

Tarım İşletmelerinde TMS 16 ve VUK Kapsamında Amortisman İşlemlerinin Değerlendirilmesi ve Muhasebe Uygulamaları

Evaluation of Depreciation Transactions and Accounting Applications in Agricultural Enterprises within the Scope of TAS 16 and TPL

Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN * Prof. Dr. Zeki DOĞAN **

Makale Geliş Tarihi / Received : 05.05.2024
Makale Kabul Tarihi / Accepted : 30.06.2024

ÖZET

Günümüzde teknolojinin her geçen gelişmesi ile birlikte, tarımsal faaliyetlerde de geçmişe göre çok daha fazla amortisman tabi varlıklardan yararlanılmak zorunda kaldığı bir gerçektir. Örneğin; toprağın sürülmesi, temizlenmesi, iyileştirilmesi, ekilmesi, dikilmesi, işlenmesi, sulaması, gübrelemesi, ilaçlaması ile birlikte budama, hasat, ambalajlama, depolama, süt sağım, hayvanlara yem/su verme, faaliyetlerin uzaktan kontrolü, nakliye ve daha pek çok iş, makine ile yapılmaktadır. Tabii ki bu durum tüm işletmelerde olduğu gibi tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerde de amortismanın önemini artırmaktadır. Tarım işletmelerinde de maddi duran varlıklar canlı varlıklar gibi kısıtlı bir ömre sahiptir. Başka bir ifadeyle söz konusu bu varlıkların işletme faaliyetlerinde sürekli olarak kullanılmaları ekonomik, teknik, fiziki ve yasal nedenlerle mümkün değildir. Bu nedenle; ilgili maddi duran varlığın maliyetinin faydalı ömrü boyunca gidere dönüştürülebilmesi, varlığın yenilenebilmesi için otofinansman sağlanabilmesi, kimi zaman mamul/hizmet üretim maliyetlerinin kimi zaman da dönem giderlerinin doğru tespit edilebilmesi, ilgili varlıkların bilançodaki değerinin doğru ifade edilebilmesi ve özellikle temel mali tabloların iç ve dış paydaşların alacakları kararlara nesnel bir dayanak teşkil edilebilmesi için amortisman konusu asla göz ardı edilmemesi gereken bir uygulamadır. Bu çalışmada öncelikle; amortisman kavramı, amortisman ayırmayı gerekli kılan nedenler, amortismanın önemi, amortisman ile ilgili yaklaşımlar açıklanmıştır. Çalışmanın amacı, TMS 16 ve VUK'un amortisman konusunda yaklaşımlarını/bakış açılarını karşılaştırmak ve dolayısıyla benzer ve farklı yönlerini ortaya koyabilmektir. Bu nedenle TMS 16 ve VUK'un amortisman konusundaki yaklaşımlarını karşılaştırmak için detaylı sayılabilecek ölçekte tablo düzenlenmiştir. Çalışmanın ilerleyen kısmında ise; tarım işletmelerinde TMS 16 ve VUK açısından karşılaştırmalı amortisman uygulamalarına, söz konusu amortisman uygulamalarının TMS 12'ye göre vergi etkisine ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre yevmiye kayıtlarına yer verilmiştir.

Anahtar Kavramlar: TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, VUK ve TMS'de Amortisman, Tarım İşletmelerinde Amortisman.

ABSTRACT

It is a fact that today, with the advancement of technology, it is necessary to use more depreciable assets in agricultural activities than in the past. For example; Plowing, cleaning, improving, sowing, planting, processing, irrigation, fertilizing, spraying of the soil, as well as pruning, harvesting, packaging, storage, milking, feeding/watering animals, remote control of activities, transportation and many other works can be done by machinery. is being done. Of course, this situation increases the importance of depreciation in businesses engaged in agricultural activities, as in all businesses. In agricultural enterprises, tangible assets have a limited life, like living assets. In other words, it is not possible to use these assets continuously in business activities due to economic, technical, physical and legal reasons. Because; The ability to convert the cost of the relevant tangible asset into an expense throughout its useful life, to provide auto-financing for the renewal of the asset, to determine the product/service production costs and sometimes the period expenses correctly, to express the value of the relevant assets in the balance sheet correctly, and especially to ensure that the basic financial statements are prepared for the receivables of internal and external stakeholders. Depreciation is an application that should never be ignored in order to provide an objective basis for decisions. In this study, first of all; The concept of depreciation, the reasons why depreciation is necessary, the importance of depreciation, and approaches to depreciation are explained. The aim of the study is to compare the approaches/perspectives of TAS 16 and VUK on depreciation and thus to reveal their similar and different aspects. For this reason, a table has been prepared on a fairly detailed scale in order to compare the approaches of TAS 16 and VUK regarding depreciation. In the further part of the study; Comparative depreciation practices in agricultural enterprises in terms of TAS 16 and VUK, the tax effects of these depreciation practices according to TMS 12, and journal entries according to the Draft Chart of Accounts in Compliance with Financial Reporting Standards are included.

Keywords: TMS-16 Tangible Assets Standard, Depreciation in TPL and TAS, Depreciation in Agricultural Enterprises

* Prof. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, abitter42@hotmail.com, ORCID ID: 0000-0002-4157-8218

** Prof. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, zekidogan7@hotmail.com, ORCID ID: 0000-0003-3328-7565.

GİRİŞ

Amortisman, tüm işletmelerde olduğu gibi tarım işletmelerinde de gerek birim ve toplam maliyetlerin gerekse dönem giderlerinin doğru olarak saptanabilmesi ve başta bilanço ve gelir tablosu olmak üzere mali tabloların gerçeğe uygun değerlerle düzenlenebilmesi için asla göz ardı edilmemesi gereken bir uygulamadır. Tarım işletmelerinde gerek direkt olarak üretim faaliyetlerinde gerekse üretim dışı faaliyetlerde uzun süreyle kullanılan taşıyıcı bitki olarak nitelendirilen meyve ağaçlarının dikili olduğu bahçeler, işletmenin kendisinin tesis ettiği yollar, su yolları (*kanallar, arklar*), binalar, alet (*mibzer gibi*), makineler (*süt sağım makinesi gibi*), tesisler, cihazlar (*robotlar gibi*), taşıtlar (*traktör, dronlar -insansız hava aracı-gibi*), uzun ömürlü kullanılan ev eşyaları (*demirbaşlar*), plantasyonlar, üretim amacıyla işletmede tutulan/yetiştirilen hayvanlar gibi varlıklar amortismanına tabi tutulur. Söz konusu bu türden varlıklar zamanla aşınma, yıpranma, demode olma, verimlilikten düşmeye maruz kalırlar. Bu varlıkların kimileri üretime doğrudan katkı verirken, kimileri de dolaylı olarak katkı verirler.

Nakit çıkışı gerektirmeyen, otofinansman sağlayan, işletmenin sürekliliğine katkı veren ve mali tabloların gerçeğe uygun olarak düzenlenmesini destekleyen amortisman konusu, tüm sektörlerde olduğu gibi tarım sektöründe de inovasyon ve eğitim çalışmalarının artması ve akıllı tarım uygulamalarına geçilmesi ile birlikte daha da önemli hale gelmiştir. Bu nedenle de günümüzde, tarım işletmelerinin rekabet güçlerini artırabilmeleri için dijital teknolojiye ve makineleşmeye olan ihtiyaçları her zamankinden daha fazladır. Tarım sektöründe de ulusal ve uluslararası ölçekte rekabet edebilmek, küresel rekabetçilik endeksinde ön sıralarda yer alabilmek için bu sektörde faaliyet gösteren tüm işletmelerin maliyetlerini ve dönem giderlerini minimize ederek doğru saptamaları, verimliliklerini artırmaları ve ürün kayıplarını en aza indirmeleri gerekmektedir. İşte işletmelerin günümüzde bu amaca ulaşmalarına katkı sağlayan en önemli gider kalemlerinden birisi de amortisman giderleridir. Bu sayede gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, güvenilir ve evrensel ölçekte geçerliliği olan bilgi ortaya konulabilecektir. Ülkemizde Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte ilgili tarım işletmelerinin de TMS'ye göre mali tablo düzenleme yükümlülükleri zorunlu hale gelmiştir. TMS 16'nın mevcut amortisman uygulamalarına çok önemli sayılabilecek nitelikte yenilikler getirdiği görülmektedir. Özellikle ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin çok önemli bir kısmının geleneksel anlayış ile tarımsal faaliyette buldukları, dijital tarım (*Tarım 4.0¹*) ve sanal evren teknolojisinin (*metaverse teknolojisi*) yavaş yavaş tarımsal faaliyetlerde yer alması ile birlikte, söz konusu bu işletmelerin gerçeğe uygun birim ve toplam maliyeti hesaplamaları ve gerçeğe uygun dönem giderlerini saptamaları açısından amortisman giderlerinin dikkate alınması daha da önemli hale gelmiştir. Bu nedenle TMS 16 ile VUK'un amortismanına bakış açılarını karşılaştırabilmek için bu çalışma kaleme alınmıştır. Çalışma esas itibarıyla üç bölüme ayrılmıştır. İlk bölümde; amortisman kavramı ve amortisman ayrılmasını gerekli kılan etmenler, amortismanın önemi, kapsamı ve amortisman yaklaşımlarına yer verilmiştir. İkinci bölümde; TMS 16 ve VUK açısından amortisman uygulamaları teorik olarak çok yönlü karşılaştırılmıştır. Üçüncü bölümde ise; Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı esas alınarak tarım işletmelerinde TMS 16 ve VUK açısından karşılaştırmalı muhasebe uygulamalarına ve bu uygulamaların vergi etkisine değinilmiştir.

¹ "Tarım 4.0, dronlar, robotlar, nesnelerin interneti, dikey çiftlikler, yapay zeka ve güneş enerjisinin kullanıldığı bir sistemi ifade eder." (Kılavuz ve Erdem, 2019: 154).

1. AMORTİSMAN KAVRAMI VE AMORTİSMAN AYRILMASINI GEREKLİ KILAN ETMENLER, AMORTİSMANIN ÖNEMİ VE YAKLAŞIMLARI

1.1. Amortisman Kavramı ve Amortisman Ayrılmasını Gereklî Kılan Etmenler

Duran varlıkların üretim ve üretim dışı işletme faaliyetlerinde (*mal ve hizmet üretimi/tedariki, idari amaçlar gibi*) kullanılmaları nedeniyle değerlerinde meydana gelen azalma, amortismanın konusunu teşkil eder. Söz konusu bu kavram gerek TMS, gerek VUK, gerekse muhasebe literatüründe benzer şekilde tanımlanmıştır.

TMS'ye göre amortisman (Md. 6); “Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.”. Amortismanına tabi tutar ise, varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan (*tespit edilebiliyorsa*) bugünkü kalıntı/hurda değerinin düşülmesiyle hesaplanır.

VUK'da amortisman (Md. 313); işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen varlıkların (*alet, edevat, mefruşat, demirbaş gibi*) tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi olarak ifade edilmiştir.

Amortisman, “Amortismanına tabi bir varlığın maliyet tutarının ya da başka bir ifadeyle kayıtlı değerinin, o varlığın faydalı ömrü süresince gidere dönüştürülmesi işlemidir. Başka bir ifadeyle amortisman, ilgili varlığın yıpranma, aşınma, yok olma, demode olma payına verilen addır.” (Özulucan, 2021a: 463). Ya da amortisman; söz konusu duran varlıkların kayıtlı bedelinde faydalı ömrü boyunca, kademeli ve kalıcı bir azalmayı göstermek için yapılan bir işlemdir. Sonuçta varlığın değerinde tespit edilen bu azalma, işletmenin maliyetinin/giderlerinin artması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla işletmeler, ilgili duran varlıkların faydalı/ekonomik ömürlerinin sınırlı olması ve zamanla eskimesi, yıpranması, demode olması ve ekonomik/verimli ömrünü tamamlaması nedeniyle duran varlıklarının kayıtlı bedellerini (*tespit edilebiliyorsa bugünkü hurda değerini düşükten sonra - TMS'ye göre-*) dönemsellik kavramı gereğince gidere dönüştürürler. Söz konusu giderler, duruma göre üretim maliyeti ile ilişkilendirilebileceği gibi, dönem gideri olarak da kaydedilebilir. Bu uygulama, varlığın işletmede hangi amaçla kullanıldığı ile doğrudan ilişkilidir.

Amortismanına tabi bir varlığın ekonomik ömrünü sınırlayan bu nedenle de amortisman ayrılmasını gereklî kılan etmenler aşağıda özetlenmiştir.

- a. Fiziki yıpranma (*fiziki ömür/yıpranma, aşınma, bozulma, eskime gibi*),
- b. Teknolojik yıpranma/demode olma (*teknik ömür*),
- c. Ekonomik yıpranma (*üretim verimliliğinin yitirilmesi/moda değişimi gibi*) (Tokay, 2002: 78),
- d. Tabii aşınmalar (*paslanma, tabii afetler gibi*),
- e. Hukuki sürenin sona ermesi (*yapılan anlaşmaların bitmesi/örneğin, kiralanan varlığın kira süresinin bitmesi gibi*.) (Küçüksavaş, 2005: 404) şeklinde sıralanabilir. Yukarıda belirtilen nedenlerin biri, birkaçı ya da tamamının gerçekleşme olasılığı vardır.

İlgili varlığın; yıpranması, aşınması, bozulması, eskimesi, olağanüstü olaylar nedeniyle yararlanılamayacak duruma gelmesi, bakım-onarımın ve parça değişiminin zamanında ve gerektiği biçimde yapılamaması teknik etkenler aynı zamanda da fiziki etkenler arasında yer alır. Duran varlığın üretimde yetersiz duruma düşmesi, teknolojik gelişmeler, moda ve benzeri etkenler, sosyal

ve kültürel gelişmeler ekonomik (*iktisadi*) etkenleri belirleyen unsurlar arasında yer alır. Bunların yanı sıra amortisman ayrılmasına süreli ilişkiler de neden olabilir. Bunlar arasında; kuruluş çalışmalarının belirli bir süre ile sınırlandırılması, varlığın tükenmesi (*madenler, taşocağı, kömür ocağı gibi*), yasal kısıtlamalar gibi (Güvemli, 1989: 21-34).

1.2. Amortismanın Önemi

Günümüzde, sanayileşme ile birlikte dijitalleşme ve teknolojinin de çok hızlı bir şekilde gelişimini sürdürmesi ile birlikte, işletmelerin varlıkları içerisinde (*özellikle ürün, mamul ve hizmet üreten işletmeler başta olmak üzere*) amortisman tabi varlıkların bilanço içindeki payı (*tutarı*) her geçen gün artmaktadır. Tabii ki bu durum; beraberinde gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgi ortaya koyma adına, işletmeler için amortismanın önemini de artırmaktadır. Sonuçta işletmelerin ürün/mamul/hizmet maliyetleri ve dönem giderleri içerisinde amortismanın payı da geçmişe göre her geçen gün daha da artmaktadır. Bu nedenle amortisman giderlerinin çok hassas (*sadece fiziki ve ekonomik ömrü değil, teknolojik ömrü de gözetilerek*) hesaplanması ve asla göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Aksi takdirde muhasebe aracılığı ile ortaya konulan bilgilerin geçerliliği ve işletme ile ilgili iç ve dış paydaşların alacağı kararların doğruluğu/isabeti kesinlikle sorgulanacaktır.

Esas itibarıyla sermayenin korunması (*yani geçici bir özkaynak unsuru olması*) ve işletmenin verimlilik kapasitesinin sürdürülebilirliğini sağlamak amacıyla ayrılan amortismanın hem bilgi muhasebesi hem de vergi muhasebesi açısından tarım işletmeleri de dahil olmak üzere tüm işletmelere sağladığı direkt ve endirekt faydaları/avantajları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- a. İlgili duran varlığın kayıtlı/maliyet bedelinin dağıtımını sonucunda hesaplanan birim üretim maliyetlerinin ve dönem giderlerinin doğru hesaplanabilmesi ve doğru fiyatlandırma yapılabilmesi için önemlidir (*Fakat amortisman tutarı, mevcut vergi mevzuatı ve uygulamalar esas alındığında varlıkların piyasa değeri/paranın zaman değeri göz ardı edilerek kayıtlı/maliyet bedeli üzerinden hesaplandığı için, hesaplanan giderlerin gerçeğe uygun olmadığı da açıktır.*).
- b. Gerçek veriler ile dönem kar/zararın tespit edilebilmesi ve dolayısıyla ticari ve mali karın (*vergi matrahının*) doğru hesaplanabilmesi ve sermaye bütünlüğünün korunabilmesi için önem arz eder (*Yani işletmenin genel karlılığının tayininde amortismanın stratejik bir araç olması*).
- c. Amortismanın sağladığı vergi avantajı nedeniyle işletmenin nakit akışının tayin edilebilmesi ve mali istikrarın sağlanmasına katkı sağlaması (*Amortisman, nakit çıkışı gerektirmeyen bir giderdir. Yani amortisman, işletmenin nakit akışını negatif değiştirmez.*).
- d. Otofinsmanın, işletmeye ayrı bir yük unsuru olarak ortaya çıkan faiz giderlerinin yok edilmesi/azaltılması gibi bir fonksiyonu da vardır. Otofinsmanın bir yararı da işletmeleri yabancı sermaye kullanmanın olası sakıncalarından (*örneğin; yabancı sermaye sağlayan kurumlar bazı durumlarda işletmenin yönetim işlevine müdahale edebilmekte, kaynaklarına teminat koyabilmektedir.*) da uzak tutmaktadır (Çetin, 2020:24). İşte amortisman, ofofinsman yoluyla işletmede varlıkların dolayısıyla işletmenin sürekliliğinin ve rekabet gücünün korunabilmesi için de önemlidir (*Böylece üretim miktarının artması ile birlikte fiyatlar genel seviyesinin düşmesine, ihracatın artmasına ve dış ticaret açığının azalmasına katkı sağlanabilecektir.*). Özellikle tarımsal risklerin (*üretim riskleri, ekolojik riskler, pazar*

riskleri ve yapısal riskler) (Çetin, 2020: 46) ve sabit varlıkların toplam varlıklar içinde değerinin yüksek olması nedeniyle tarım işletmeleri için amortisman, otofinansman yoluyla sermayeyi güçlendirmek ve söz konusu risklerin daha iyi yönetilebilmesi açısından büyük öneme sahiptir.

- e. Amortisman yoluyla işletmede yıllara sair olarak tutulan fon, ilgili varlığın yenilenmesine kadar işletmede yatırım veya işletme giderlerini finanse etmek için kullanılacaktır. Bu durum, işletmenin eğer yabancı kaynak kullanıyorsa, yabancı kaynak kullanım maliyetini (*finansman giderlerini*) azaltacak, başka bir ifadeyle özkaynak yapısını güçlendirecektir. Sonuçta bu uygulama işletmenin borçlanma maliyetlerini düşürdüğü gibi, üretim maliyetlerini ve dönem giderlerini azaltacaktır.
- f. Amortisman, işletme bütçesinin tespiti ve dolayısıyla alınan yeni kararların diğer yatırımlara olan direkt ve endirekt etkilerinin tayin edilebilmesi için dikkate alınmalıdır.
- g. İzlenen amortisman politikası, ayrılan amortisman tutarını değiştirir. Amortisman giderleri nedeniyle edinilen otofinansmanın işletmeye sağladığı vergi avantajı, kimi zaman ilgili varlığın yenilenmesi için yeterli olur kimi zaman da (*enflasyon ve varlığın kullanım süresinin tam olarak önceden bilinmemesi gibi nedenlerle*) olmaz. Bu durum, işletme sermayesinin artırılmasına veya yeni kaynak tedarik edilmesine neden olur. Dolayısıyla, sabit ve işletme sermayesinin planlanabilmesi için (Akgüç, 1995: 114) amortisman üzerinde durulması gereken bir konudur.
- h. Mali tablolar (*özellikle bilanço, gelir tablosu ve satılan mallar/mamuller maliyeti tablosu gibi*) aracılığı ile ortaya konulan ve mali tabloları direkt/endirekt etkileyen bilgi kalitesinin artırılabilmesi için amortisman uygulamaları asla göz ardı edilmemelidir.
- i. Amortisman, ilgili varlıkların teknolojik ömrünün, verimlilik düzeyinin, ekonomik ömrünün ve net defter değerinin tespit edilebilmesi ve dengenin (*düzenleyici hesaplar aracılığı ile*) sağlanabilmesi için önemlidir.
- j. Amortisman, geleceğe yönelik yeni duran varlık (*yenilenmesi/bakımı/değişimi*) yatırım kararlarının alınabilmesi veya mevcut varlık ile devam edip/edilmeyeceğine ilişkin kararların alınabilmesi ve bu noktada planlamanın yapılabilmesi için göz ardı edilmemelidir.
- k. Borçlanma ve özkaynak yapısının tayin edilebilmesi için (*Yani kaynak optimizasyonunun sağlanabilmesi*) amortisman konusu mutlaka dikkate alınmalıdır.
- l. Amortisman, işletmenin gerçeğe uygun (*cari*) marka değerinin belirlenebilmesi için göz önünde bulundurulmalıdır.
- m. Amortisman, ilgili duran varlıkların net bilanço değerinin doğru olarak ifade edilebilmesi ve dolayısıyla mali tabloların şeffaflığı açısından asla göz ardı edilmemelidir.
- n. Amortisman, işletmenin kredibilitésinin ve borçlanma maliyetinin belirlenmesinde göz önünde bulundurulmalıdır.
- o. Amortisman konusunun muhasebenin kuramsal ilkelerine ve esaslarına uymak açısından (*TMS, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Muhasebenin Temel Kavramları, Tahakkuk İlkesi gibi*) dikkate alınma zorunluluğu vardır.

1.3. Amortisman Yaklaşımları

Amortismanın; farklı tanımlanması, farklı amaçların olması ve farklı bakış açısı ile değerlendirilmesi nedeniyle farklı amortisman yaklaşımları ortaya atılmıştır. Bunlar (Sevilengül, 2020: 402, 403);

- a. **Değerleme Yaklaşımı:** İlgili duran varlığın; ilk yıl için aktifleştirildiği tarih ile dönem sonu değerinde, sonraki yıllar için dönem başı değeri ile dönem sonu değerinde aşınma, yıpranma, demode olma gibi nedenlerle varsayıma dayalı olarak hesaplanan değer azalışıdır. Dolayısıyla bu yaklaşıma göre, ilgili varlığın bilançoda net defter değeri ile ifade edilebilmesi için **kayıtlı bedelinin düzeltilmesi** söz konusudur.
- b. **Tüketim Yaklaşımı:** Tüm işletmelerin duran varlık edinmelerindeki temel amaç, ilgili duran varlığı üretim ya da üretim dışı faaliyetlerde faydalı ömrü boyunca kullanmaktır. Yani duran varlıklar işletme faaliyetlerinde mal ve hizmet üretiminde kullanılan stoklar olarak kabul edilirler (Küçüksavaş, 2005: 404). Bu nedenle duran varlık edinmekle işletmeler **fayda stoku** yapmış olmaktadırlar. İşte bu yaklaşım söz konusu stokun, varlığın faydalı ömrü boyunca tüketildiğini varsayar.
- c. **Yenileme Yaklaşımı:** Kayıtlı bedeli üzerinden amortisman hesaplanan varlık, faydalı/ekonomik ömrünü tamamladığında yenilenmek zorundadır. Aksi takdirde işletmelerin ekonomik hayatta kalıcı olmaları mümkün değildir. Bu nedenle bu yaklaşım amortismanı, varlığın yenilenmesi için bir araç olarak kabul eder. Çünkü, amortisman giderleri sağladığı vergi avantajı nedeniyle işletmelerin (*ilgili varlıkları yenileme amacıyla*) *fon biriktirmesine (kaynak/otofinansman)* katkı verir.
- d. **Dağıtım Yaklaşımı:** Bu yaklaşım amortismanı, varlığın kayıtlı bedelinin yani maliyetinin (*hurda değerinin olmaması veya dikkate alınmaması koşuluyla*) faydalı ömrü boyunca gidere dönüştürülmesi ya da *maliyetin varsayıma dayalı olarak yıllara paylaştırılması* olarak kabul eder.

Yukarıda ifade edilen yaklaşımların hiç birinin tek başına amortismanın amacını tam olarak ortaya koyduğu söylenemez. Tüm yaklaşımların kendi içinde amortismanın bir yönünü öne çıkardığı görülmektedir. Fakat şunu belirtmek gerekir ki, amortisman ayırmakla işletmeler hem varlığın kayıtlı bedelini net değer ile ifade etmekte hem varlığı satın almakla elde ettikleri fayda stokunu yıllara yayarak tüketmekte hem sağlanan vergi avantajı nedeniyle işletmede fon biriktirmekte hem de maliyeti yıllara yayarak gidere dönüştürmekte. Aslında bu yaklaşımların her biri, amortismanın farklı amacını öne çıkartan bir bütünün parçasıdır. Bu yaklaşımlardan; TMS'nin “değerleme yaklaşımı”nı, VUK'un ise “dağıtım yaklaşımı”nı benimsediği görülmektedir. Çünkü Standartlarda esas ilke, gerçeğe uygun bilginin raporlanmasıdır. Bu nedenle hem bilançonun hem de gelir tablosunun gerçeğe uygun değerler üzerinden raporlanabilmesi için, değerleme yaklaşımı ön plana çıkarılmıştır. VUK (*ve diğer ilgili mevzuatlar*) vergi odaklı bir yaklaşımı esas almıştır. Dolayısıyla amortisman giderlerinin içinde bulunulan dönemde ayrılması gerekmektedir. Yani döneme ait gelirler ile döneme ait giderlerin karşılaştırılması ve vergi matrahının buna göre tayin edilmesi zorunludur. Bu nedenle de ilgili varlığın maliyet tutarı, yıllara yayılarak (*isteğe bağlı olarak*) giderleştirilebilmektedir.

2. TMS 16 VE VUK AÇISINDAN AMORTİSMAN UYGULAMALARININ TEORİK OLARAK KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde amortisman ile ilgili yapılan karşılaştırmalar hem tarım işletmeleri hem de tarım dışı işletmeler için geçerlidir. Tarım işletmelerine özgü muhasebe uygulamaları ise ayrıca belirtilmiştir.

Tablo 1: Amortisman İşlemlerinin TMS 16 ve VUK açısından karşılaştırılması

	TMS 16	VUK
Amortismanın ayrılma zorunluluğu açısından;	Zorunludur (Bkz. Md. 43-62). Çünkü Standarda göre hem dönem giderlerinin hem de üretim maliyetlerinin gerçeğe uygun değer üzerinden saptanıp, mali tabloların ilgili kalemlerinin gerçeğe uygun değeri üzerinden ifade edilme zorunluluğu vardır.	İsteğe bağlıdır (<i>ihtiyaridir.</i>). Fakat literatürde “Vergi mevzuatı açısından işletmelerin amortisman ayırması zorunludur. Ancak ayrılan amortismanların gider olarak dikkate alınması ihtiyaridir.” şeklinde görüş de yer almaktadır (Taşyürek, 2023: 118). Çünkü Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre amortisman ayırmak zorunludur. Vergi matrahının doğru saptanabilmesi için amortisman ayrılmalıdır. Ayrıca maliyet esasını benimseyen vergi mevzuatının ruhu ve gerçeğe uygun vergi matrahının dolayısıyla vergi tutarının hesaplanabilmesi için amortisman uygulaması göz ardı edilmemelidir.
Maddi duran varlıklara amortisman ayrılabilmesi için;	İlgili varlıkların; mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulması ve bir dönemden daha fazla kullanımının öngörülmesi gerekir (Bkz. Md. 6).	İşletmede bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan varlıklar ile 269. maddeye göre gayrimenkul gibi değerlendirilen varlıklar amortismanına tabi tutulabilir (Bkz. Md. 313).
Amortismanın ayrılma tarihinin başlangıcı açısından;	Varlık kullanılabilir duruma getirildiği zaman amortisman ayrılmaya başlanır. Örneğin yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar (Bkz. Md. 55). Yani ilgili varlığın fiili olarak kullanılmaya zorunluluğu yoktur. Varlığın fiili olarak kullanıma hazır olması, amortisman ayırmak için yeterlidir.	Amortisman süresi, (<i>Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobilleri dışında</i>) ilgili varlıkların aktifte girdiği yılın (<i>dönemin</i>) ilk gününden itibaren başlar (Bkz. Md. 320).
Amortismanına tabi maddi duran varlıkların neler olduğu hususunda;	Amortismanına tabi varlıkların neler olduğu açıkça belirtilmemiştir. Ancak 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 kalemlerinin maddi duran varlık olduğu belirtilmiştir (Bkz. Md. 6). Dolayısıyla yukarıda belirtilen nitelikleri taşıyan maddi duran varlıklar amortismanına tabi tutulacaktır. Arazi, arazi ve binalar, makinalar; gemiler; uçaklar; motorlu taşıtlar, mobilya ve demirbaşlar, ofis gereçleri ve taşıyıcı bitkiler (Bkz. Md. 37).	Amortismanına tabi maddi duran varlıklar aşağıdaki gibi ifade edilmiştir. - Gayrimenkuller, - Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, - Tesisat ve makineler, - Gemiler ve diğer taşıtlar, - Alet edevat, mefruşat, - Demirbaşlar (Bkz. Md. 269, 313).
Edinilen bir varlığın maddi duran varlık olarak kayıtlanabilmesi için (alt limit) değeri konusunda;	Alt limit yoktur.	Alt limit, her yıl enflasyona bağlı olarak yenilenmektedir. Eğer edinilen varlığın maliyet bedeli o yıl (<i>2024 yılı için KDV hariç 6.900 TL’dir.</i>) için belirlenen tutarı aşmaz ise, söz konusu tutar doğrudan dönem gideri olarak kaydedilebilir ya da aktifleştirilebilir.
İlgili varlığın parça parça ya da tamamının bir bütün olarak amortismanına tabi tutulabilmesi açısından;	“Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur.” (Bkz. Md. 43). Örneğin; asansör, ısıtma ve soğutma tesisatı, havalandırma tesisatı, kalorifer tesisatı gibi varlıklar için katlanılan giderler ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur.	İlgili maddi duran varlığın bir bütün olarak amortismanına tutulması gerekir.
Amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında, varlığın bugünkü hurda değeri (metal kalıntı değeri gibi) değerinin dikkate alınması açısından;	-Tahmin edilebiliyorsa, varlığın bugünkü hurda değerinin dikkate alınarak amortisman matrahının ve dolayısıyla amortisman tutarının hesaplanması gerekir (Bkz. Md. 6, 53). - Hurda değeri tahmin edilemiyorsa, hurda değeri dikkate alınmadan yani kayıtlı değer üzerinden amortisman hesaplanacaktır (Bkz. Md. 6). - Hurda değerinin her yıl gözden geçirilmesi ve değişikliklerin dikkate alınması zorunludur (Bkz. Md. 51).	Hurda değeri dikkate alınmaz. Çünkü VUK’ta böyle bir düzenleme mevcut değildir. Dolayısıyla ilgili maddi duran varlık maliyet (<i>kayıtlı</i>) değeri üzerinden amortismanına tabi tutulur (Bkz. Md. 269).

Faydalı ömrün tayini (değiştirilebilmesi) açısından;	Faydalı ömür işletme tarafından tayin edilir. Gerekli olduğunda her yıl gözden geçirilmesi değişikliklerin dikkate alınması zorunludur (Bkz. Md. 51 ve 57). Bu nedenle amortisman süresi değiştirilebilir.	Faydalı ömür Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tayin edilir. İşletme tarafından değiştirilmesi mümkün değildir. Gerekli olması durumunda (<i>olağanüstü durumlarda</i>) izin alınarak faydalı ömür değiştirilebilir.
İşletme faaliyetinin tamamen durdurulması durumunda amortisman hesaplanması açısından;	Amortisman tabi bütün varlıklar için gün bazlı amortisman hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla ilgili duran varlıklar için faaliyetin tamamen durdurulduğu tarihe kadar kıst amortisman uygulanmalıdır.	VUK'a göre, "Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder." (Bkz. Md. 161). "Amortisman ayırma, faaliyetin devamı şartına bağlıdır. Faaliyetin durdurulması halinde amortisman ayrılamamaktadır. Ticari, zirai ve mesleki faaliyette mükellefiyet, vergiye tabi işlemlerin tamamen sona erdirilmesine kadar devam etmektedir. Vergiye tabi işlem deyimine, işletme aktifindeki duran varlıkların satışı veya işletmeden çekilmesi dahildir. Faaliyetin durdurulmasından sonra, vergiye tabi işlemlerin tamamen sona ermesine kadar geçen devrede amortisman hesaplanmaktadır." (https://www.objektifymm.com.tr/icerik/makaleler/amortisman-ve-uygulamaları). Erişim Tarihi: (20.04.2024).
Amortisman matrahının tayininde maliyet ve yeniden değerlendirme yöntemlerinin seçimi yönünden;	İşletmeler varlıklarını değerlemede maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini kullanabilmektedirler (Bkz. Md. 29-31). Varlık, maliyet değeri üzerinden aktifleştirildikten sonra ilgili dönem/dönemlerin sonunda tekrar değerlemeye tabi tutulmaktadır. Eğer amortisman haricinde varlıkta daha fazla bir değer kaybı varsa, bu fazlalık için ayrıca değer düşüklüğü zararı olarak işlem yapılır. Yeniden değerlendirme yönteminde ise amortisman ayrıldıktan sonra varlığın defter değeri yeniden değerlendirme artış oranı kadar artırılmaktadır. Bu yöntemde hem değer artışları hem de değer azalışları kayıt altına alınabilmektedir. (https://jafas.org/articles/2018-4-2/5_Amortisman_FULL_TEXT.pdf). Erişim Tarihi: (21.04.2024).	Varlık için kapasite, ömür veya değer artırıcı bir harcama yapılmadığı ve finansal tablolar herhangi bir nedenle düzeltmeye tabi tutulmadığı sürece varlığın maliyet değerinde bir değişiklik olmamaktadır.
Faydalı ömrün belirlenmesinde;	"Yararlı ömür" ya da "üretim birimi ve çalışma süresi" esas alınır (Bkz. Md. 6 ve 56).	Madenler hariç, faydalı ömür sadece "yıl" olarak belirlenmiştir (Bkz. Md. 315).
Amortisman oranının tayini açısından;	Mükellefler tahmin ettikleri faydalı ömür dikkate alarak amortisman oranını tayin ederler. Başlangıçta tahmin edilen süre, dönemsel olarak gözden geçirilmelidir. Yapılan tahminde farklılık tespit edilmesi durumunda ise, cari ve gelecek dönemler için amortisman oranında (<i>faydalı ömür dikkate alınarak</i>) düzeltme yapılacaktır (Bkz. Md.6, 56 ve 57).	Mükelleflerin amortisman oranını tayin etme gibi hakları yoktur. Faydalı ömür her bir varlık için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir (Bkz. 333 ve 339 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği). Bu süre mükellef tarafından değiştirilemez. Ancak VUK Md. 317'de belirtilen olağanüstü durumlar gerçekleştiğinde, mükellefin Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurusu sonucunda bu süre sadece ilgili Bakanlık tarafından değiştirilebilir. Burada ilgili Bakanlık varlığın kalan ekonomik kullanım süresini dikkate almaktadır (Bkz. Md. 318).
Azalan bakiyeler yönteminde oranın tayin edilmesi açısından;	Azalan bakiyeler yönteminde, normal amortisman yöntemine göre belirlenen oranın iki katı esas alınmasına rağmen, oranın herhangi bir üst sınırı yoktur (Bkz. Md.62).	Normal amortisman yöntemine göre belirlenen oranın iki katı alınır. Fakat bu oran % 50'yi geçemez (Bkz. Md. 315).
Kullanılabilecek amortisman hesaplama yöntemleri açısından;	-Normal amortisman yöntemi, -Azalan bakiyeler yöntemi, -Üretim miktarı yöntemi. Mükellefler, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtabilecek şekilde yukarıda belirtilen yöntemleri herhangi bir kısıt olmaksızın serbestçe uygulayabilirler (Bkz. Md. 60, 62).	VUK'da (Md. 315) esas itibarıyla (<i>maden işletmeleri dışında - Md. 316</i>) normal ve azalan bakiyeler yöntemlerinin tercih edilebileceği ifade edilmiştir. Normal amortisman yöntemi bilanço esasına ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin her ikisi tarafından kullanılabilir. Ancak azalan bakiyeler yöntemi sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından kullanılabilir (Bkz. VUK, Md. 315). Fakat VUK'a göre (Md. 317) gerekli koşulların gerçekleşmesi durumunda olağanüstü amortisman yöntemi de kullanılabilir.
Vade farkının (krediler ile ilgili faizin) maddi duran varlıkların (MDV'nin) maliyetine	Özellikli varlıklar hariç ilgili duran varlığın maliyetine vade farkı dahil edilemez (Bkz. Md. 23).	Dönem sonuna kadar olan vade farkları maliyete eklenir ve amortisman yoluyla gidere dönüştürülür. Daha sonraki dönemler için hesaplanan farkların dönem gideri kaydedilmesi ya da maliyete eklenmesi ihtiyaridir (Bkz. Md. 262 ve Sarıgül, 2020: 409, 410).

eklenebilmesi açısından;		
Lehte oluşan kur farklarının MDV'nin maliyetiyle ilişkilendirilmesi açısından;	Özellikli varlık ise, maliyetle ilişkilendirilir. Finansman giderleri özellikli varlıklar dışında kalan MDV'lerde maliyetle ilişkilendirilmeyip doğrudan dönem gideri olarak izlendiği için, olumlu kur farklarının da dönem geliri olarak kaydedilmesi gerekmektedir.	Aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar olan kısım maliyetle ilişkilendirilir. Sonraki dönemler için maliyetle ilişkilendirilmesi ya da kambiyo geliri olarak kaydedilmesi ihtiyaridir. Ayrıca sonraki dönemlerde seçimlik olarak kullanılan hakkın tutarlı olarak uygulanmasına devam edilecektir (Detaylı bilgi için bkz. 334 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ve Sarıgül, 2020: 409, 410).
Azalan bakiyeler yöntemini uygulayabilecek işletmeler açısından;	TMS/TFRS'ye göre defter tutan ve finansal tablolarını hazırlayan işletmelerin tamamı uygulayabilir (Bkz. Md. 62).	Sadece bilanço esasına göre defter tutan işletmeler kullanılabilir (Bkz. Md. 315).
Kıst amortismanının uygulanması açısından;	"Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar." (Bkz. Md. 55). Dolayısıyla gün bazlı hesaplama yapılır. Yani kıst amortisman uygulamasına, duran varlıklar için amortisman ayrılmaya varlığın kullanılabilir hale geldiği tarihte başlanır.	Sadece işletmelere ait binek otomobillerine özgü olmak üzere (<i>faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç</i>) aktifte girdikleri hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır (Bkz. Md. 320). Yani söz konusu binek otomobilleri için amortisman ayrılmaya, aracın alındığı ayın kaçıncı günü olduğu önemsenmeksizin ilk gününden itibaren başlanır. Diğer varlıklar için "dönem/yıl bazlı" amortisman hesaplanması zorunludur.
Kıst amortisman uygulamasında ilk yıl ayrılmayan amortisman tutarının (artık değer) dikkate alınabileceği dönem açısından;	İlk yıl ayrılmayan amortisman tutarı, varlığın faydalı ömrünün bittiği dönemi takip eden yılın gideri olarak dikkate alınır. Sonuçta önceden belirlenen süre, yıl bazında tamamlanmış olur (Örnek için bkz. Örtün, Kaval ve Karapınar, 2019: 216, 217).	".... Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir." (Bkz. Md. 320).
Kullanılan amortisman yönteminin değiştirilebilmesi açısından;	Muhasebe Standartlarına göre, gelecekte ekonomik faydaların beklenen tüketim şeklinde önemli bir değişiklik olursa, yeni üretim şekli esas alınarak amortisman yöntemi değiştirilebilir (Bkz. Md. 61). Bu konuda herhangi bir kısıtlama yoktur.	Normal amortisman yönteminden (<i>hiçbir durumda</i>) azalan bakiyeler yöntemine geçilemez. Fakat, azalan bakiyeler yönteminden, normal amortisman yöntemine geçiş yapılabilir (Bkz. Md. 320). Fakat yasal koşulların gerçekleşmesi durumunda Hazine ve Maliye Bakanlığının izni ile sözü edilen her iki yöntemden olağanüstü yönetime geçişte yasal bir kısıt yoktur.
Amortisman yaklaşımı açısından;	"Değerleme Yaklaşımı" kabul edilmiştir.	"Dağıtım Yaklaşımı" kabul edilmiştir.
Duran varlıkların kullanım süresi açısından;	Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülmesi gerekir (Bkz. Md. 6).	İşletmede 1 yıldan uzun süre kullanılabilir olması ya da yararlanabilecek nitelikte olması gerekir (Bkz. Md. 313).
Boş arazi ve arsalar için amortisman ayrılabilmesi açısından;	Boş arazi ve arsalar amortismanına tabi tutulamaz. Standartta göre arsa ve binalar birlikte satın alınsa bile ayrılabilir varlık kabul edildikleri için ayrı ayrı muhasebeleştirilir. Bazı istisnalar dışında (<i>taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi</i>) (Bkz. Md. 58). Yani Standart sınırsız ömre sahip olan ve değeri azalmayan (<i>hatta çoğu zaman artan</i>) arsaların amortismanına tabi tutulamayacağını açıkça ifade etmiştir.	Boş arazi ve arsaların herhangi bir yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalmadığı varsayılarak amortisman ayrılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir. Fakat boş arazi üzerine işletme tarafında inşa edilmiş ettirilmiş olan her nevi yollar ve harklar ve tarım tesisleri amortismanına tabi tutulur." (VUK Md. 314).
Amortisman giderlerinin mali kara etkisi yönünden;	TMS açısından (<i>vergi mevzuatı esas alınarak</i>) ticari kar üzerinden mali karın hesaplanması gibi bir durum söz konusu değildir. Fakat ticari karın hesaplanmasında gider olarak dikkate alınır.	Vergi mevzuatına göre kanunen kabul edilebilir nitelikte olan amortisman giderleri mali karın tespitinde karı azaltan bir unsur olarak dikkate alınır. Kanunen kabul edilebilir nitelikte olmayan amortisman giderleri (<i>döneminde ayrılmayan veya fazla ayrılan amortisman giderlerinde olduğu gibi</i>) muhasebeleştirilse bile, mali karın tespitinde (<i>tekraren</i>) vergi matrahını artırıcı bir unsur olarak kabul edilir.
Amortismanına tabi duran varlığın maliyet bedelinin bilinmemesi durumunda amortisman matrahı;	Bu konuda net hüküm yoktur. Fakat TMS'nin temel ilkesi/ruhu dikkate alındığında işletme tarafından ilgili varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edilmeli ve tespit edilen değer üzerinden amortisman ayrılmalıdır.	Amortismanına tabi varlığın maliyet bedeli bilinmiyorsa ya da maliyet bedeli ile değerleme yapılması mümkün değilse, VUK'a göre söz konusu varlık bina ve arazi ise vergi değerleriyle, diğerleri ise emsal değerleri ile değerlemeye tabi tutulacak (Bkz. Md. 289) ve dolayısıyla bu değer üzerinden amortisman hesaplanacaktır.

Amortisman giderlerinin ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü ile ilişkisi açısından;	VUK'a göre hesaplanan amortisman tutarı, TMS'ye göre hesaplanan amortisman tutarından fazla ise TMS 12 esas alınarak "ertelenmiş vergi yükümlülüğü", tam tersi durumda ise "ertelenmiş vergi varlığı" hesaplanır. Örneğin, kanunen kabul edilmeyen giderler (<i>vergi cezaları, trafik cezaları, fazla ayrılan amortisman tutarı gibi</i>), ertelenmiş vergi varlığına neden olan unsurlar arasında yer alır.	Vergi mevzuatında "ertelenmiş vergi" kavramına yer verilmemiştir. Dolayısıyla VUK'a göre herhangi bir konuda ertelenmiş vergi alacağı ve yükümlülüğü (<i>borcu</i>) hesaplanamaz.
Taşıyıcı bitkilerin amortismanına tabi tutulması yönünden;	Taşıyıcı bitkiler amortismanına tabi tutulur (Bkz. Md. 3/b, 6 ve 37). Çünkü ürününden uzun süre yararlanılan ve sınırlı ömre sahip olan örneğin kiraz, fındık, zeytin, ceviz, portakal bahçeleri duran varlık olarak kabul edilmiştir.	Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllükler ile incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri amortismanına tabi tutulur (Bkz. Md. 314).
Binalara amortisman ayrılması açısından;	Arsa ve binalar birlikte alınsalar bile ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Arsalar sınırsız ömre sahip oldukları için (<i>taş ocakları gibi istisnalar dışında</i>) amortismanına tabi tutulmazlar. Oysa binalar sınırlı yararlı ömürleri oldukları için amortismanına tabi tutulurlar. Yani arsanın değeri hiçbir koşulda binanın amortisman matrahını değiştirmez (Bkz. Md. 58).	Arsa ve üzerindeki yapının toplam değeri binanın maliyetini oluşturur. Dolayısıyla hesaplanan bu tutar üzerinden amortisman ayrılır.
İmalatı, inşaatı ya da montajı tamamlanmamış MDV'lere amortisman ayrılabilmesi açısından;	Bu türden varlıklar henüz kullanılabilir durumda olmadıkları için amortisman ayrılamaz (Bkz. Md. 55).	Amortisman ayrılamaz. Örneğin, yapılmakta olan bir yatırım için amortisman ayrılması mümkün değildir. Ancak inşaat tamamlandığında amortisman ayrılabilir. Aynı şekilde montajı gereken bir duran varlık edinilmiş ise, bu varlık montajı tamamlandıktan sonra kullanılabilir duruma geliyorsa, montajın tamamlandığı yıl sonuna kadar oluşan diğer maliyet unsurlarının da alış bedeline eklenmesi ve oluşan bedel üzerinden amortisman ayrılması gerekmektedir. (https://www.e-denet.com/amortisman-uygulamasina-iliskin-pratik-bilgiler/icerik/169).
Satın alınmış fakat fiilen teslim alınmamış duran varlıklara amortisman ayrılabilmesi açısından;	Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bu nedenle ilgili varlık fiilen işletmenin mülkiyetinde olsa dahi kullanılabilir durumda olmadığı için amortisman ayrılamaz.	Fiilen işletmenin mülkiyetinde olduğu için ayrılabilir. Çünkü "Amortisman süresi, kıymetlerin aktive girdiği yıldan başlar...." (Bkz. Md. 320).
Amortisman kayıtlama yöntemi açısından;	"Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir." (Bkz. Md. 30). Dolayısıyla bilgi muhasebesini öne çıkartan Standartların anlayışı da dikkate alındığında endirekt kayıt yönteminin tercih edilmesi gerekir.	Hesaplanan amortisman tutarlarının hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması mümkündür (Bkz. Md. 321). Yani direkt ya da endirekt kayıt yönteminin kullanımı mükelleflerin istğine bırakılmıştır.
Amortismanına tabi varlığın değerini (maliyetini) artıran örneklerin, arazi açma, toprağı ağaç ve kayalardan temizleme, topraktan ibaret su ve drenaj kanalları, teraslar gibi meliorasyon-iyileştirme- tesis giderleri gibi (Çetin ve Tipi, 2020: 40) yani kapasite artışı ya da verimlilik artışına neden olan giderlerin maliyetle ilişkilendirilmesi açısından;	Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir (Bkz. Md. 10).	"Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder." (Bkz. Md. 262). Bu nedenle söz konusu harcamaların maliyete eklenmesi ve amortisman yoluyla gidere dönüştürülmesi söz konusudur. Katlanılan giderin ilgili varlığın ömrünü ya da fonksiyonunu artırmasına göre maliyetin giderleştirilme süresi değişecektir.

Noter, mahkeme, komisyon ve tellaliye, emlak alım, kıymet takdiri, özel tüketim gibi bu türden giderlerin amortismanına tabi tutulabilmesi açısından;	Bu türden giderler maddi duran varlıklarla ilişkilendirildikleri ölçüde elde etme maliyetine dahildirler. Yani söz konusu giderler dönem gideri olarak kaydedilemeyecektir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2019: 212).	“İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,” ilgili varlığın maliyet bedeline dahil edilir (Bkz. Md. 262).
İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün oluşturan duran varlıklarda amortisman yönteminin seçimi açısından;	Seçilen yöntem tutarlı olarak uygulanmalıdır. Ancak seçilen yöntemin değiştirilmesi gerçeğe uygun bilgi ortaya koyma adına gerekli ise, amortisman yöntemi değiştirilmelidir. Ancak değişikliğin etkileri ve nedeni mutlaka (mali tablolarında) açıklanmalıdır (Bkz. Md.60-62).	İlgili varlıkların toplam bedeli amortismanına tabi tutulur (Bkz. Md. 313). Bütünlük teşkil eden bu varlıklar için amortisman hesaplama yöntemlerinden (normal amortisman yöntemi ya da azalan bakiyeler yöntemi) birisi uygulanır. (Bkz. Md. 320). Örneğin; bir otel işletmesinde yatak, battaniye, yorgan, yastık, çarşaf gibi varlıklar bütünlük arz ederler.
Amortisman hesaplanmasında gruplama yapılması yönünden;	Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı ise, parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir (Bkz. Md. 45). Bu durumda zaten amortisman giderleri toplam olarak değişmemiş olacaktır.	Değeri içinde bulunulan (cari) yıl için belirlenen haddi aşmayan varlıkların bedeli amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had birlikte dikkate alınır (Bkz. Md. 313). Yani örneğin; bardak, çatal, kaşık, spatula, bıçak, kepçe gibi bütünlük arz eden bu tür varlıklar gruplama yapılarak amortismanına tabi tutulabilir.
Üretimi/imalatı yapılan duran varlıklarda amortisman değerinin belirlenmesi açısından;	Maliyet bedeli esas alınır (Bkz. Md. 6).	“İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.” (Bkz. Md. 271).
İz bedeli ayırabilme açısından;	Mükellefler her yıl ilgili varlığın yararlı ömrünü/üretim miktarını ve dolayısıyla amortisman oranını ve tutarını kendileri tayin etmektedirler. Bu nedenle TMS’de iz bedelinden bahsedilmemiştir.	Amortismanına tabi varlık için yararlı ömrü sonunda kullanmaya devam edilme kararı alınırsa, söz konusu varlık sembolik tutar üzerinden aktifte izlenmeye devam edilir. Vergi mevzuatı açısından böyle bir uygulama yapılmasında sakınca yoktur.
Yenilenmek amacıyla satılan maddi duran varlıklardan elde edilen kar tutarının amortisman giderleri olarak mahsup edilebilmesi açısından;	Böyle bir uygulamaya yer verilmemiştir.	İlgili koşulların sağlanması durumunda söz konusu kar tutarı finansal kiralama yoluyla edinilenler de dahil olmak üzere (a) bendindeki esaslar dahilinde iktisap edilen (edinilen, elde edilen) bir veya birden fazla varlığın bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlarına mahsup edilir. (Bkz. Md. 329).
Mükellefin işini hesap dönemi kapatmadan bırakması durumunda amortisman ayrılması;	Gün bazlı amortisman ayrılmalıdır.	“Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. İşlerin her hangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz.” (Bkz. Md. 161). “Bu durumda işin bırakıldığı tarihte hesap dönemi sona ermiş sayılır ve yıllık amortisman ayrılır.” (Öngen, 2000: 300).
MDV’nin kısmen veya tamamen yenilenmesi durumunda yenilenen parçaların amortismanına tabi tutulması ve çıkartılan parçanın ilgili varlığın toplam defter değerinden düşülmesi açısından;	Değer artırıcı harcama ayrı bir varlık olarak amortismanına tabi tutulur. Çıkartılan parçanın değeri ise ilgili varlığın toplam defter değerinden düşülür. Dolayısıyla bu uygulama ayrılacak amortisman tutarını azaltır. Sonuçta faydalı ömür ve dolayısıyla amortisman oranı mükellef tarafından tayin edilir. (Bkz. Md. 13, 70).	Yapılan söz konusu harcamalar aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulur (Bkz. Md. 262). Ancak yapılan harcamanın ilgili varlığın ömrünü veya fonksiyonunu artırmasına göre amortisman süresi değişmektedir. Eğer yapılan harcama duran varlığın değerini, kapasitesini, fonksiyonunu artırıyor, ek harcama kalan amortisman süresinde amortisman yoluyla giderleştirilir. Yapılan harcama ilgili varlığın ömrünü artırıyor, ilk maliyet yani kayıtlı bedel normal sürede, ek maliyet ise artan sürenin sonuna kadar amortisman yoluyla gidere dönüştürülür. Çıkartılan parçanın değeri ise dönem geliri olarak kaydedilir. Dolayısıyla bu uygulama ayrılacak amortisman tutarını değiştirmez.
Amortismanına tabi varlığın maliyeti tamamen itfa edilmediğinde, varlık	Amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl bırakıldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz (Bkz. Md. 55). Dolayısıyla bu durumda yani ilgili varlık fiili	Amortisman ayırabilmek için varlığın işletmenin aktiflerinde kayıtlı ve kullanılabilir olması gerekmektedir. Bu nedenle söz konusu bu tür varlıklar için amortisman ayırmaya devam edilebilir

atıl bırakıldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında amortisman;	kullanılabilir olduğu sürece amortisman ayrılmaya devam edilecektir.	<i>(Sonuçta ilgili varlık her geçen gün teknolojik yönden daha fazla demode olmaktadır. Bu durum amortisman ayırma nedenlerinden bir tanesidir.)</i> VUK'da belirtilen nedenler ile ekonomik, teknik ve fiziki ömrünü tamamlayan ilgili duran varlıklar süresi dolmadan kullanımdan çıkartılmak zorunda kalırsa, Hazine ve Maliye Bakanlığının izni ile olağanüstü amortisman yöntemine göre % 100 oranına kadar amortisman ayrılabilir (Bkz. Md. 317). "Kullanılmaya hazır halde bulunan maddi duran varlıklar, dönem içerisinde kullanılmamış olsalar dahi amortisman tam olarak hesaplanacaktır." (Sarıgül, 2020: 419). Çeşitli nedenlerle kullanımdan çekilse de MDV'ler için amortisman ayırmaya devam edilir (Bkz. Md. 313 ve Örtün ve Karapınar, 2007: 165).
Finansman giderlerinin aktifleştirilebilmesi ve dolayısıyla amortismanına tabi tutulabilmesi açısından;	Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti yani kayıtlı bedeli, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyattır. Eğer ödeme belirli bir süre sonunda yapılacaksa, özellikli varlıklar hariç, finansman giderleri maliyete eklenmez. Başka bir ifadeyle özellikli varlıklar dışındaki varlıklar peşin değeri ile kayıtlıdır için, amortisman matrahı ilgili varlığın peşin değeridir. Dolayısıyla hesaplanan finansman giderleri dönem gideri olarak mali tablolara yansıtılır (Bkz. Md. 23).	İlgili iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan faiz giderleri ve kur farkları ilgili varlığın maliyetine eklenir. Daha sonraki döneme ait söz konusu giderler ihtiyari olarak ya aktifleştirilir ya da dönem gideri olarak kaydedilebilir (VUK Md. 262). Bu durumda maliyetle ilişkilendirilen finansman giderleri amortismanına tabi tutulur.
Kiralanan bir yer için katlanılan özel maliyetlerin kayıtlanması açısından;	Standartta özel maliyetlere ilişkin herhangi bir açıklama yoktur. Fakat özün önceliği esas alındığında sonuçta özel maliyet adı altında yapılan harcama karşılığında işletmenin elde ettiği varlıklar, maddi duran varlığın yapısal özellikleri ile aynıdır. Dolayısıyla TMS'ye göre özel maliyetlerin 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda izlenmesi gerekir. Halen uygulamada da SPK'ya raporlama yapılırken özel maliyetler, maddi duran varlık olarak raporlanmaktadır (Detaylı bilgi için bkz. Kıymetli Şen, 2013: 29). Bu nedenle amortisman konusunda diğer MDV'ler gibi karşılık hesabı kullanılır (257 Birikmiş Amortismanlar).	Maddi olmayan duran varlık kabul edilir. Diğer maddi olmayan duran varlık hesapları için kullanılan karşılık hesabı kullanılır (268 Birikmiş Amortismanlar).
Binek otomobillerinde KDV açısından;	KDV'ye ilişkin herhangi bir açıklama yoktur. KDV'nin maliyete eklenmesi durumunda ilgili maliyet tutarı amortisman yoluyla giderleştirilecektir (Bkz. Md. 6).	KDV tutarı, gider olarak kaydedilebileceği gibi maliyete de eklenebilir. Maliyete eklenmesi durumunda amortisman matrahı artacağı için, ilgili KDV tutarı yıllara yaygın olarak amortisman yoluyla giderleştirilecektir (Taşyürek, 2023: 113).
Amortismanın dikkate alınacağı dönemde veya cari yılda ayrılması durumunda;	Bu konuda VUK'da olduğu gibi net bir açıklama yoktur. Fakat "Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır." (Bkz. 16 Md. 50). "Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar." (Bkz. Md. 55). "Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir" (Bkz. Md. 56). Söz konusu bu (ve diğer bazı) maddeler ve TMS'nin ruhu esas alındığında amortismanın cari dönemde hesaplanması gerekmektedir. Ayrılmaması durumunda sonraki yıllarda geçmişe yönelik düzeltme yapılmalıdır. Yani ilgili varlığın yararlı ömrü tahmin edilmeli ve ilk kez mali tablolara alındığı tarihten itibaren uygulanıyormuşçasına geçmişten itibaren düzeltme yapılması gerekmektedir (https://any.partners/tms-ve-bobi-frsde-amortisman-uygulamalarinda-dikkat-cekken-konular/ Erişim Tarihi: (26.04.2024).	Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede dikkate alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmamasından veya ilk uygulanan orandan düşük bir hadle hesaplanmasından dolayı amortisman süresi uzatılmaz (Bkz. Md. 320). Yani dönemde ayrılmayan veya eksik ayrılan amortisman giderleri sonradan ayrılrsa dahi kanunen kabul edilmeyen gider olarak mali karın tespitinde dikkate alınacaktır.

<i>Amortisman hiç ayrılmadığında veya eksik ayrıldığında, ilgili duran varlığın sonradan satılması durumunda, satış karının nasıl hesaplanacağı konusunda;</i>	Geçmişe yönelik amortisman konusunda düzeltme yapılmalı ve satış karı hesaplanan amortisman giderleri de dikkate alınarak belirlenmelidir.	Amortisman seçimlik bir hakktır. Döneminde kullanılmayan bu hakkın sonradan kullanılması mümkün değildir. Maliye İdaresi ve Danıştay'ın bu konuda kararları ayındır. Söz konusu kararlara göre bu durumda ilgili varlık için satış karı kayıtlı bedel ile satış bedeli arasındaki olumlu farktır. Yani geçmişe yönelik hesaplanan amortisman tutarının satış bedelinden düşülerek dikkate alınması mümkün değildir. (https://burhaneray.com/makaleler/detail/amortisman-ayirmama-veya-eksik-amortisman-ayirma-uygulamasinin-sonuclari). Erişim Tarihi: (17.10.2021).
<i>Amortisman süresini doldurmuş bir duran varlığın yeni kurulan bir işletmeye sermaye olarak konulması durumunda amortisman ayrılması açısından;</i>	İlgili varlığın mükellef tarafından gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesi (<i>kalıntı değer de dikkate alınarak</i>) ve bu değer üzerinden amortisman ayrılması gerekir.	İlgili varlığın takdir edilen değeri üzerinden yani emsal bedeli üzerinden amortisman ayrılabilir (Akgüç, 1995: 123). Fakat söz konusu giderin vergi mevzuatı açısından kabul edilebilir bir gider olabilmesi için, tespitin Takdir Komisyonu tarafından yapılması gerekir.
<i>Amortismanın karşılık ayrıldıktan veya ayrılmadan önce hesaplanması konusunda (Özulucan ve Temel, 2021b; 19).</i>	Amortisman, değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirildikten sonra varsa kalıntı değeri de dikkate alınarak amortisman hesaplanır (Bkz. TMS 36, Md. 63).	VUK'a göre amortisman tabi varlıklar için karşılık ayırmak mümkün değildir.
<i>Geçici dönemde amortisman yönteminin seçimi açısından;</i>	Standartlarda geçici dönemden bahsedilmemiştir. Fakat işletmelerin varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtacak şekilde seçtikleri amortisman yöntemini değiştirmelerinde herhangi bir kısıt yoktur (Bkz. Md. 60, 62).	Amortisman uygulamasında yıllık olarak seçilen usulün geçici vergi dönemlerinde değiştirilmesi mümkün değildir. Benzer şekilde, mükellefler ilk defa aktife aldıkları varlıklar için geçici vergi açısından seçtikleri amortisman usul ve oranını yıllık olarak uygulamak zorundadırlar (https://www.edenet.com/amortisman-uygulamasina-iliskin-pratik-bilgiler/icerik/169).Erişim Tarihi: (23.04.2024).
<i>Hesap dönemi değişikliği durumunda amortisman ayrılması;</i>	TMS'de gün bazlı amortisman hesaplamak esastır.	Normal hesap döneminden özel hesap dönemine geçilmesi ya da özel hesap döneminden normal hesap dönemine geçilmesi söz konusu olursa, geçiş sırasında 12 aydan daha kısa bir zaman dilimi yani kıst dönem ortaya çıkacağından, hesap dönemi değişikliği durumlarında da kıst amortisman uygulamasına gidilmektedir (Emre ve Bekar, 2011: 82).
<i>Amortisman tabi varlığın satılması durumunda amortisman;</i>	Gün bazlı amortisman hesaplama ilkesi geçerli olduğu için, satıldığı tarihe kadar amortisman hesaplanacaktır.	VUK'da devir ve trampa işlemlerinin satış hükmünde olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla amortisman tabi varlığın satılması durumunda satıldığı tarihe kadar amortisman hesaplanabilir (Bkz. VUK Md. 328).

Kaynak: (Özulucan ve Temel: 2021b: 12-23)

3. TARIM İŞLETMELERİNDE TMS 16 VE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI MUHASEBE UYGULAMALARI VE BU UYGULAMALARIN VERGİ ETKİSİNİN İNCELENMESİ

Bu bölümde tarım sektöründe sıkça karşılaşılan ve üzerinde durulması gerekli görülen bazı konular, teori ve uygulamanın yakınlaştırılabilmesi amacıyla örneklerle açıklanmıştır.

Örnek 1: “A” Tarım İşletmesinde kullanılan mibzere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

-Kayıtlı bedeli: 60.000 TL

-Satın alındığı tarih: 01.10.2023

-Faydalı ömrü: 5 yıl

-Kullanıldığı yer: Üretim departmanı

- Kullanılan amortisman yöntemi: Azalan bakiyeler yöntemi.

a1. TMS 16'ya göre amortisman tablosunun düzenlenmesi²;

Yıl Sayısı	Yıllar	Maliyet Bedeli (TL)	Oran (%)	Gün Sayısı	Yıllık Amort. Tutarı (TL)
1.	2023	60.000	40	92	6.049
2.	2024	53.951	40	365	21.580
3.	2025	32.371	40	365	12.948
4.	2026	19.423	40	365	7.769
5.	2027	11.654	40	365	4.662
6.	2028	6.992	100	273	6.992

a2. VUK'a göre amortisman tablosunun düzenlenmesi

Yıl Sayısı	Yıllar	Maliyet Bedeli (TL)	Oran (%)	Gün Sayısı	Yıllık Amort. Tutarı (TL)
1.	2023	60.000	40	365	24.000
2.	2024	36.000	40	365	14.400
3.	2025	21.600	40	365	8.640
4.	2026	12.960	40	365	5.184
5.	2027	7.776	100	365	7.776

a3. 31.12.2024 tarihinde amortisman giderlerinin (önce TMS 16'ya göre sonra VUK'a göre hesaplanan rakamlar dikkate alınarak) endirekt kayıt yöntemine göre kaydedilmesi;

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730 01 Amortisman Giderleri 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	6.049 /24.000	6.049 /24.000
---	---------------	---------------

a4. 31.12.2024 tarihinde vergi etkisinin³ hesaplanması;

Yıl Sayısı	Yıllar	TMS 16'ya Amortisman Tutarı (TL)	VUK'a Göre Amortisman Tutarı (TL)	Fark Tutarı (TL)	Vergi Etkisi (TL)
1.	2023	6.049	24.000	- 17.951	17.951 x 0,25 = 4.487,75 Ertelenmiş vergi yükümlülüğü
2.	2024	21.580	14.400	7.180	7.180 x 0,25 = 1.795 Ertelenmiş vergi varlığı
3.	2025	12.948	8.640	4.308	4.308 x 0,25 = 1.077 Ertelenmiş vergi varlığı
4.	2026	7.769	5.184	2.585	2.585 x 0,25 = 646,25 Ertelenmiş vergi varlığı
5.	2027	4.662	7.776	- 3.114	3.114 x 0,25 = 778,5 Ertelenmiş vergi yükümlülüğü
6.	2028	6.992	-	6.992	6.992 x 0,25 = 1.748 Ertelenmiş vergi varlığı

² Bu tabloda bazı rakamlar yaklaşık olarak ifade edilmiştir.

³ Vergi oranı % 25 kabul edilmiştir.

TMS'ye göre gün bazlı kıst amortisman uygulandığı için, 2023 yılında 6.049 TL amortisman gideri hesaplanmıştır. Oysa VUK'a göre işletmenin duran varlıkları arasında yer alan binek otomobilleri⁴ dışında yıl bazlı amortisman hesaplandığı için, yıllık amortisman tutarı 24.000 TL'dir. Aradaki fark tutarı olan 17.951 TL üzerinden TMS 12'ye göre (*giderin az hesaplanmasından kaynaklanan gelir nedeniyle*) vergi yükümlülüğü (*borcu*) ortaya çıkmaktadır. Bu tutar ise 4.487,75 TL'dir. Örnek uygulamada vergi yükümlülüğünün hesaplandığı diğer bir yıl ise 2027 yılıdır. 2027 yılında hesaplanan vergi yükümlülüğü tutarı 778,5 TL'dir. Diğer yıllarda (2024, 2025, 2026 ve 2028) ise TMS 16'ya göre VUK ile kıyaslandığında daha çok amortisman gideri hesaplandığı için, ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmaktadır. Örnek alınan yıllarda ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı 5.266,25 TL (4.487,75 TL + 778,5 TL) iken, aynı şekilde ertelenmiş vergi varlığı tutarı yine 5.266,25 TL (1.795 TL + 1.077 TL + 646,25 TL + 1.748 TL) olarak hesaplanmıştır. Yıllara göre vergi yükümlülüğü ve vergi varlığı oluşmasının nedeni, TMS 16'ya göre gün bazlı amortisman hesaplanması ve ilk yılda ayrılamayan amortisman tutarının amortisman süresinin bittiği yılı takip eden yılda gider gösterilebilmesi iken, VUK'a göre yıl bazlı amortisman hesaplanması ve önceden belirlenen sürenin değiştirilememesinden kaynaklanmaktadır. Örnekten de anlaşıldığı gibi TMS 12 esas alındığında; VUK'a göre amortisman giderinin fazla olduğu yıllarda "ertelenmiş vergi yükümlülüğü" TMS'ye göre amortisman giderinin fazla olduğu yıllarda ise "ertelenmiş vergi varlığı" ortaya çıkmaktadır.

a5. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü (2023 yılı için) oluştuğunda yapılması gereken yevmiye kaydı

.../.../...	692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR-GİDER ETKİSİ 489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	4.487,75	4.487,75
-------------	--	----------	----------

a6. Ertelenmiş vergi varlığı (2024 yılı için) oluştuğunda yapılması gereken yevmiye kaydı;

.../.../...	289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR-GİDER ETKİSİ	1.795	1.795
-------------	--	-------	-------

- Örnek 2:** "A" Tarım İşletmesinde kullanılan balya makinesine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.
- Kayıtlı bedeli: 480.000 TL
 - Satın alındığı tarih: 01.09.2023
 - Faydalı ömrü: 4 yıl

⁴ Söz konusu binek otomobilleri için VUK'a göre ay bazlı amortisman hesaplanmaktadır.

- Kullanıldığı yer: Üretim departmanı

- Balya makinesi faydalı ömrü boyunca 1.000.000 adet balya yapımında kullanılacaktır.

- İçinde bulunulan yılda 80.000 adet balya yapılmıştır.

- Amortisman giderinin hesaplanmasında TMS'ye göre; "üretim miktarı yöntemi"⁵, normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemi kullanılmıştır. VUK'a göre; normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemi kullanılmıştır.

a1. Amortisman giderinin hesaplanması;

	<i>TMS/Üretim miktarı yöntemine göre (TL)</i>	<i>TMS/Normal amortisman yöntemine göre (TL)</i>	<i>TMS/Azalan bakiyeler yöntemine göre (TL)</i>	<i>VUK/Normal amortisman yöntemine göre (TL)</i>	<i>VUK/Azalan bakiyeler yöntemine göre (TL)</i>
2023 yılı amortisman gider tutarı	<u>38.400</u> (480.000 x 0,08 ⁶)	<u>40.000</u> (480.000 x 0,25=120.000) (120.000 /12 Ay) x 4 Ay	<u>80.000</u> (480.000 x 0,50=240.000) (240.000 /12 Ay) x 4 Ay	<u>120.000</u> (480.000 x 0,25 = 120.000)	<u>240.000</u> (480.000 x 0,50 =240.000)

Yukarıda yapılan hesaplamalardan da anlaşıldığı üzere 2023 yılında en fazla vergi avantajı sağlayan yöntem, VUK'a göre hesaplanan azalan bakiyeler yöntemidir. Çünkü hesaplanan amortisman gider tutarı 240.000 TL'dir. En dezavantajlı uygulama ise TMS'ye göre uygulanabilen üretim miktarı yöntemidir. Çünkü bu yöntemde gider 38.400 TL ile en düşük rakamdır. Fakat unutulmamalıdır ki bu bakış açısı vergi yönünden sağlanan avantajdır. Bilançoda varlıkların net büyüklüğünün dolayısıyla toplam varlıklar açısından amortismanın en düşük olduğu yöntem yapılacak bazı mali analizler (örneğin; karşılaştırmalı tablo analizi, yüzde ve rasyo analizi gibi) açısından avantaj sağlarken, en yüksek olduğu yöntem dezavantajlı konuma geçecektir.

Örnek 3: "A" Tarım İşletmesinin varlıkları arasında yer alan ve idari amaçla kullanılan binalara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

- Aktifleştirme tarihi: 01.10.2023,
- Aktifleştirme bedeli: 1.000.000 TL,
- Bina maliyeti içinde arsanın payı: % 40,
- Binanın faydalı ömrü: 5 yıl,
- Kullanılan amortisman yöntemi: Normal amortisman yöntemi.

a1. TMS'ye göre bina maliyetinin (amortisman matrahının) belirlenmesi ve amortisman tutarının belirlenmesi;

- 1.000.000 TL x 0,40 = 400.000 TL (Arsa payının hesaplanması),
- 1.000.000 TL – 400.000 TL = 600.000 TL (Bina maliyetinin hesaplanması),

⁵ Bu yöntemde amortisman tutarı dolayısıyla faydalı ömür, ilgili varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı esas alınarak belirlenir.

⁶ 80.000 Adet / 1.000.000 Adet = % 8

- $(600.000 \text{ TL} \times 0,20 / 12 \text{ Ay}) \times 3 \text{ Ay} = 30.000 \text{ TL}$ (2023 yılı amortisman gider tutarı).

“TMS 16’ya göre, arsaların faydalı ömrü belirlenemediği için, amortismanına tabi tutulmazlar. Bina değeri içinde arsanın payı hesaplanmalı, toplam bina bedelinden arsanın payı çıkartılmalıdır. Arsanın bina içindeki payı saptanırken, emlak beyannamelerindeki bina ve arsa bedelleri, iskan belgeleri ya da varsa ekspertiz raporları dikkate alınarak oranlar hesaplanmalı ve bu oranlar esas alınarak, arsanın değeri saptanmalıdır.” (Özulucan, 2019: 271).

a1.1. Arsa bedelinin binanın maliyetinden çıkartılması;

.../.../...	250 ARAZİ VE ARSALAR	252 BİNALAR	400.000	400.000
-------------	----------------------	-------------	---------	---------

a1.2. Maliyetin düzeltilmesi sonrası amortisman ayrılması;

.../.../...	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 770 07 Amortisman Giderleri 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	30.000	30.000
-------------	--	--------	--------

a2. VUK’a göre amortisman tutarının belirlenmesi;

- $1.000.000 \text{ TL} \times 0,20 = 200.000 \text{ TL}$

VUK’a göre binanın kayıtlı bedeli içinde arsa payı da dahil olduğu için, arsa ve inşa edilmiş olan binanın birlikte bedeli amortismanına tabi tutulmaktadır⁷.

Yukarıda yapılan hesaplamalar sonucunda TMS 16’ya göre binaların kayıtlı bedeli bilançoda 570.000 TL ($600.000 \text{ TL} - 30.000 \text{ TL}$) gözükcek, arsa da dikkate alındığında duran varlıkların toplam bedeli 970.000 TL ($570.000 \text{ TL} + 400.000 \text{ TL}$) olarak hesaplanacaktır. Oysa VUK’a göre binaların toplam bedeli 800.000 TL ($1.000.000 \text{ TL} - 200.000 \text{ TL}$) gözükcektir. Bu hesaplamalar sonucunda VUK’a göre vergi avantajı sağlanırken, aynı zamanda TMS 12’ye göre de vergi yükümlülüğü hesaplanacaktır. TMS 16’ya göre yapılan hesaplamada ise, duran varlıkların bilançodaki toplam bedeli, VUK’a göre yapılan hesaplama ile kıyaslandığında daha yüksek çıkacaktır. Bu durum, yapılacak mali analizler sonucunda işletmenin kredibilitelerini olumlu etkileyecektir.

Örnek 4: “A” Tarım İşletmesinde tarım işçilerinin taşınması amacıyla midibüs satın alınmıştır. Midibüse ilişkin bilgiler, aşağıdaki gibidir.

- Satın alma tarihi: 7 Aralık 2023,
- Peşin satın alma bedeli: % 10 KDV dahil 211.200 TL,

⁷ Arsaların bedeli kahir ekseriyetle (çoğunlukla) artmaktadır. Artan bir varlığa amortisman uygulanması birim maliyetlerin/dönem giderlerinin doğru hesaplanmasına ve dolayısıyla mali tabloların gerçeğe uygun olarak düzenlenmesine engel teşkil eder.

- Midibüsün bugünkü hurda değeri: 52.000 TL,
- Faydalı ömür: Vergi yasalarına göre 5 yıl,
- Aracın yıllık kullanılacağı mesafe göz önüne alınarak yapılan hesaplamaya göre faydalı ömür: 8 yıl,
- Kullanılan amortisman yöntemi: Azalan bakiyeler yöntemi.

a1. TMS 16'ya göre amortisman; oranının, matrahının ve tutarının belirlenmesi;

Azalan bakiyeler yöntemine göre yapılacak hesaplamalar aşağıdaki gibidir.

- Normal amortisman yöntemine göre amortisman oranı: $1/8 \text{ yıl} = \% 12,5$,
- Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman oranı: $\% 12,5 \times 2 = \% 25$,
- $211.200 \text{ TL} / 1,10 = 192.000 \text{ TL}$ (*KDV hariç midibüsün değeri yani kayıtlı değeri*),
- $192.000 \text{ TL} - 52.000 \text{ TL} = 140.000 \text{ TL}$ (*Amortisman tabi değer = Kayıtlı değer – Bugünkü Hurda değeri*),
- $140.000 \text{ TL} \times 0,25 = 35.000 \text{ TL}$ (*1 yıllık amortisman gideri*),
- $35.000 \text{ TL} / 365 \text{ gün} = 95,89 \text{ TL}$ (*1 günlük amortisman gideri*),
- $95,89 \text{ TL} / \text{Gün} \times 25 \text{ Gün} = \underline{2.397,25 \text{ TL}}$ (*Cari yılın amortisman gideri*).

a2. VUK'a göre amortisman; oranının, matrahının ve tutarının belirlenmesi;

Azalan bakiyeler yöntemine göre yapılacak hesaplamalar aşağıdaki gibidir.

- Normal amortisman yöntemine göre amortisman oranı: $1/8 \text{ yıl} = \% 12,5$,
- Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman oranı: $\% 12,5 \times 2 = \% 25$,
- $211.200 \text{ TL} / 1,10 = 192.000 \text{ TL}$ (*KDV hariç midibüsün değeri yani kayıtlı değeri*),
- $192.000 \text{ TL} \times 0,25 = \underline{48.000 \text{ TL}}$ (*Cari yılın amortisman gider tutarı*).

Her iki düzenlemeye göre yapılan hesaplamalar karşılaştırıldığında, TMS 16'ya göre hem kıst amortisman uygulamasının esas alınma zorunluluğu hem de bugünkü hurda değerinin düşülmesi nedeniyle hesaplanan amortisman giderleri VUK'a göre yapılan hesaplamaların yaklaşık olarak % 5'i ($2.397,26 \text{ TL} / 48.000 \text{ TL}$) kadardır. Bu durumda cari yılda işletme TMS 12'ye göre vergi yükümlülüğü hesaplayacaktır.

Örnek 5:⁸ Denizlerde balıkçılık faaliyetinde bulunan “A” İşletmesinin duran varlıkları arasında yer alan gemiye ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

⁸ Bu örnek Özulucan, 2019: s. 282 ve 307'den alınmıştır. Ayrıca farklı bir örnek için bkz. Kamu Gözetim Kurumu A Grubu Soruları, 11 Kasım 2018.

¹⁰ İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortisman tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortisman tabi tutar. (Bkz. TMS 16, Md. 46).

- Geminin toplam kayıtlı bedeli: 800.000 TL,
- Geminin faydalı ömrü: 25 yıl,
- Motorun faydalı ömrü: 20 yıl,
- Motorun kayıtlı bedeli: 100.000 TL,
- Yardımcı jeneratör ve güverte makinelerinin faydalı ömrü: 10 yıl,
- Yardımcı jeneratör ve güverte makinelerinin kayıtlı bedeli: 80.000 TL,
- Geminin aktifleştirildiği tarih: 01.07.2023,
- Kullanılan amortisman yöntemi: Azalan bakiyeler yöntemi.

a1. TMS 16'ya göre 31.12.2023 tarihinde tarım faaliyetinde kullanılan; gemi, motor, yardımcı jeneratör ve güverte makineleri için amortisman tutarının hesaplanması;

aa1. Gemi için amortisman matrahının, oranının ve tutarının hesaplanması;

- 800.000 TL – 180.000 TL = 620.000 TL (Amortisman tabi değer),

(Geminin kayıtlı bedeli 800.000 TL'dir. Fakat geminin motoru, jeneratörü ve güvertesi toplam 180.000 TL olduğu için, burada amortisman tabi tutulacak değer 620.000 TL'dir.)

- Normal amortisman yöntemine göre hesaplanan amortisman oranı: $1 / 25 \text{ Yıl} = \% 4$,
- Azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanan amortisman oranı: $0,04 \times 2 = \% 8$,
- $620.000 \text{ TL} \times 0,08 = 49.600 \text{ TL}$ (1 yıllık amortisman tutarı),
- $49.600 \text{ TL} / 2 = \underline{24.800 \text{ TL}}$ (2023 yılında ayrılacak amortisman tutarı),

(Geminin aktifleştirildiği tarih 01.07.2023 olduğu için, yıllık amortisman tutarı 2'ye bölünmüştür.)

aa2. Motor için amortisman matrahının, oranının ve tutarının hesaplanması;

- Motorun kayıtlı bedeli 100.000 TL'dir.
- Normal amortisman yöntemine göre hesaplanan amortisman oranı: $1 / 20 \text{ Yıl} = \% 5$,
- Azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanan amortisman oranı: $0,05 \times 2 = \% 10$,
- $100.000 \text{ TL} \times 0,10 = 10.000 \text{ TL}$ (1 yıllık amortisman tutarı),
- $10.000 \text{ TL} / 2 = \underline{5.000 \text{ TL}}$ (2023 yılında ayrılacak amortisman tutarı)

(Motorun aktifleştirildiği tarih 01.07.2023 olduğu için, yıllık amortisman tutarı 2'ye bölünmüştür.)

aa3. Yardımcı jeneratör ve güverte makineleri için amortisman oranının ve tutarının hesaplanması;

- Yardımcı jeneratör ve güverte makinelerinin kayıtlı bedeli 80.000 TL'dir.
- Normal amortisman yöntemine göre hesaplanan amortisman oranı: $1 / 10 \text{ Yıl} = 0,10$,
- Azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanan amortisman oranı: $0,10 \times 2 = \underline{0,20}$,
- $80.000 \text{ TL} \times 0,20 = 16.000 \text{ TL}$ (1 yıllık amortisman tutarı),

- $16.000 \text{ TL} / 2 = 8.000 \text{ TL}$ (2023 yılında ayrılacak amortisman tutarı),

(Yardımcı jeneratör ve güverte makinelerinin aktifleştirildiği tarih 01.07.2023 olduğu için, yıllık amortisman tutarı 2'ye bölünmüştür.).

Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar (Bkz. TMS 16, Md. 44). Bu maddeden de anlaşıldığı üzere, bir varlığın önemli parçaları ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. Çünkü her bir parçanın ömrü (örnekte de olduğu gibi) farklı olabilir. VUK'da olduğu gibi, ilgili varlığa bir bütün olarak amortisman ayrılması, Standardın anlayışına uygun değildir. Bu nedenle, verilen örnekte ilgili varlıklar ayrı ayrı amortismanına tabi tutulmuştur.

a2. VUK'a göre 31.12.2023 tarihinde gemi için amortisman tutarının hesaplanması;

- Geminin (toplam) kayıtlı bedeli 800.000 TL'dir.
- Normal amortisman yöntemine göre hesaplanan amortisman oranı: $1 / 25 \text{ Yıl} = \% 4$,
- Azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanan amortisman oranı: $0,04 \times 2 = \% 8$,
- $800.000 \text{ TL} \times 0,08 = 64.000 \text{ TL}$ (Yıllık amortisman tutarı).

Her iki düzenlemeye göre yapılan hesaplamalar sonucunda TMS 16'ya göre 2023 yılı için hesaplanan toplam amortisman tutarı 37.800 TL ($24.800 \text{ TL} + 5.000 \text{ TL} + 8.000 \text{ TL}$) iken, VUK'a göre 64.000 TL olarak hesaplanmıştır. Farkın nedeni TMS 16'ya göre her bir önemli parça ayrı ayrı faydalı ömre sahip olduğu için değişik amortisman oranları üzerinden kıst amortisman uygulamasına göre hesaplama yapılmıştır. Oysa VUK'a göre ilgili varlığın toplam değeri üzerinden defaten hesaplama yapılmıştır.

Örnek 6: “A” Tarım İşletmesinin üretim faaliyetlerinde kullanacağı traktör ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir.

- Peşin fiyatı: 900.000 TL
- Vade ve vadeli fiyatı: 5 yıl ve 1.500.000 TL (Veresiye satın almıştır.),
- Satın alma tarihi: 01.03.2023,
- Faydalı ömür: 5 yıl
- Yıllık faiz tutarı: Ortalama 120.000 TL,
- Kullanılan amortisman yöntemi: Normal amortisman yöntemi,
- KDV göz ardı edilmiştir.

a. TMS 16 'ya göre muhasebeleştirme işlemleri;

a1. Traktörün satın alınmasına ve cari yıl sonunda (31.12.2023) faiz giderlerinin tahakkukuna ilişkin yevmiye kayıtları;

	.../.../...		
254 TAŞITLAR		900.000	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		600.000	
	336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		
	336 02 Senetsiz Borçlar		1.500.000
	/		

.../.../...	100.000	100.000
780 FİNANSMAN GİDERLERİ 328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ (120.000 TL / 12 Ay) x 10 Ay = 100.000 TL		
/		

aa2. Amortisman matrahının belirlenmesi ve yıllık amortisman tutarının hesaplanması;

- Traktör özellikli varlık olmadığı için amortisman matrahı ilgili varlığın peşin bedeli olan 900.000 TL'dir.

- $900.000 \text{ TL} \times 0,20 = 180.000 \text{ TL}$ (1 yıllık amortisman gideri),

$180.000 \text{ TL} / 12 \text{ Ay} \times 10 \text{ Ay} = 150.000 \text{ TL}$ (Cari yıl amortisman gideri).

b. VUK 'a göre muhasebeleştirme işlemleri;

ba1. Traktörün satın alınmasına ilişkin yevmiye kaydı;

.../.../...	1.500.000	1.500.000
254 TAŞITLAR 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 336 02 Senetsiz Borçlar		
/		

ba2. Amortisman matrahının belirlenmesi ve yıllık amortisman tutarının hesaplanması;

- Traktörün amortisman matrahı: İlgili varlığın vadeli bedeli olan 1.500.000 TL,

- $1.500.000 \text{ TL} \times 0,20 = 300.000 \text{ TL}$ (Cari yıl amortisman gideri).

Hesaplamalardan da anlaşıldığı gibi TMS 16'ya göre vade farkı maliyete eklenmemiştir. Ayrıca kıst amortisman uygulanmıştır. Oysa VUK'a göre satın alma bedeli içinde vade farkları vardır ve yıllık olarak amortisman hesaplanmıştır. Bu nedenle TMS 16'ya göre cari yıl amortisman giderleri 150.000 TL⁹, VUK'a göre 300.000 TL hesaplanmıştır. Aradaki fark tutarı olan 150.000 TL TMS 12'ye göre ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olacaktır.

SONUÇ

Tüm sektörlerde olduğu gibi tarım sektöründe de sanayileşmenin ve beraberinde teknolojik gelişmelerin sonucunda amortisman tabi varlıkların toplam varlıklar içindeki tutarı ve oransal önemi her geçen gün artmaktadır. Tabii ki bu gelişmeler kimi zaman üretim maliyetlerini kimi zaman da dönem giderlerini yükseltmektedir. Bu durum; bir taraftan işletmenin mamul/hizmet satış bedelini, brüt kar marjını, mali karını ve ödeyeceği vergi tutarını diğer taraftan da doğal olarak mali tablolarda yer alan verileri etkilemektedir.

Tarım işletmeleri için de önemli sayılabilecek bir oto finansman yöntemi olan amortisman uygulamaları; maalesef ülkemizde faaliyette bulunan birçok tarım işletmesinin amortisman işlemlerini göz ardı etmesi, vergi mevzuatına göre uygulamanın zorunlu olmaması ve dolayısıyla meslek mensuplarının çoğunlukla bu konuda isteksiz olması ve tarım sektöründe faaliyet gösteren

⁹ Faydalı ömür 2027 yılında bitecektir. TMS 16'ya göre ilk yılda (2023) ayrılmayan 150.000 TL tutarındaki amortisman giderleri 2028 yılında giderleştirilecektir.

işletmelerin çoğunun küçük ve orta ölçekli aile işletmesi olması (*yani kurumsallaşmış işletmeler arasında yer almamaları*) gibi nedenlerle muhasebe literatüründe hak ettiği yeri alamamıştır. Bu nedenle de gerçeğe uygun faaliyet sonucu saptanamamakta ve dolayısıyla mali tablolar aracılığıyla doğru bilgi sunumu yapılamamaktadır. Sonuçta bu yaklaşım, işletmelerin fiktif karlar hesaplamalarına ve sürekliliklerine olumsuz etki yapacaktır.

TMS 16 ve VUK hükümleri incelendiğinde, benzer ve farklı uygulamaların olduğu, daha farklı ifadeyle TMS 16'nın Türkiye muhasebe uygulamalarına önemli katkılar sağladığı görülmektedir: Bunun temel nedeni *VUK'un “vergi odaklı”, TMS'nin ise “gerçeğe uygun bilgi ortaya koyma odaklı”* olmasıdır. Tüm işletmeler için geçerli olduğu gibi tarım işletmelerini de aynı şekilde etkileyen TMS 16'nın yerleşik muhasebe uygulamalarına getirdiği bu farklılıkları esas itibariyle aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- a. Amortisman işleminin zorunlu olarak yapılacak olması,
- b. Özellikle varlıklar dışında borçlanma maliyetlerinin ilgili varlıkların maliyeti yerine dönem gideri olarak kaydedilmesi,
- c. Amortismanın hesaplanmasında; yılı, üretim miktarını/çalışma süresini baz alan “üretim miktarı yöntemi”nin uygulanabilmesi,
- d. Kalıntı (*hurda*) değerini sağlıklı bir şekilde tespit edilebilmesi durumunda, net bugünkü bedelinin hesaplanarak matrahtan düşülebilmesi (*hurda değeri bilinmiyor veya önemsiz ise dikkate alınmaz.*),
- e. İlgili maddi duran varlık kullanıma hazır olduğunda amortisman ayrılma zorunluğu,
- f. Faydalı ömrün mükellef tarafından serbestçe belirlenebilmesi. Dolayısıyla amortisman oranının ekonomik/faydalı ömür dikkate alınarak serbestçe güncelleştirilebilmesi,
- g. Binanın maliyeti içinde yer alan arsa bedelinin vergi matrahına dahil edilememesi,
- h. Bütün maddi duran varlıklar için “gün bazlı” kıst amortisman hesaplanma zorunluluğunun olması,
- i. İlk yıl ayrılmayan amortisman tutarı, varlığın faydalı ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylarda dikkate alınma zorunluluğu,
- j. Kullanılan amortisman hesaplama yöntemlerinin herhangi bir kısıtlama olmaksızın serbestçe değiştirilebilmesi,
- k. Önemli (*büyük*) ve ekonomik ömrü farklı olan parçaların ayrı ayrı amortisman tabii tutulması,
- l. Amortisman ayırma konusunda ilgili varlığın bedelinde alt limitin konulmaması,
- m. Azalan bakiyeler yönteminin kullanılması konusunda amortisman oranında üst limitin olmaması,

Bu ve benzer uygulamaların ulusal muhasebe literatürüne çok olumlu katkı sağladığı açıktır. Bu sayede hem ilgili işletmenin özellikle finansal durumunu ve finansal performansını iç ve dış paydaşlara gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılması hem de uluslararası nitelikte/geçerliliği olan bilginin takdimi söz konusu olmaktadır. Bu nedenle bu çalışmada her iki düzenlemenin (*TMS 16 ve VUK*) esasları teorik ve uygulamalı olarak ayrıntılı bir şekilde ayrı ayrı ele alınarak karşılaştırma yapılmıştır. Yapılan uygulamalar ile cari yıl amortisman giderlerinin nasıl değiştiği ve bunlarında

TMS 12'ye göre işletmenin vergi yükümlülüğünü ve vergi varlığını nasıl etkilediği tarım sektöründen seçilen örnekler çerçevesinde ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca muhasebe kayıtlarının yapılmasında hem mevcut Tekdüzen Hesap Planı'nın bazı konularda yetersiz olması hem de uzunca sayılabilecek bir süredir taslak olarak literatürde yer alan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nın hayata geçirilebilmesini teşvik edebilmek amacıyla söz konusu bu Taslak Hesap Planı'ndan yararlanılmıştır.

Sonuç olarak tarım işletmelerinin içinde buldukları genel ve faaliyete özgü çok ciddi risklerin (*iklim, üretim, fiyat, teknolojik, politik ve piyasa gibi konularda*) olması nedeniyle bu tür işletmelerin devamlılığı açısından amortisman konusunda çok daha fazla duyarlı olmaları gereklilikten öte zorunludur. Bu zorunluluk aynı zamanda dronlar, robotlar, nesnelerin interneti, dikey çiftlikler, yapay zeka ve güneş enerjisinin kullanıldığı bir sistemi ifade eden Tarım 4.0.'ı uygulayan, küresel rekabetçilik endeksinde özellikle inovasyon ve eğitim alanında üst sıralarda yer alan, başarılarını tarım sektörüne akıllı tarım uygulamaları ile yansıtmış olan ve tarımsal ürün ve teknolojilerinde önemli birer ihracatçı konumuna da gelen Tayvan, İsrail ve Hollanda gibi ülkeler ile tarımsal hasatta rekabet edebilmek için (*ürün veriminin artmasına, maliyetin azalmasına, daha az ürün kaybına, su, yakıt ve gübrenin minimum kullanımı gibi konularda*) kaçınılmazdır. Bu nedenle yukarıda zikredilen ülkeler ile rekabet edebilmemiz ve tarımda rekabetçi bir ülke olabilmemiz için teknolojik gelişmelerin bire bir ülkemizde de uygulanması, bu uygulamaların dönem ve üretim maliyeti ile doğru olarak ilişkilendirilebilmesi ve doğru raporlama yapılması zorunludur. Dolayısıyla tarım sektöründe mikro ölçekte işletmelerimizin, makro düzeyde ülkemizin geleneksel hesaplama usulleri ile uluslararası arenalarda rekabet edebilmesi mümkün değildir. Bu nedenle yerleşik muhasebe uygulamalarının mümkün olduğunca amortisman konusunda söz konusu Standardın hükümlerini dikkate alması hem ulusal hem de uluslararası ölçekte gerçeğe uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bilginin ortaya konulması anlamına gelmektedir. Ayrıca vergi mevzuatına göre bazı uygulamaların (*binek otomobilleri hariç yıl esasına göre amortisman ayrılması, kalıntı değerinin hiçbir durumda dikkate alınmaması, binaların maliyeti içine arsanın dahil edilmesi, farklı ömre sahip varlıkların parça olarak dikkate alınmaması, üretim miktarı yönteminin tüm varlıklar için tercih edilememesi gibi.*) muhasebenin temel anlayışı ile örtüşmemesi açısından da TMS 16 hükümleri ile VUK'un mümkün olduğunca uyumlaştırılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akgüç, Ö., (1995). *Mali Tablolar Analizi*, İstanbul: Avcıol Basım-Yayın.
- Çetin, B., (2020). *Tarımsal Finansman*, Bursa: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Çetin, B. ve Tipi, T., (2020). *Tarım Muhasebesi Uygulamalı Örneklerle*, Bursa: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Levent, E. ve Bekar, M., (2011). Amortisman Kavramı, Maddi Duran Varlıklarda Amortisman ve Özellik Arz Eden Hususlar. *Vergi Raporu Dergisi*, 43, 75-86.
- Güvemli, O., (1998). *Amortismanlar Yeniden Değerleme ve Uygulamaları*, İstanbul: Avcıol Basım-Yayın.
- Kamu Gözetim Kurumu A Grubu Soruları, 11 Kasım 2018.
- Kılavuz, E. ve Erdem, İ., (2019). Dünyada Tarım 4.0 Uygulamaları ve Türk Tarımının Dönüşümü. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(4), 133-157.
- Küçüksavaş, N., (2005). *Finansal Muhasebe*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Öngen, S., (2000). *Vergi Muhasebesi*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

- Örten, R. ve Karapınar, A., (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, R., Kaval, H., ve Karapınar, A. (2019). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özulucan, A., (2019). *Teori ve Uygulamalarla Türkiye Muhasebe Standartları Test Kitabı (Soru-Açıklamalı Cevap)*. Konya: Çizgi Kitabevi.
- Özulucan, A., (2021a). *Tekdüzen Hesap Planı'na ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Hazırlanmış Şirketler Muhasebesi*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Özulucan, A., ve Temel, E. (2021b), Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 41(484), 6-24.
- Sarıgül, S. (2020). *Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe*. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği.
- Sevilengül, O.. (2020). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Şen Kıymetli, İ. (2013). Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 21-36.
- Taşyürek, F. (2023). *Muhasebe ve Vergi Mevzuatı*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Tokay, H. (2002). *Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Vergi Usul Kanunu
TMS 12 Gelir Vergileri Standardı
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı
https://jafas.org/articles/2018-4-2/5_Amortisman_FULL_TEXT.pdf. Erişim Tarihi: (21.04.2024).
<https://www.e-denet.com/amortisman-uygulamasina-iliskin-pratik-bilgiler/icerik/169>. Erişim Tarihi: (23.04.2024).
<https://www.objektifymm.com.tr/icerik/makaleler/amortisman-ve-uygulamaları>. Erişim Tarihi: (20.04.2024).
<https://any.partners/tms-ve-bobi-frsde-amortisman-uygulamalarında-dikkat-çeken-konular/>. Erişim Tarihi: (26.04.2024).
<https://burhaneray.com/makaleler/detail/amortisman-ayirmama-veya-eksik-amortisman-ayirma-uygulamasinin-sonuclari>. Erişim Tarihi: (17.10.2021).