıl, itfa oranı % 20,
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri; faydalı ömrü 5 yıl, itfa oranı % 20,
- Özel maliyet kira süresi belirsiz olan varlıklarda 5 yıl, itfa oranı % 20, kira süresi belli olan varlıklarda kira süresince itfa edilir.

3.2.2. TMS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İncelenmesi

TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir, parasal olmayan varlık olarak açıklanmıştır (TMS 38 md. 8). Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi; standarda göre, ilk muhasebe kayıtlarına alınırken ve sonraki dönemlerde yapılan değerlemeye göre iki şekilde yapılmaktadır. Maddi olmayan varlıkların ilk değerlendirilme kaydında bir kalemin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için söz konusu kalemin belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekte ekonomik yarar sağlama kriterlerinin yanında aşağıdaki kriterleri taşıması gerekmektedir (Şahin, 2010: 62):

- Varlıkla ilgili beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması,

- Varlığın maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebilir olması gerekir.

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunun araştırma ve geliştirme safhalarına ayırır. Araştırma safhasında araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 38, md. 54). Geliştirme safhasın da sadece aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilebilir (TMS 38, md. 57):

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.
- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağına belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.
- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması gerekmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklar dönem sonlarında maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirme değerlerinden biri ile değerlendirilir (TMS 38, md. 72).

Maddi olmayan duran varlığın eskime ve yıpranma payı itfa olarak isimlendirilmektedir.(Çelik, 2012: 91). Maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün, ömrü belirli veya belirsiz olup olmamasına göre ve eğer belirli ise, uzunluğuna, ürün sayısına veya benzer birimlere göre belirlenmesi gerektiği açıklanmaktadır. Buna göre, ilgili varlık belirsiz bir faydalı ömre sahipse itfa edilmemekte ve sadece belirli bir faydalı ömre sahipse itfa edilmektedir (Akgül, 2005: 43).

3.2.3. VUK ve TMS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Karşılaştırması

Maddi olmayan duran varlıkların maliyetlerinin ölçümü ve değerlemesi konusunda VUK ile TMS arasında farklılıklar bulunmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili VUK ile TMS arasında bulunan farklılıklar işletmeleri iki farklı raporlamaya yöneltmektedir.

Maddi olmayan duran varlıkların VUK'a göre değerlemesinde ilk değerlendirme ve dönem sonu değerlemeleri şu şekilde olmaktadır: Haklar VUK' a göre gayrimenkuller gibi değerlendirilir. Buna göre

haklar maliyet bedeli ile değerlendirir (VUK md. 269). Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri ise; VUK 269. maddesinde mukayyet değer ile değerlendirileceği belirlenmekte, ancak Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin aktifleştirilmesi bu maddeye göre ihtiyaridir. Peştemallıklar ise yine bu madde hükmüne göre ilk muhasebeleştirildiğinde mukayyet değer ile değerlendirilir. VUK'un 326. maddesinde maddi olmayan duran varlıklardan Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri ve Peştemallıkların mukayyet değerleri üzerinden 5 yıl eşit miktarda itfa edileceği açıklanmıştır. Özel maliyetler ise 327. madde de ayrı olarak açıklanmış ve kira süresinde itfa edileceği belirtilmiştir. Ancak kira süresi belirsiz olan varlıkların itfası 5 yıl içinde olacaktır. Ayrıca bu düzenlemelerin yanı sıra bilindiği üzere 5024 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, VUK'da yapılan düzenleme ile duran varlıkların amortismanında kullanılacak oranların tespitinde faydalı ömürlerin esas alınacağı açıklanmıştır. TMS'de ise maddi olmayan duran varlıkları ilk edinmede maliyet bedeli, izleyen dönemlerde maliyet bedeli veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden biri seçilir (Akgül, 2005: 42).

VUK'da maddi olmayan duran varlıklar için değer düşüklüğü uygulaması söz konusu değildir. Maddi olmayan duran varlıkların itfasına ilişkin hususlar da Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu tebliğde ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır. Buna göre, maddi olmayan duran varlık kapsamına giren bilgisayar yazılımları ve haklar gibi varlıkların faydalı ömürleri ve normal amortisman oranları bakanlık tarafından tespit edilmiştir. Oysa, muhasebe kuramına göre, varlıkların amortisman oranının faydalı ömür dikkate alınarak işletme tarafından tespit edilmesi gerekir. Maliye Bakanlığı ayrıca ilk tesis ve taazzuv giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri gibi giderlerin aktifleştirilmesi durumunda bu giderlerin beş yıl içinde itfa edileceğini öngörmektedir. Halen ülkemiz uygulamasında maddi olmayan duran varlıklar kapsamında yer alan bu tür aktifleştirilmiş giderler, TMS 38'e göre maddi olmayan varlık olarak kabul edilmemektedir. Belirli koşullarda sadece geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilmektedir (Çelik, 2012: 174). Aşağıda yer alan varlık veya hesap grupları maddi olmayan varlık tanımına girmemektedir (Şahin, 2010: 59):

- Araştırma giderleri,
- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri,
- Şerefiye,
- Reklam Harcamaları,
- Eğitim Harcamaları.

VUK maddi olmayan duran varlıkların amortismanında faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı belirtilmektedir. Böylelikle, TMS ile kısmen de olsa bir uyum sağlanmakla beraber, faydalı ömür tayininin Maliye Bakanlığı tarafından yapılması standartlar ile farklılık oluşturmaktadır. Şöyle ki, standartta faydalı ömrün, işletme tarafından, belirli faktörler göz önüne alınarak tayin edildiği ve her dönem tekrar gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmektedir. VUK'da belirsiz faydalı ömürle ilgili bir düzenleme yokken, TMS'de belirsiz faydalı ömre sahip varlığın itfa edilmeyeceği belirtilmektedir.

VUK’da işletme birleşmelerinden edinilen şerefiyenin itfası mümkünken, TMS’de itfa edilmeyeceği açıklanmaktadır.

VUK’da işletme içi oluşturulan şerefiye kavramı yer almamaktadır ancak TMS şerefiyeyi işletme içi oluşturulan şerefiye ve işletme birleşmeleri sonucunda edinilen şerefiye olarak ayırmıştır. İşletme içi oluşturulan şerefiyeler maliyetinin güvenilir olarak ölçülememesinden dolayı aktifleştirilmeyip gider olarak kaydedilmektedir. (Çelik, 2012: 174).

VUK’a göre bir harcamanın maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilebilmesi için, belirlenebilirlik, kontrol edilebilir, gelecekte ekonomik fayda sağlama gibi belirlemeler bulunmamakta iken, TMS’ye göre, bu varlıkların standartta geçen maddi olmayan duran varlık tanımına uygun olması; belirlenebilir, kontrol edilebilir, gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel ve maliyet bedelinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekmektedir.

VUK’da eşit tutarlarla itfa ifadesi ile normal itfa yönteminin kabul edildiği anlaşılmaktadır (Akgül, 2004: 44). Standarda göre ise varlığın faydalı ömrü boyunca itfa edilecek tutarın belirlenmesinde, çeşitli itfa yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler; normal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemidir. Kullanılacak itfa yöntemi varlıktan beklenen ekonomik faydanın gerçekleşmesine bağlı olarak seçilmekte ve ekonomik faydada bir değişiklik olmadıkça, dönemden döneme tutarlı olarak uygulanmaktadır. (TMS 38, md. 98).

Örnek 2. Eğitim faaliyetleriyle uğraşan işletme, uluslararası bir dil okuluyla 01.01.2013 tarihinde, brüt 600.000,- TL üzerinden 10 yıllık franchising sözleşmesi imzalamış ve sözleşmenin bedeli “A” bankasına havale edilmiştir.

İstenenler:

- Yevmiye defter kaydını yapınız?
- VUK’a göre normal amortisman yöntemi ile amortisman tutarını hesaplayınız?
- TMS’ye göre normal itfa yöntemi ile amortisman tutarını hesaplayınız?

Çözümler:

- Mali işleme ait yevmiye defter kaydı aşağıda yer almaktadır.

01/01/2013	
260 HAKLAR HESABI 260. 01 Dil Okulu Franchising Sözleşmesi	600.000,-
102 BANKALAR HESABI 102.01 A Bankası Bankadan havale kaydı	600.000,-
...../...../.....	

- VUK’a göre normal amortisman yöntemi ile amortisman tutarının hesaplanması;

VUK'a göre; yayınlanan tebliğde hakların faydalı ömürleri 15 yıldır. Bundan dolayı amortisman tutarı 15'e bölünerek bulunur. O halde,

$600.000 / 15=40.000,-$ TL yıllık amortisman tutarıdır.

Aşağıda ilk yılın VUK'a göre amortisman kaydı yapılmıştır. Diğer yılların kaydı yine aynı şekilde olacaktır.

31/01/2013			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		40.000,-	
740.01 Dil Okulu Franchising Sözleşmesi			
268 BİRİKMİŞ AMRORTİSMANLAR HESABI			40.000,-
268.01 Franchising Birikmiş Amortisman Gideri			
2013 yılı amortisman kaydı			
...../...../.....			

c) TMS'ye göre normal amortisman yöntemi ile amortisman tutarının hesaplanması;

TMS'ye göre; amortisman tutarı belirlenirken sözleşme yılı dikkate alındığından dolayı 10 yıla bölünerek amortisman tutarı hesaplanır. O halde,

$600.000 / 10=60.000,-$ yıllık amortisman tutarıdır.

Aşağıda ilk yılın TMS'ye göre amortisman kaydı yapılmıştır. Diğer yılların kaydı yine aynı şekilde olacaktır.

31/01/2013			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		60.000,-	
740.01 Dil Okulu Franchising Sözleşmesi			
268 BİRİKMİŞ AMRORTİSMANLAR HESABI			60.000,-
268.01 Franchising Birikmiş Amortisman Gideri			
2013 yılı amortisman kaydı			
...../...../.....			

Aşağıda yer alan tablo 9'da VUK ve TMS'ye göre yıllık amortisman tutarlarının karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Tablo 9. Eğitim İşletmesinin VUK ve TMS'ye Göre Yıllık Amortisman Tutarlarının Karşılaştırması

Yıllar	VUK'a Göre Amortisman Tutarı	TMS'ye Göre Amortisman Tutarı	Fark
2013	40.000	60.000	(20.000)
2014	40.000	60.000	(20.000)
2015	40.000	60.000	(20.000)
2016	40.000	60.000	(20.000)

Yıllar	VUK'a Göre Amortisman Tutarı	TMS'ye Göre Amortisman Tutarı	Fark
2017	40.000	60.000	(20.000)
2018	40.000	60.000	(20.000)
2019	40.000	60.000	(20.000)
2020	40.000	60.000	(20.000)
2021	40.000	60.000	(20.000)
2022	40.000	60.000	(20.000)
2023	40.000	-	40.000
2024	40.000	-	40.000
2025	40.000	-	40.000
2026	40.000	-	40.000
2027	40.000	-	40.000
Toplam	600.000	600.000	

Maddi olmayan duran varlık 333 sıra numaralı VUK Uygulama Genel Tebliği'ne göre belirlenen faydalı ömür ve amortisman oranına göre itfaya tabi tutulacaktır. Tebliğde hakların faydalı ömrünün 15 yıl (%6,66) olarak tespit edilmesi nedeniyle, uygulama ile standart arasında farklar ortaya çıkacak, sonuçta işletmenin bir iktisadi kıymeti faydalı ömründen daha uzun bir süre bilançosunda göstermesi gibi yanlış bir durum oluşacaktır. Elde edilen hak %6,66 amortisman oranı veya 15 yıl eşit taksitlerle itfa olunarak yok edileceğinden yıllık amortisman tutarı $600.000/15 = 40.000,-TL$ olarak hesaplanmıştır. Kural olarak kullanım süresini aşan bir itfa düşünülemez. Kullanım süresinin 15 yılı aştığı durumlarda 15 yıl esas alınır, eğer kullanım süresi 15 yıldan daha kısa olsaydı kullanım süresi esas alınarak itfası gerekecekti. Dönem sonucunun doğru tespitinin sağlaması bakımından da, kullanım süresine göre itfa daha gerçekçi bir yaklaşımdır. Standarda göre, elde edilen hak, yararlanma süresi içerisinde, eşit taksitlerle itfa olunarak yok edileceğinden yıllık amortisman tutarı $600.000/10 = 60.000,-TL$ olarak hesaplanmıştır.

3.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların VUK ve TMS'ye Göre İncelenmesi

Özel tükenmeye tabi varlıklar; belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan, üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan giderler olup amortisman tabi varlıklardır (Akpınar, 2012: 13).

3.3.1. VUK'a Göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların İncelenmesi

VUK 316. maddesinde madenlerden bahsedilmektedir. “İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, 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 nispetler üzerinden yok edilir” denmektedir (Akpınar, 2012: 13). Amortisman tutarı ise aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

İmtiyaz veya maliyet bedeli

$$\text{Amortisman tutarı} = \frac{\text{Görünür veya muhtemel rezerv}}{\text{Yıllık istihsal (üretim)}} \times \text{Yıllık istihsal (üretim)}$$

Kanunda değinilen “imtiyaz bedeli” tabiri, imtiyazın alınabilmesi için tanzimi icap eden topografik haritaların yapılması, maden sahasına gönderilen maden mühendisi veya fen memurlarının yol masrafları ve yevmiyeleri gibi masraflarla imtiyaz harcı ve damga resmi gibi harç ve resimleri, “maliyet bedeli” tabiri ise, maden imtiyazının, imtiyaz sahibi tarafından iktisap edilmesi için yapılan bütün giderlerin toplamını ifade etmektedir. Maden istihsalı için satın alınan arsa ve arazilerin satın alma bedelinin, maliyet bedeli içinde mütalaa edilmesi zorunlu bulunmaktadır (Akpınar, 2012: 1). Özel tükenmeye tabi varlıklar, tek düzen hesap planında; Arama Giderleri, Hazırlık ve Geliştirme Giderleri, Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, Birikmiş Tükenme Payları (-), Verilen Avanslar 27 grubunda yer almaktadırlar (Bulca, 2009: 24).

Özel tükenmeye tabi varlıkların arama, hazırlık ve geliştirme süreleri ile toplam giderlerinin değişken olmasından dolayı VUK’ da özel tükenmeye tabi varlıklar için belirlenmiş bir amortisman oranı bulunmamaktadır. Bu yöntemle göre, maliyet (imtiyaz) bedeli ile çıkarılması muhtemel rezerv arasında oransal bir ilişki veya birim maliyet hesaplanır (Bulca, 2009: 26). VUK hükümlerine göre mükelleflerin kendi tasarruflarıyla amortisman oranı tespit etmeleri mümkün değildir. Amortisman oranının tespitinde maden rezervi tahmini ve işletme olanakları dikkate alınarak Maliye ve Sanayi Bakanlıkları yetkilidir (Bulca, 2009: 251). Maden işletmelerinde itfa payı maliyet ögesi olarak dikkate alınmalıdır (Sürmen, 2011:160)

3.3.2. TMS’ye Göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların İncelenmesi

Özel tükenmeye tabi varlıklar, belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılmış olup, üretim faaliyetlerinin zaman ve yoğunluğuyla sınırlı bir ömre sahip giderleri kapsar. Bu çeşitli giderlerin başlıca örnekleri arama, hazırlık ve geliştirme giderleridir. Ormanlık ve fidanlıkla ilgili giderler de bu grupta yer alır (TMS 8, md. 45).

Özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetleri ayrıca saptanmalı, kayıt edilmeli ve finansal tablolarda gösterilmelidir. Özel tükenmeye tabi varlıkların maliyeti, maddi duran varlıkların maliyetlerinin hesaplanması kurallarına göre saptanır (TMS 8, md. 46). Özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun tükenme payları ayrılmalıdır. Tükenme payları ya tahmini üretim miktarına göre ya da ilgili rezervin tahmini işletme süresi ve mevzuat hükümleri göz önünde bulundurularak hesaplanır. Tükenme payları ile ilgili uygulanan politikalar finansal tablolarda ayrıca belirtilir (TMS 8, md. 47). Özel tükenmeye tabi varlıklar, bilançolarda maliyet değerleriyle gösterilir. Bunlara ait birikmiş tükenme payları varlıklar altında bir indirim kalemi olarak yer alır (TMS 8, md. 48).

TFRS 6 maden kaynaklarının araştırılması ve değerlemesine ilişkin düzenlenmiştir. TFRS 6’ da özel tükenmeye tabi varlıklar maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi tanımlanmış ve

açıklanmıştır. Standarda göre işletmenin belirli bir alanda araştırma için yasal hakları elde etmeden önce yaptığı harcamalar gibi, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar ile işletme konusu doğal kaynak üretiminin uygulanabilirliğinin kanıtlanabilir olduğu andan sonra yapılan harcamalar özel tükenmeye tabi varlık sayılmamaktadır (TFRS 6, md. 5). Yani, maden kaynaklarından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olmadan önce, işletme tarafından maden kaynakları için araştırma ve maden kaynaklarının değerlendirilmesi ile ilgili yapılan harcamalar, araştırma ve değerlendirme varlıklarıdır (Akpınar, 2012: 15).

TFRS 6 aktifleştirilen arama ve değerlendirme giderlerinin nasıl bir muhasebe uygulamasına tabi tutulacaklarını açıklamamakta bu aşamadan sonra arama ve değerlendirme giderlerinin kalıcı aktif hesaba alınıp amortismanına tabi tutulmaları ya da dönem gideri olarak kaydedilmeleri kararını daha önce uygulanan muhasebe politikalarıyla ters düşmemek kaydıyla işletmelere bırakmaktadır. Dolayısıyla standartta madenlerin işletmeye alınarak amortisman ayrılması konusu düzenlenmeyip, bu konu maddi olmayan duran varlıklar içinde ele alınmaktadır (Bulca, 2009: 155).

3.3.3. VUK ve TMS'ye Göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Karşılaştırılması

Özel tükenmeye tabi varlıkların aktifleştirilmesi VUK ve TMS'ye göre madenlerin aranması ve çıkarılması için yapılan giderlerin aktife alınmasıdır. Özel tükenmeye tabi varlıkların itfası ise madenlerin aranması ve çıkarılması için yapılan giderlerin cevherin ömrüyle sınırlı kalmak şartıyla dönemlere yayılmasıdır.

VUK'a göre yasal haklardan elde edilen ve maden kaynaklarının araştırılmasından önceki harcamalar özel tükenmeye tabi varlık olarak kabul edilir (Bulca, 2009: 254). TMS'ye göre maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetinde bulunan işletmelerin katlandığı araştırma ve değerlendirme harcamalarının muhasebeleştirilmesinde rezervin çıkarılmasına karar verilmesi durumunda yapılan harcamalar özel tükenmeye tabi varlık olmayıp diğer maddi olmayan duran varlıklar kaleminde muhasebeleştirilir. İşletme tarafından katlanılan harcamalardan işletmenin belirli bir alanda araştırma için yasal hakları elde etmeden önce yaptığı harcamalar gibi, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar ile bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği (fizibilitesi) ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar standardın kapsamında değildir (Akpınar, 2012: 82).

Örnek 3. A işletmesi 05.01.2013 tarihinde Kardeşler Mühendislik Anonim Şirketi'nden arama yapmak istediği arazideki maden rezervleri ile ilgili danışmanlık hizmeti için 20.000,- TL ödemede bulunmuştur. İşletme 10.03.2013 tarihinde 750 hektarlık bir alanda bor madeninin arama çalışmalarına başlamak üzere Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na ruhsat başvurusunda bulunmuş ve 300,- TL ödemede bulunmuştur. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca 25.03.2013 tarihinde maden arama hakkının verildiği işletmeye bildirilmiş ve bunun üzerine işletme tarafından 700,- TL yıllık arama

ruhsat harcı ödenmiştir. A işletmesi, 20.04.2013 tarihinde Kardeşler Mühendislik Anonim Şirketi ile arama ve sondaj işlemleri için 100.000,- TL toplam bedel üzerinden anlaşmaya vararak ödemeyi yapmıştır.

İstenenler:

a-1) A işletmesinin VUK'a göre ilgili muhasebe kayıtlarını yapınız?

a-2) A işletmesinin TMS'ye göre ilgili muhasebe kayıtlarını yapınız?

b) A işletmesinin VUK'a göre itfa kaydını yapınız?

c) A işletmesinin TMS'ye göre itfa kaydını yapınız?

Çözümler:

a-1) A işletmesinin VUK'a göre ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

05/01/2013			
271 ARAMA GİDERLERİ HESABI		20.000,-	
271.01 Danışmanlık gideri			
100 KASA HESABI			20.000,-
100.01 Merkez Kasa			
Danışmanlık bedelinin ödenmesi			
...../...../.....			
10/03/2013			
271 ARAMA GİDERLERİ HESABI		300,-	
271.02 Ruhsat başvuru girdi			
100 KASA HESABI			300,-
100.01 Merkez Kasa			
Ruhsat başvuru bedeli			
...../...../.....			
25/03/2013			
271 ARAMA GİDERLERİ HESABI		700,-	
271.03. Ruhsat gideri			
100 KASA HESABI			700,-
100.01. Merkez Kasa			
Yıllık arama ruhsat harcı bedeli			
...../...../.....			
20/04/2013			
271 ARAMA GİDERLERİ HESABI		100.000,-	
271.04 Arama ve sondaj gideri			
100 KASA HESABI			100.000,-
100.01 Merkez Kasa			
Arama ve sondaj işlemleri bedeli			
...../...../.....			

271 Arama Giderleri Hesabı

20.000,-
300,-
700,-
<u>100.000,-</u>
121.000,-

Maden rezervinin çıkıp çıkmama durumuna göre kayıtlar değişmektedir:

1. Durum: Rezerve rastlanmaması veya rezervin çıkarılmasının *ekonomik bulunmaması halinde,*

Arama yoluyla maden edinimi durumunda maden yatağının incelenmesinden, madene ilişkin örneklere ulaşmak için yapılan sondaj çalışmalarına kadar katılan giderler mevcut uygulamada 271 Arama Giderleri hesabına kaydedilmektedir. Rezerve ulaşılamaması veya istenilen miktarda rezerv bulunmaması nedeniyle arama işlemine son verilmesi durumunda bu hesapta toplanan tutarlar sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Arama işlemi 20.10.2013 tarihinde sona ermiş, ulaşılan rezervin çıkarılması ekonomik bulunmamıştır. Bu durumda yapılacak yevmiye defter kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

20/10/2013	
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	
750.01 Danışmanlık gideri 20.000	121.000,-
750.02 Ruhsat başvuru girdi 300	
750.03 Ruhsat gideri 700	
750.04 Arama ve sondaj gideri 100.000	
271 ARAMA GİDERLER HESABI	
271.01 Danışmanlık gideri 20.000	121.000,-
271.02 Ruhsat başvuru gideri 300	
271.03 Ruhsat gideri 700	
271.04 Arama ve sondaj gideri 100.000	
Arama giderleri muhasebe kaydı	
...../...../.....	

20/10/2013	
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	121.000,-
630.01 Danışmanlık gideri 20.000	
630.02 Ruhsat başvuru girdi 300	
630.03 Ruhsat gideri 700	
630.04 Arama ve sondaj gideri 100.000	
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞ. GİD. YANSITMA HESABI	
750.01 Danışmanlık gideri 20.000	121.000,-
750.02 Ruhsat başvuru girdi 300	
750.03 Ruhsat gideri 700	
750.04 Arama ve sondaj gideri 100.000	
Arama giderlerin sonuç hesabına yansıtılma kaydı	
...../...../.....	

a-2) A işletmesinin TMS'ye göre ilgili yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

TMS'ye göre danışmalık ücreti ruhsatın alınmadan önce yapılan bir harcama olduğundan dolayı özel tükenmeye tabi bir varlık olarak değerlendirilmemektedir. Örneğimizde yer alan danışmanlık hizmeti için yapılan 20.000,- TL ödeme maddi olmayan duran varlık ya da dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Aşağıda danışmanlık hizmet bedelinin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin yevmiye defter kaydı verilmiştir.

10/03/2013			
267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI	20.000,-		
267.01 Danışmanlık hizmet bedeli			20.000,-
100 KASA HESABI			
100.01 Merkez Kasa			
Danışmanlık hizmet bedelinin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi			
...../...../.....			
10/03/2013			
271 ARAMA GİDERLERİ HESABI	300,-		
271.02 Ruhsat başvuru girdi			300,-
100 KASA HESABI			
100.01 Merkez Kasa			
...../...../.....			
25/03/2013			
271 ARAMA GİDERLERİ HESABI	700,-		
271.03. Ruhsat gideri			700,-
100 KASA HESABI			
100.01. Merkez Kasa			
...../...../.....			
20/04/2013			
271 ARAMA GİDERLERİ HESABI	100.000,-		
271.04 Arama ve sondaj gideri			100.000,-
100 KASA HESABI			
100.01 Merkez Kasa			
...../...../.....			

271 Arama Giderleri Hesabı

300,-
700,-
<u>100.000,-</u>
101.000,-

Arama işlemi 20.10.2013 tarihinde sona ermiş, ulaşılan rezervin çıkarılması ekonomik bulunmamıştır.

20/10/2013	
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	
750.01 Ruhsat başvuru girdi 300	101.000,-
750.02 Ruhsat gideri 700	
750.03 Arama ve sondaj gideri 100.000	
271 ARAMA GİDERLER HESABI	101.000,-
271.01 Ruhsat başvuru girdi 300	
271.02 Ruhsat gideri 700	
271.03 Arama ve sondaj gideri 100.000	
Arama giderleri muhasebe kaydı	
...../...../.....	

20/10/2013	
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	101.000,-
630.01 Ruhsat başvuru girdi 300	
630.02 Ruhsat gideri 700	
630.03 Arama ve sondaj gideri 100.000	
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI	101.000,-
750.01 Ruhsat başvuru girdi 300	
750.02 Ruhsat gideri 700	
750.03 Arama ve sondaj gideri 100.000	
Arama giderlerin sonuç hesabına yansıtılma kaydı	
...../...../.....	

2. Durum: Rezervin çıkarılmasına *karar verilmesi halinde,*

Rezerve ulaşılmaması ve üretime karar verilmesi durumunda ise 271 Arama Giderleri Hesabında toplanan tutarlar itfa yoluyla 730 Genel Üretim Giderleri Hesabına aktarılmaktadır. Giderlerin tamamen itfa edilmesi durumunda 278 Birikmiş Tükenme Payları Hesabı ve 271 Arama Giderleri Hesabında karşılıklı olarak kapatılmaktadır.

Örneğimizde 8.000 ton çıkarılabilir rezerve ulaşılabileceği tespit edilmiş ve bunun 31.12.2013 tarihi itibarıyla 2.000 tonu çıkarılmıştır. Bu durumda,

a) VUK'a göre; itfa kaydı,

2013 yılı itfa tutarı= (2.000 / 8.000) x 121.000 = 30.250,-TL

İlgili yevmiye defter kayıtları aşağıda yer almaktadır.

31/12/2013	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.01 Maden Aramada Birikmiş Tükenme Payı Gideri	30.250,-
278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI HESABI 278.01. Maden Arama Birikmiş Tükenme Payı 2013 yılı itfa payının muhasebeleştirilmesi	30.250,-

31/12/2013	
151 YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI 151.01 Yarı mamul üretimi	30.250,-
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI 730. 01 Maden Aramada Birikmiş Tükenme Payı İtfa tutarının yarı mamul üretim hesabına aktarılması	30.250,-

31/12/2013	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HSB 731. 01 Maden Aramada Birikmiş Tükenme Payı Gideri	30.250,-
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730. 01 Maden Aramada Birikmiş Tükenme Payı Gideri Hesap dönemi sonunda yansıtma hesabı ile maliyet hesabının karşılaştırılarak kapatılması	30.250,-

b) TMS'ye göre; itfa kaydı,

Standart, arama ruhsatının ele alınmasından önceki giderleri özel tükenmeye tabi varlıklar kapsamında ele almadığından arama ruhsatının alınmasından önce yapılan giderler maddi olmayan duran varlıklar kapsamında ele alınmaktadır. Örnekte yer alan danışmanlık gideri ruhsat alımından önceki bir gider olduğu için özel tükenmeye tabi varlık maliyeti hesaplarken dikkate alınmamaktadır. Ayrıca arama sonucu faydalı bir rezervin bulunması durumunda arama ruhsatının alınmasından sonra

yapılan giderlerin itfa yoluyla tüketilebileceği gibi tamamının gider olarak kaydedilebileceğini de ifade etmekte ve seçimi işletmelere bırakmaktadır.

2013 yılı itfa tutarı = (2.000 / 8.000) x 101.000= 25.250,-TL

İlgili yevmiye defter kayıtları aşağıda yer almaktadır.

31/12/2013		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730. 01 Maden Aramada Birikmiş Tükenme Payı Gideri	25.250,-	
278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI HESABI 278. 01 Maden Arama Birikmiş Tükenme Payı		25.250,-
2013 yılı itfa payının muhasebeleştirilmesi		
...../...../.....		
31/12/2013		
151 YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI 151.01 Yarı mamul üretimi	25.250,-	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI 730. 01 Maden Aramada Birikmiş Tükenme Payı		25.250,-
İtfa tutarının yarı mamul üretim hesabına aktarılması		
...../...../.....		
31/12/2013		
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HSB 731. 01 Maden Aramada Birikmiş Tükenme Payı Gideri	25.250,-	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730. 01 Maden Aramada Birikmiş Tükenme Payı Gideri		25.250,-
Hesap dönemi sonunda yansıtma hesabı ile maliyet hesabının karşılaştırılarak kapatılma kaydı		
...../...../.....		

VUK'a göre ruhsatının ele alınmadan önceki gider özel tükenmeye tabi varlık iken TMS'de özel tükenmeye tabi varlıklar kapsamında ele almadığından arama ruhsatının alınmasından önce yapılan giderler maddi olmayan duran varlıklar kapsamında ele alınmaktadır. Bu sebepten dolayı uygulamada farklılık oluşmaktadır.

SONUÇ

Çalışmada amortismanına tabi iktisadi kıymetlerde Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında amortisman konusu incelenmiş ve düzenlemelere ilişkin farklılıkları ortaya koyan örneklere yer verilmiştir. VUK'da amaç vergi matrahının tespiti iken, TMS'de işletmenin ticari

durumunun en gerçekçi bir şekilde ortaya koyulmasıdır. Bir diğer ifade ile vergi kanunlarının muhasebede düzenleme esası vergilemeye yönelik iken standartlar ile amaçlanan işletmenin mali durumunun gerçek, tarafsız ve doğru bir biçimde bilgi kullanıcılarına sunulmasıdır. Maddi duran varlıklarda, maddi olmayan duran varlıklarda ve özel tükenmeye tabi varlıklarda VUK ve TMS açısından amortisman uygulamasında öne çıkan farklılıkları aşağıdaki gibi belirtebiliriz.

VUK'a göre maddi duran varlıklarda faydalı ömür hesaplamasında yıl esas alınırken, TMS'ye göre faydalı ömür ay hesabına göre hesaplanmaktadır. Bu da kıst amortisman uygulamasının gerektirir. VUK'da kıst amortisman sadece binek otomobillerde kullanılırken, TMS'de bütün maddi duran varlıklarda uygulanarak muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği yıllık amortisman eşit tutarlara bölünerek ilgili muhasebe dönemine isabet eden kısmı giderleştirilir. VUK ve TMS'ye göre amortisman ayırma yöntemlerinde farklılık bulunmaktadır. TMS'de üretim miktarını esas alan amortisman uygulaması mevcuttur. VUK'a göre amortisman hesaplanırken kalıntı değer dikkate alınmaz iken, TMS' de kalıntı değer düşülerek hesaplama yapılır. Bundan dolayı yıllık amortisman tutarları farklılık gösterir. VUK'a göre maddi duran varlıklar için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra bu yöntemden dönülmemekte, azalan bakiyeler yöntemi kullanılır ise normal amortisman yöntemine dönülebilmektedir. TMS'ye göre gelecekte ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yönteminin değiştirilmemesi gerekir. Ancak haklı gerekçelerin bulunması halinde amortisman yöntemini değiştirmek mümkündür. VUK'a göre azalan bakiyeler yöntemini bilanço esasına göre defter tutanlar kullanabilirken, TMS'ye göre tüm işletmeler kullanabilmektedir. Varlığın amortismanına tabi olabilmesi için VUK'a göre 2014 yılı itibari ile 800 TL değerine sahip olması gerekirken, TMS'ye göre bir tutar belirlemesi bulunmamaktadır. Maddi duran varlığın faydalı ömrü VUK uygulamasında bir tebliğ ile belirlenmiş iken TMS'de ise bu karar işletme yönetimine bırakılmıştır.

Maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde VUK ile TMS arasında bir çelişki yoktur. Fakat borçlanma maliyetinin muhasebeleştirilmesi ve izleyen dönemlerde değerlendirme hususu farklılık göstermektedir. VUK'da maddi duran varlıkla ilgili bir kredinin, o varlığın yatırım döneminde düşen kısmının duran varlığın maliyetine eklenmesi zorunlu iken varlık aktife girdikten sonra oluşan giderlerin varlığın maliyet bedeline ilave edilmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi işletmeye bırakılmıştır. TMS'ye göre maddi duran varlığın edinimi ile doğrudan ilgili kredilerin faiz, komisyon ve kur farkı gibi borçlanma maliyetlerinin dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklarda ise VUK'da amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ömürleri ile amortisman oranları Maliye Bakanlığınca bir liste halinde yayınlanmıştır. VUK'da sadece normal itfa yöntemi kullanılırken, TMS'de kullanılan yöntem, varlığın ekonomik faydasının işletme tarafından tüketilme şekline göre değişmektedir. Varlığın faydalı ömrü boyunca itfa edilecek tutarın

belirlenmesinde normal amortisman yöntemi, azalan kalanlar yöntemi ve üretim birimi yöntemlerinden birisi kullanılabilir. VUK’da maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerinde (kira süresi belli olan özel maliyet hariç) kısıtlama yok iken, TMS’de faydalı ömrü belli ve belirsiz olmasına göre farklılık oluşur. Faydalı ömrü belirli ise, uzunluğuna, ürün sayısına ve benzer birimlere göre belirlenmesi gerekmektedir. Eğer belirsiz ise maddi olmayan duran varlık itfa edilmemektedir.

Özel tükenmeye tabi varlıklar; VUK’a göre yasal haklardan elde edilen ve maden kaynaklarının araştırılmasından önceki harcamalar özel tükenmeye tabi varlık olarak kabul edilir. TMS’ye göre yasal hakların elde edilmesinden ve maden kaynaklarının araştırılmasından önce yapılan harcamalar ile bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik ve ticari olarak uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar standart kapsamına alınmamaktadır.

Amortisman uygulamaları neticesinde işletmeler seçmiş oldukları yonteme göre, daha fazla veya daha az dönem gideri yazabilirler, ödeyecekleri vergi tutarını değiştirebilirler, üretilen mamulün maliyetini düşürebilirler veya arttırabilirler. Amortisman uygulamasında esasen temel alınacak ölçü işletmenin finansal durumunu çıkar gruplarına en doğru şekilde açıklayacak yöntemin benimsenmesi olmalıdır. VUK ve TMS açısından amortisman uygulamasında ortaya çıkan farklı uygulamaların kökeninde yatan temel neden, her iki düzenlemenin amacının farklı olmasından kaynaklanmaktadır. İşletme çıkar gruplarına doğru, gerçek ve tarafsız bir mali bilginin sunulması amacıyla muhasebe işlemlerinin yürütülmesi, hem muhasebe biliminden beklenenin sağlanması açısından ve hem de meslek etiği açısından en doğrusudur. Bu bağlamda muhasebenin finansal raporlama sürecinde, her bir mevzuatı esas alarak bilgi üretebileceği bir raporlama yazılımı, mevcut durum itibariyle işletmeler için bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akbulut, Y.Ö. (2008) “Vergi Usul Yasasındaki Değerleme Hükümlerinin TMS Kapsamında incelenmesi” VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara, 1-31.
- Akgül, B.A. (2004) “Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslar arası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi, 67: 61-72.
- Akgül, B.A. (2005) “Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 İle IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 25: 41-45.
- Akpınar, A. (2012) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Amortisman Tabi Duran Varlıklar Ve Türkiye Uygulaması” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Aksoylu, S. (2013) “Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulamasının Değerlendirilmesi” Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 8(3): 137-156.
- Arıkan, Y. (1996) “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması” Mali Çözüm Dergisi, 36: 60-71.
- Başagaç, H. (2006) “Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bayazıtlı, E. (2012) “Envanter ve Bilanço” Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2488 Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 1459, 27-34.
- Bulca, H. (2009) “Amortismanların Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Raporlanması ve Türk Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Çabuk, A. (2009) “Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri” 4. Baskı, Bursa: Dora Yayınları.
- Çelik, Ç. (2009) “Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi” Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çelik, E. (2012) “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’nin Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- 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.
- Güvemli, O. (1989) “Amortismanlar Yeniden Değerleme ve Uygulamaları” İstanbul: Proje Danış A.Ş. Yayınları.
- <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/malirehber2013/2013.pdf> , Erişim: 04.07.2013
- Kaya, U. (2007) “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması” Mali Çözüm Dergisi, 83: 67-80.
- Pamukçu, F. (2010) “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması” Muhasebe ve Denetime Bakış, 32: 70-71.
- Sürmen, Yusuf. (2011) Muhasebe – 2. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

- Şahin, E. (2010) “Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum’da Bir Sanayi İşletmesi Örneği” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.
- Şen, Ç. (2011) “Türkiye Muhasebe Standartları-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması” Mali Çözüm Dergisi, 106: 136-146.
- Şensoy, H.B. (2008) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Tebliğ Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ Sıra No: 15.
- Tebliğ Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) Hakkında Tebliğ Sıra No: 26.
- Tokay, S.H. (1987) “Muhasebede Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi” Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Tokay, S.H. ve Deran, A. (2008) “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri” Mali Çözüm Dergisi, 90: 15-48.
- Usta, H. (2007) “Muhasebe Mesleği İle İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Düzenlemeler İle Karşılaştırılması” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Vergi Usul Kanunu (VUK) 10.01.1961 Tarihinde Resmi Gazetede Yayınlanmış 213 Numaralı Kanun Sayı: 10703-10705 Cilt:1.
- Yazıcı, M. (2003) “Muhasebe Standardının Tanımı”, MUFAD, 18: 3-37.
- 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Kabul Tarihi: 26.06.2012.