



Enflasyon Muhasebesi Düzenlemelerinden Sonra Tüm Yönleriyle Amortisman Uygulamaları

Dr. Hakan ERKUŞ
İnönü Üniversitesi, İİBF

Özet

Bilindiği gibi uzun yıllar süren çalışmaların sonucunda enflasyon muhasebesi 2004 yılı başından itibaren uygulanmaya başlanılmıştır. Enflasyon muhasebesi ile daha önce vergi sistemimiz içinde yer alan, işletmelerin otofinansman ve kendilerini yenilemede kullandıkları en önemli araçlardan birisi olan amortisman konusunda bazı değişiklikler yapılmıştır. Her yeni uygulamada olduğu gibi bu konuda da zaman içinde çeşitli problemlerle karşılaşmış ve Maliye Bakanlığı bu problemlerin aşılması ve uygulamaya yönelik çeşitli açıklamalar yapmak amacıyla tebliğler ve sirküler yayınlamış ve hâlâ da yayınlamaya devam etmektedir.

Bu çalışmada, amortisman konusunda enflasyon muhasebesinden önce ve sonra vergi mevzuatında yer alan düzenlemeleri karşılaştırmaya ve çeşitli kanunlar, tebliğler ve sirkülerde yer alan amortismanla ilgili düzenlemeleri sistematik bir şekilde sunarak açıklamaya çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Amortisman, amortisman yöntemleri, enflasyon muhasebesi.

Abstract (Depreciation Practices at all Aspects After Inflation Accounting Adjustments)

As known, as a result of studies taking long years, inflation accounting has been started to be implemented since the beginning of 2004. With the implementation of inflation accounting, there has been some changes in the depreciation which one of the important means that has already been a part of our tax system and used for autofinancing and renewing themselves by the firms. As being in every new practice, some problems have occurred in this subject too; therefore Ministry of Finance has issued bulletins and circulars in order to solve the problems and make various explanations aimed at this practice and still continues to do so.

In this study, it is tried to compare the regulations related to the depreciation which were in practice in law before inflation accounting and put in practice after accepting inflation accounting. At the same time, it has been tried to explain regulation related to depreciation which has been done by different laws, issues and circulars.

Key Words: Depreciation, depreciation methods, inflation accounting.

1. Giriş

01.01.2004 tarihinde 5024 sayılı Kanunla¹ yürürlüğe giren ve 31.07.2004 tarihli 5228 sayılı Kanunla² bazı maddeleri değiştirilen enflasyon muhasebesi uygulamaları konusunda Maliye Bakanlığı hâlâ sirküler yayınlamaya devam etmektedir. Son olarak,

¹ 30 Aralık 2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 31 Temmuz 2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

24.03.2004 tarihinde 17 nolu VUK sirküleri³ yayınlanmış ve bu sirküler ile 5024 ve 5228 sayılı kanunlarda belirtilen bazı hususlar açıklamıştır.

Bilindiği gibi 5024 sayılı kanunla yürürlüğe giren enflasyon muhasebesi uygulamalarında ikili bir yaklaşım getirilmiştir.

Buna göre;

VUK Geçici 25. maddesi ile 31.12.2003 tarihli bilançoların düzeltilmesi

VUK Mükerrer 298. maddesi ile 01.01.2004 tarihinden sonraki mali tabloların süreklilik arz eder bir şekilde düzeltilmesi.

Bu düzenlemeye bağlı olarak amortisman uygulamaları da ikili bir yaklaşımla düzeltilmekte ve uygulanmaktadır. Yani 01.01.2004 tarihinden önce işletmenin aktiflerine giren varlıklara ilişkin amortisman uygulamaları ile 01.01.2004 tarihinden sonra işletmenin aktifine giren varlıklara ilişkin amortisman uygulamaları farklılık arz etmektedir.

Bu çalışmamızda, yayınlanan tebliğ ve sirküleri de dikkate alarak amortisman uygulamalarında gelinen son noktayı tüm yönleriyle ortaya koymaya çalışacağız.

2. 5024 ve 5228 Sayılı Kanundan Önceki ve Sonraki Amortisman Mevzuatının Karşılaştırılması

Aşağıdaki tabloda amortisman uygulamaları ile ilgili olarak 5024 ve 5228 sayılı Kanunlardan önceki ve sonraki düzenlemeler karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

Tablo 1: Enflasyon Muhasebesinden Önce ve Sonraki Amortismanlarla İlgili Mevzuat			
İlgili Mevzuat Yada Düzenleme	İçeriği	5024 ve 5228 Sayılı Kanunla Değişmeden Önce	5024 ve 5228 Sayılı Kanunlarla Yapılan Değişiklik
1- VUK 313. Madde	Amortisman Tanımı ve Mahiyeti	İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayri menkuller	Değişiklik Yok
2- VUK 314. Madde	Arazide Amortisman	Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak, tarım işletmelerinde bağ ve bahçeler ile işletmelerde inşa edilen yol ve harklar amortismanına tabidir.	Değişiklik yok
3- VUK 315. Madde	Normal Amortisman	Amortisman oranının tespitinde % 20 oranını aşmamak kaydıyla mükelleflere serbesti tanınmıştır.	Amortisman oranları her bir varlık için Maliye Bakanlığı tarafından faydalı ömür dikkate alınarak belirlenmektedir.
4- VUK Mükerrer 315. Madde	Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman	Amortisman oranı % 40'ı geçmemek üzere normal amortismanın iki katıdır.	Amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. (5228 sayılı Kan. 59/d maddesi)
5- VUK 316. Madde	Madenlerde Amortisman	Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.	Değişiklik yok
6- VUK 317. Madde	Fevkalade Amortisman	Tabi afet, yeni icatlar ve fazla çalışma nedeniyle değerini kaybeden varlıklar Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlarla yok edilir.	Değişiklik yok
7- VUK 318. Madde	Amortisman Nispetlerinin İtibar Tarihi	Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan amortisman nispetleri ilanların yapıldığı, ayrı ayrı tespit edilen nispetlerin ilgililerin müracaatta bulunduğu hesap döneminden muteberdir.	Değişiklik yok

³ VUK-17/2005-4/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-11 sayılı Sirküler

8- VUK 319. Madde	5024 Sayılı Kanunla Yürürlükten Kaldırıldı	Mükellefler, usulüne göre tespit edilen nispetleri aşmamak şartıyla, amortismanları diledikleri nispetler üzerinden hesaplayabilirler.	İhtiyarilik kaldırılmıştır. Oranlar Maliye Bakanlığınca Belirlenmektedir.
9- VUK 320. Madde	Amortisman uygulama süresi	1. Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. 2. Binek otolar için kıst amort. ayrılabilir. 3. Herhangi bir yıl amortisman ayrılmaması veya düşük ayrılması halinde amortisman süresi uzatılamaz.	Değişiklik yok
10- VUK Mükerrer 320. Madde	Amortisman usulünü seçme bakımından amortisman uygulama süresi	1. İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usullerinden yalnız birisi uygulanabilir. 2. Normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu usulden dönülemez. 3. Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir.	Değişiklik Yok
11- VUK 321. Madde	Amortismanların Muhasebeleştirilmesi	Hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması caizdir	Değişiklik Yok
12- VUK 328. Madde	Amortisman tabi malların satılması	Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar/zarar hesabına geçirilir.	Değişiklik Yok
13- 5024 sayılı Kanunla eklenen geçici 25. madde	Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi	--	Bir. amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir
14- 5024 sayılı Kanunla eklenen geçici 26. madde	Amortisman ayırma süresi	---	01.01.2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler hakkında aktife alındıkları yılda yürürlükte olan sürelerle göre amortisman ayrılmasına devam olunur.
15- 3100 sayılı KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun	Ödeme kaydedici cihazlarda amortisman	Mükellefler ödeme kaydedici cihaz bedelinin % 40'ını, cihazın alındığı yıla gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapabilir	Mükelleflerin ödeme kaydedici cihazlar için % 100 oranına kadar amortisman ayırabilmelerine izin verilmiştir

Aşağıdaki tabloda ise 5024 ve 5228 sayılı Kanunlarla amortismanlarda yapılan değişiklikleri açıklamak üzere yayınlanmış olan tebliğler ve sirkülerlere yer verilmiştir.

**Tablo 2: 5024 ve 5228 sayılı Kanunlarda
Amortismanlarla İlgili Yapılan Düzenlemeleri Açıklayan
Tebliğ ve Sirküler**

İlgili Tebliğ yada Sirküler	Yayınlanma Tarihi	İlgili Olduğu Yasal Mevzuat	Açıklama
328 sıra No.lu VUK Genel Tebliği	28.02.2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete	VUK'nun geçici 25. maddesine ilişkin	31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesiyle ilgili
333 sıra No.lu VUK Genel Tebliği	28.04.2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazete	5024 sayılı Kanunla amortisman uygulaması konusunda yapılan değişikliklere ilişkin	01.01.2004 tarihinden önce ve sonra aktife giren varlıklara ilişkin amortisman uygulamaları ile azalan bakiyeler usulüyle ilgili açıklamalar ve amortisman oranlarını içermektedir.
337 sıra No.lu VUK Genel Tebliği	13.08.2004 tarih ve 25552 sayılı Resmi Gazete	5228 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelere ilişkin	Azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırmada üst sınır getirilmiş ve amortisman oranının % 50'yi geçemeyeceği belirtilmiştir.
338 sıra No.lu VUK Genel Tebliği	13.08.2004 tarih ve 25552 sayılı Resmi Gazete	VUK'nun mükerrer 298. maddesine göre yapılacak işlemlere ilişkin	1.1.2004 tarihinden sonra süreklilik arz eden ve düzeltme işlemlerinin belirlendiği hükümler yer almaktadır.
339 sıra No.lu VUK Genel Tebliği	24.08.2004 tarih ve 25563 sayılı Resmi Gazete	5024 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesinde yapılan değişikliklere ilişkin	Faydalı ömre dayalı olarak amortisman oranları belirlenmiştir.
345 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği	28.02.2005 tarih ve 25741 sayılı Resmi Gazete	5024 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesinde yapılan değişikliklere ilişkin	- YTL'ye dönüşüm için yapılan yazılım harcamalarında amortisman oranının % 100 olarak alınabileceği - Ticari amaçla kullanılan araçlar için iktisap edilen lastiklerin doğrudan gider yazılabileceği yer almaktadır.
VUK Sirküleri /9	05.08.2004 VUK-9/2004-7 / Enf. Düzelt. Uyg. -6	VUK Mük. Mad 298, Geç. Mad. 25, 5024 Say. Kan Geç. Mad 1	İktisadi kıymetle ilgili kanuni süresinde ayrılmayan amortisman tutarı, fiilen ayrılmış kabul edilecektir
VUK Sirküleri /17	24.03. 2005 VUK-17/2005 – 4 / Enf.Düz. Uygı-11	VUK Mük. Mad. 298, Geç. Mad 25, 5024 Say. Kan. Geç. Mad. 1, 5228 Say. Kan. Mad. 59	- Kanuni süresinde ayrılmayan amortisman tutarı fiilen ayrılmış kabul edilecektir. - İhtiyarilikten faydalananlarda amortisman uygulamaları - Binalarda amortisman uygulamaları yer almaktadır.

Amortisman konusunda mevzuatta yer alan düzenlemelerde yapılan değişikliklere toplu olarak baktıktan sonra, son değişikliklere göre amortisman uygulamalarının nasıl olduğu açıklanacaktır.

3. 5024 ve 5228 Sayılı Kanunlarla Amortisman Uygulamalarında Yapılan Değişiklikler

5024 ve 5228 sayılı Kanunlarla düzenlenen ve daha sonra çeşitli tebliğ ve sirkülerle açıklanan enflasyon uygulamalarına paralel olarak amortisman uygulamalarında da ikili bir yaklaşım benimsenmiştir.

Bunlardan ilki 01.01.2004 tarihinden önce aktife giren amortisman tabi varlıklara ilişkin birikmiş amortismanların düzeltilmesi işlemi ve bu tarihe kadar amortisman süresini tamamlamış varlıklarda amortisman uygulamaları, ikincisi, 01.01.2004 tarihinden sonra aktife giren amortisman tabi iktisadi kıymetlerde amortisman uygulamalarıdır.

Esas itibarıyla 5024 ve 5228 sayılı Kanunlarla amortisman sisteminde yapılmış olan değişiklikler ve getirilmiş olan yeni uygulamalar 01.01.2004 tarihinden sonra aktifleştirilen ATİK'lere ilişkin olduğundan öncelikle yeni amortisman sisteminin ortaya konulması amacıyla bu varlıklara ilişkin uygulamalar ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Daha sonra 01.01.2004 tarihinden önce aktife giren varlıklara ilişkin birikmiş amortismanların düzeltilmesi, bu tarihe kadar amortisman süresini tamamlamamış iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman uygulamaları ve yeni değişikliklerden sonra amortisman uygulamaları ile ilgili özellikli konular ele alınacaktır.

3.1. Enflasyon Muhasebesinden Sonra Yeni Amortisman Sistemi

Bu başlık altında enflasyon muhasebesinin yürürlüğe girmesinden sonra değişmeyen hükümler de dahil olmak üzere toplu olarak amortisman konusu ele alınacaktır.

3.1.1. Amortisman Konusu ve Amortisman Ayırma Koşulları

Yukarıdaki Tablo 1'de de görüleceği gibi amortismanın mevzuunu düzenleyen VUK'nun 313. maddesinde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Buna göre "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle

269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi" amortisman konusunu teşkil etmektedir. Buna bağlı olarak, amortisman ayırma koşullarında da bir değişiklik olmamıştır.

Bir iktisadi kıymetin amortisman tabi tutulabilmesi için şu koşulların tamamını taşıması gerekmektedir;

- 1- İşletmede bir yıldan fazla kullanılabilmesi,
- 2- İşletmenin envanterine dahil olması,
- 3- Aşınma, yıpranma ve kıymetten düşmeye maruz kalması,
- 4- İktisadi kıymetin değerinin her yıl yeniden belirlenerek ilan edilen tutarların üzerinde olması*

3.1.2. Amortisman Yöntemleri

5024 ve 5228 sayılı Kanunlarda yapılan değişikliklerle amortisman yöntemlerinde köklü değişiklikler getirilmiştir. Yapılan değişikliklerle getirilen en önemli husus amortisman oranlarının belirlenmesinde mükelleflere tanınan ihtiyarılığın ortadan kaldırılması, normal ve azalan bakiyeler yönteminin uygulanmasında değişiklikler yapılmış olmasıdır.

3.1.2.1. Normal Amortisman Yöntemi

Normal amortisman yönteminde, amortisman tabi varlıklar belli bir süre içinde her yıl eşit tutarlarda itfa edilmektedir. Normal amortisman konusu VUK'nun 315. maddesinde düzenlenmiştir.

3.1.2.1.1. Normal Amortisman Yönteminde Amortisman Süresi ve Oranı

5024 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce mükelleflere amortisman süresini belirleme konusunda bir serbesti tanınmıştı. VUK'nun 319. maddesine göre "mükellefler, usulüne göre tespit edilen nispetleri aşmamak şartıyla, amortismanları diledikleri nispetler üzerinden hesaplayabilmekteydiler." Yani, mükellef-

* 2005 yılı için amortisman sınırı 480.000.000 TL olarak belirlenmiştir. İktisadi ve teknik açıdan bütünlük arz eden varlıklarda bu had topluca dikkate alınmalıdır.

ler % 20 oranını aşmamak şartıyla ATİK'leri istedikleri oranda amortisman tabi tutmaktaydılar. Bu oran iktisadi kıymetin faydalı ömrü ne kadar olursa olsun binalar, arazi ve arsalar üzerindeki meyvelikler ve bahçeler hariç mükelleflerce çoğu zaman en üst sınır olan % 20 olarak belirlenmekte ve varlıklar 5 yıl içerisinde itfa edilmekteydi. 5024 sayılı Kanunla V.U.K'nun 319. maddesi yürürlükten kaldırılarak mükelleflere sağlanan bu serbesti ortadan kaldırılmıştır.

Ayrıca normal amortisman yönteminin ele alındığı 315. maddede de değişiklikler yapılarak yeni bir uygulama getirilmiştir. Yapılan değişikliklerden sonra mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerine göre belirleyeceği ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa edeceklerdir.

Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu 333 sayılı VUK Genel Tebliğinde⁴ konuyla ilgili olarak "*Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesinde 5024 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle Bakanlığımızca belirleneceği belirtilmiştir*"

Bu hükme istinaden Bakanlığımızca belirlenen oranlar, iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları yerler itibarıyla ekte gösterilmiştir. Mükellefler, 31.12.2003 tarihinden sonra iktisap edecekleri amortisman tabi kıymetlerin amortisman oranını ekli listeden bularak uygulayacaklardır" açıklaması yapılmıştır.

333 sayılı genel tebliğin ekinde sunulan listenin ilk 6 bölümünde genel sınıflandırmalar yapılmış ve iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak amortisman oranları belirlenmiştir. Geri kalan 7-61. bölümlerde ise sektörler itibarıyla amortisman oranları belirlenmiştir.

339 sayılı genel tebliğde⁵ de yine bu konuda bir açıklama yapılmıştır. Adı geçen tebliğe göre; 1-6 bölümleri arasındaki sınıflamalar, tüm mükellefler için ortak hükümler içermekte ve bu iktisadi

kıymetler genel olarak tüm sektörlerde ana faaliyete ilişkin aşamaların dışında kullanılan iktisadi kıymetlerden oluşmaktadır.

Sektörel sınıflamalarda yer alan iktisadi kıymetler ise mükelleflerin faaliyet konuları dikkate alınarak tespit edilen ve bizzat üretim, imalat, hizmet vb. aşamalarda kullanılan iktisadi kıymetlerdir. Böylece, mükellefler öncelikle faaliyette buldukları sektörü tespit ederek hangi iktisadi kıymetin hangi sınıflamaya dahil olduğunu belirleyeceklerdir.

İlgili sektörde **ismen belirtilmeyen** ancak 1-6 bölümleri arasında yer alan iktisadi kıymetler ise 1-6 bölümünde gösterilmiş olan faydalı ömürleri üzerinden amortisman tabi tutulacaklardır.

3.1.2.1.2. Amortisman Oranın Hesaplanması ve Kıst Amortisman

VUK'nun 320. maddesine göre her bir iktisadi kıymet için uygulanacak olan amortisman oranı, (1) rakamının faydalı ömre bölünmesi ile bulunmaktadır. Örneğin, su depolarının faydalı ömrü 40 yıl olarak belirlenmiştir buna göre amortisman oranı $1 / 40 = \% 2,5$ olacaktır. Yakıt tanklarının faydalı ömrü tebliğin ekinde 10 yıl olarak belirlenmiş buna göre yakıt tankları için amortisman oranı $1 / 10 = \% 10$ olacaktır.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

3.1.2.1.3. Maliye Bakanlığınca Yayınlanan Listede Yer Almayan Varlıkların Amortisman Oranları

Listedeki herhangi bir sınıflamada yer almayan amortisman tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranları için mükelleflerin müracaatları üzerine Maliye Bakanlığınca belirlenecek süre ve oranlar üzerinden amortisman ayrılabilir.

⁴ 28.04.2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ 24.08.2004 tarih ve 25563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3.1.2.1.4. Birden Fazla Listede Yer Alan Varlıkların Amortisman Oranın Belirlenmesi

Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen listede yer alan ve birden fazla sektöre ilişkin işlerde kullanılan veya birden fazla ürünün üretiminde kullanılan iktisadi kıymetler için söz konusu tebliğlerle tespit edilen en yüksek faydalı ömre ve en düşük amortisman oranına sahip olan sektöre ait faydalı ömür ve amortisman oranı üzerinden amortisman uygulaması yapılmaktadır.

3.1.2.2. Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman Uygulamaları

Azalan bakiyeler yöntemi, ekonomik gelişme için mevcut iktisadi kıymetlerin yenilenmesini teşvik etmek, verimliliğin ve işletmelerin likidite durumlarının iyileştirilmesini sağlamak amacıyla vergi sistemimize 1963 yılında 205 sayılı Kanunla girmiştir.⁶

5024 ve 5228 sayılı Kanunlarla VUK'nun mükerrer 315. maddesinde yapılan yeni düzenlemeler sonucu azalan bakiyeler usulü ile amortisman uygulamaları aşağıdaki şekilde olacaktır;

“Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.

Bu usulün tatbikinde;

1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.”

⁶ Ali Beylik, “Mevcutlarda Amortisman Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s.165

Buna göre azalan bakiyeler usulüne göre yapılacak işlemler şu şekilde olacaktır;

a- İşletmelerin azalan bakiyeler usulünden faydalanabilmeleri için bilanço esasına göre defter tutmaları gerekmektedir. Bilanço esasında defter tutan mükellefler bu usulden faydalanamazlar.

b- Azalan bakiyeler usulünde amortisman oranı, normal amortisman yönteminin iki katıdır. Ancak, normal amortisman oranı % 25'in üzerinde olan iktisadi kıymetlerde azalan bakiyeler usulünün uygulanması halinde, uygulanacak olan oran % 50'den fazla olamayacaktır.

5024 sayılı Kanunla yapılan düzenlemede % 50 sınırı getirilmemiş idi. Ancak, Maliye Bakanlığınca 333 sayılı VUK Genel Tebliğinin ekinde sunulan listede, branda bezi, tahta palet, izabe potaları, filmler, teyp ve video kasetleri, havlular, çarşaf ve masa örtüleri gibi bazı varlıkların faydalı ömrü 2 yıl olarak belirlendiği için normal amortisman oranı % 50 olmaktadır. Bu varlıklara azalan bakiyeler usulü uygulandığında ise amortisman oranı % 100 olmaktadır ki bu alındıkları yıl tamamının gider yazılması anlamına geleceğinden 5228 sayılı Kanunla yapılan bir değişiklikle azalan bakiyeler usulünde % 50 üst sınırı getirilmiştir.

c- Normal amortisman yönteminin aksine olarak azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırma matrahı her yıl değişmektedir. Şöyle ki; bu usulde amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi varlığın düzeltilmiş değerinden daha önce ayrılmış olan birikmiş amortismanların taşınmış değerleri indirildikten sonraki değeridir.

d- Azalan bakiyeler usulünde amortisman süresi, normal amortisman oranlarına göre hesaplanmaktadır. Bu sürenin sonunda bakiye kalan değerler, en son yıl tamamen itfa konusu yapılır.

3.1.3. 01.01.2004 Tarihinden Önce Aktifleştirilen ATİK'lerde Amortisman Uygulaması

3.1.3.1. Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi

Birikmiş amortismanların 31.12.2003 tarihli bilançolarda düzeltilmesi işlemi diğer parasal olmayan varlıkların düzeltilmesine göre farklılık arz etmektedir. 5024 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile V.U.K'nun mükerrer 298. maddesinde bi-

rikmiş amortismanların, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltileceği belirtilmiştir.

Bilindiği gibi, 5024 ve 5228 sayılı kanunlarla değiştirilmeden önce mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini istisnaları olmakla birlikte en az beş yılda ve en fazla % 20 oranda amortismanına tabi tutmakta idiler. Arazi, arsalar, binalar gibi % 20'den daha düşük oranda amortismanına tabi tutulması gereken varlıklara ile branda bezi, izabe potları gibi % 20'den daha yüksek oranda amortismanına tabi tutulması gereken varlıklara ilişkin amortisman oranları Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmekteydi⁷. Bu hükümler, 01.01.2004 tarihinden sonra aktifleştirilen varlıklara uygulanamayacaktır.

31.12.2003 tarihinden sonra amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde bunların maliyet bedeli olarak, düzeltilmiş değerleri esas alınacaktır.

31.12.2003 tarihinden önce iktisap edilen varlıklara ilişkin birikmiş amortismanların düzeltilmesinde aşağıdaki gibi hareket edilmesi gerekmektedir.

1. Adım: Amortismanına tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetin bilançoda görünen değeri enflasyon muhasebesine göre düzeltilir.

2. Adım: İktisadi kıymetin değeri düzeltildikten sonra ortaya çıkan artış oranı hesaplanır.

3. Adım: Bulunan bu artış oranı ile 31.12.2003 tarihli bilançoda görünen birikmiş amortisman tutarı çarpılarak düzeltilmiş birikmiş amortisman tutarı hesaplanır.

3.1.3.2. Amortisman Süresi Bitmiş Varlıklarda Cari Dönem Amortisman Hesabı

01.01.2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler için 5024 sayılı Kanun'dan önce yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edilecektir. Ancak bu kıymetlerin amortismanına tabi esas bedeli, 31.12.2003 tarihi itibarıyla yapılacak enflasyon düzeltmesinden sonraki değer olacaktır.

Buna göre; amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin bilanço değerleri ve birikmiş amortismanları yukarıda belirtildiği gibi düzeltildikten sonra, düzeltilmiş değer üzerinden önceki oran ve sürelerle amortisman ayrılmaya devam edilecektir.

3.2. Amortismanlarla İlgili Özellik Arz Eden Hususlar

3.2.1. Ödeme Kaydedici Cihazlarda Amortisman

5228 sayılı Kanunla, 3100 sayılı "Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun"un 7. maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişikliklerle, mükelleflerin kullanmak üzere satın aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için % 100 oranına kadar amortisman ayırabilme-lerine izin verilmiştir.

Yani, kullanmak amacıyla ödeme kaydedici cihaz alan mükellefler bu cihazların bedelinin tamamını aynı yıl içerisinde vergi matrahından indirim konusu yapabilecektir.

3.2.2. YTL'ye Geçiş Harcamalarında Amortisman

Bilindiği gibi, 5083 sayılı Yeni Türk Lirasına İlişkin Kanun⁸ ile 01.01.2005 tarihinden itibaren ülkemizde para birimi olarak YTL kullanılmaya başlanılmıştır. YTL'ye geçişle ilgili uygulamaları açıklamak amacıyla yayınlanan 13 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin⁹ 1-Muhasebe Kayıt Düzeni ile İlgili Yapılacak İşlemler kısmında "İşletmelerin 31.12.2004 tarihli bilanço hesaplarında yer alan TL değerlerini 01.01.2005 tarihinde ilk işlem olarak YTL para birimine dönüştürecekleri" belirtilmiştir.

Bu düzenlemeler nedeniyle bir çok işletme YTL'ye uyum çalışmaları kapsamında bilgisayar yazılım programlarını değiştirmek veya versiyonlarını yenilemek amacıyla harcamalar yapmak zorunda kalmışlardır. Ancak, yapılan düzenlemelerde bu harcamaların nasıl kayıtlara alınacağı konusu açıkça ortaya konulmamıştır.

Yukarıda izah edildiği gibi enflasyon muhasebesi uygulamalarından sonra her

⁷ 18.10.1983 tarih ve 18195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 153 sıra nolu VUK Genel Tebliği.

⁸ 31.01.2004 tarih ve 25363 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹ 06.10.2004 tarih ve 25605 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bir varlığa ilişkin faydalı ömür ve amortisman oranı Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmektedir. Ancak belirlenen oranlar arasında bu amaçlarla yapılan harcamalara ilişkin oran yer almamaktadır.

Maliye Bakanlığı bu konuya V.U.K'nun 345 sayılı Genel Tebliği¹⁰ ile açıklık getirmiştir. Buna göre. 01.01.2005 tarihinden itibaren kayıtların YTL olarak tutulabilmesi için bilgisayar yazılımlarıyla ilgili olarak yapılan harcamalarla yeni yazılım programları alınmasının zorunlu olduğu hallerde mükelleflerin bu dönüşüm nedeniyle yapmış oldukları (yazılımla ilgili) harcamalar için amortisman oranının 2004 ve 2005 takvim yıllarına ait kazancın tespitinde % 100 olarak dikkate alınması uygun bulunmuştur.

Ayrıca, bu zorunlu değişim nedeniyle bilgisayar yazılım programlarını değiştirmiş olan mükellefler eski yazılım programları için henüz itfa edememiş oldukları amortisman tutarlarını fevkalade ve teknik amortisman yoluyla da itfa edebileceklerdir.

Maliye Bakanlığı YTL'ye geçişi kolaylaştırmak ve teşvik etmek amacıyla bu kapsamda yapılan yazılım harcamalarının amortisman oranını % 100 olarak belirlemiş ayrıca eski programların henüz itfa edilmemiş olan kısımlarını fevkalade ve teknik amortisman çerçevesinde 2004 veya 2005 yılına ilişkin kazançların tespitinde itfa edebilmelerine izin vermiştir.

3.2.3. Ticari Amaçla Kullanılan Araçlar İçin İktisap Edilen Lastiklerin Faydalı Ömürleri

Amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" 333 ve 339 sıra numaralı VUK Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır.

339 sıra numaralı Tebliğ ile değişik 333 sıra numaralı Tebliğ eki listenin 3.72 numaralı bölümünde otomobil, kamyon, minibüs, midibüs, yük arabaları, özel amaçlı olarak kullanılan araçlar ve benzeri araçlara ait lastikler (Yeni satın alınan araçlarda hazır olanlar hariç) yer almakta olup, bunların faydalı ömürleri 2 yıl ve amortisman oranları da % 50,00 olarak tespit edilmiştir.

Ancak, bazı sektörlerde çalışma şartları gereği ticari amaçlarla kullanılan araç lastiklerinin faydalı ömrü iki yıldan daha azdır. Bilindiği gibi, Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesine göre bir iktisadi kıymetin amortisman tabi tutulabilmesi için, işletmede bir yıldan fazla kullanılması, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması ve işletmenin aktifinde kayıtlı bulunması gerekmektedir.

Dolayısıyla, Maliye Bakanlığı ticari amaçla kullanılan araç lastiklerinin, faydalı ömrünün bir yıldan daha az olması halinde amortisman tabi tutulması mümkün olmayacağından kayıtlara doğrudan gider olarak yazılabilmesine izin vermiştir.¹¹

3.2.4. Seçilen Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi

Amortisman usulünün değiştirilmesi konusu V.U.K'nun mükerrer 320. maddesinde yer almakta ve eski uygulama aynen devam ettirilmektedir.

Yani, bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez, dolayısıyla azalan bakiyeler yöntemine geçilemez.

Ancak, bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilmesine izin verilmiştir.

Amortisman yönteminde bu şekilde değişiklik yapan mükellefler bu hususu beyannamelerinde veya eski bilançolarında belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirim yapıldığı beyanamenin ilişkin olduğu dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit tutarlarla yok edilir.

3.2.5. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Satışı ve Yenileme Fonu

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması durumunda, satış bedeli ile iktisadi kıymetin amortismanı düşüldükten sonraki değeri arasındaki fark kar/zarar hesabına kaydedilir. İktisadi kıymetin

¹⁰ 28.02.2005 tarih ve 25741 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹ 28.02.2005 tarih ve 25741 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan V.U.K'nun 345 sayılı Genel Tebliği

devir veya trampa yoluyla elden çıkartılması hali satış olarak kabul edilmektedir.

İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider olarak kaydederler.

Yenileme fonu uygulamasında her hangi bir değişiklik yapılmamış ve enflasyon muhasebesinden sonra da devam ettirilmiştir.

Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zorunluluk arz eder veya bu hususta işletme yönetimince karar verilir ve teşebbüse geçilirse, satış sonucu ortaya çıkan kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

3.2.6. Ayrılmamış Amortismanlara İlişkin Düzenlemeler

V.U.K'nu 17 nolu sirküleri ile 31.12. 2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi ile ilgili olarak zamanında ayrılmamış veya gereğinden düşük ayrılmış olan amortismanlarla ilgili olarak uygulamaya yön vermek amacıyla bir açıklama yapılmıştır.

Bilindiği gibi V.U.K'nun 320. maddesinin son fıkrasında yer alan hükme göre amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılmamakta, herhangi bir sebeple kanuni süresinde amortisman ayrılmayan iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman tutarları daha sonradan (amortisman ayırma süresi uzatılarak) gider olarak kaydedilememekte, başka bir deyişle bir iktisadi kıymete ilişkin amortisman ayırma işlemi ancak kanuni süresi içinde yapılabilmektedir.

31.12.2003 tarihli bilançonun enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması esnasında iktisadi kıymetlere ilişkin birikmiş amortismanların kanuni süresinde ayrılması gereken tutardan daha düşük olduğunun tespit edilmesi durumunda, söz konusu iktisadi kıymetlerle ilgili kanuni süresinde ayrılmayan amortisman tutarı fiilen ayrılmış kabul edilecektir.

Süresinde ayrılmamış olan amortismanların fiilen ayrılmış kabul edilmesi

iktisadi varlığın amortisman süresinin 31.12.2003 tarihi itibarıyla bitmiş olup olmamasına göre farklılık arz etmektedir.

3.2.6.1. Amortisman Ayırma Süresi 31.12.2003 Tarihi İtibarıyla Bitmiş Olan Kıymetler

31.12.2003 tarihli bilanço enflasyon düzeltilmesine tabi tutulurken, bu tarih itibarıyla amortisman süresi bitmiş olan iktisadi kıymetlere ilişkin süresinde ayrılmamış amortisman tutarları ayrılmış gibi kabul edilecek ve ayrılmamış veya eksik ayrılmış tutarlar hesaplanarak 31.12.2003 tarihli bilançoda görünen birikmiş amortisman tutarına eklenecektir.

Amortisman ayırma süresini tamamlamış ancak işletme kayıtlarında iz bedeliyle takip edilmeye devam edilen söz konusu iktisadi kıymetler için istenildiği takdirde, 5024 sayılı Kanun ile getirilen enflasyon düzeltilmesi hükümlerine göre enflasyon düzeltilmesi yapılmayacaktır.

Amortisman sürelerini tamamlamakla birlikte maliyet bedelleri üzerinden itfa edilmiş olmaları nedeniyle net defter değerleri ile bilançoda görünen (iz bedeliyle izlenmeyen) iktisadi kıymetlerin, Vergi Usul Kanununun geçici 25 ve mükerrer 298 inci maddelerine göre enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması gerekmektedir

Örnek:

X A.Ş'nin 1998 yılında aldığı ve 31.12. 2003 tarihindeki bilançosunda yeniden değerlendirilmeden sonraki değeri 7.500.000.000 TL ve süresinde ayırmadığı için birikmiş amortismanı 6.000.000.000 TL olan bir demirbaş bulunmaktadır.

Bu işletme her yıl düzenli olarak amortisman ayırmış olsaydı, 31.12.2003 tarihli düzeltme öncesi bilançoda bu kıymetin aktif değeri ile birikmiş amortismanının birbirine eşit olması gerekecekti.

Söz konusu iktisadi kıymete ait birikmiş amortisman tutarının düzeltilmesi sırasında, bahse konu iktisadi kıymete ilişkin ayrılmayan amortisman tutarları ayrılmış, yani birikmiş amortisman tutarı 7.500.000.000 TL. olarak kabul edilecektir.

31.12.2003 tarihinde bu varlığa ilişkin birikmiş amortisman ile aktif değerinin birbirine eşitlenmesi ve fiilen ayrılmış kabul edilen amortisman tutarlarının muhasebeleştirilmesinde yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	1.500.000.000
257 Birikmiş Amortisman Hesabı	1.500.000.000
Süresinde ayrılmayan amortisman	

3.2.6.2. Amortisman Ayırma Süresi 31.12.2003 Tarihi İtibariyle Bitmemiş Kıymetler

Amortisman ayırma süresi 31.12.2003 tarihi itibariyle bitmemiş ancak, süresinde ayrılmayan veya düşük tutarda amortisman ayrılmış olan iktisadi kıymetlerin düzeltilmesi işlemi şu şekilde yapılacaktır.

1. Adım: Süresinde ayrılmayan veya düşük ayrılan amortisman tutarları belirlenerek bunlar zamanında tam olarak ayrılırsa ne kadar olursa o tutara ulaştırılır.

2. Adım: 328 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin¹² "VIII. Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi" başlıklı bölümünde yer aldığı şekliyle amortisman tabii tutulurlar.

Örnek:

X A.Ş. 25.01.2000 tarihinde 1.000.000.000 TL'ye bir demirbaş almıştır. Demirbaş yeniden değerlemeye tabii tutulmuş ve normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmıştır. Ancak 2002 yılı cari yıl amortismanı 487.176.000 TL olması gerekirken yanlışlıkla 400.000.000 TL olarak ayrılmıştır.

	Yıllar	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlenmiş Demirbaş Maliyeti (TL)	Cari Yıl Amortis. Gid. (TL)	Amort. Yen. Değ.	Birikmiş Amortis (TL)
1	2000	56,00%	1.000.000.000	200.000.000	0	200.000.000
2	2001	53,20%	1.532.000.000	306.400.000	106.400.000	612.800.000
3	2002	59,00%	2.435.880.000	400.000.000	361.552.000	1.374.352.000
4	2003	28,50%	3.130.105.800	626.021.160	391.690.320	2.392.063.480

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi 2003 yılı sonu itibariyle ayrılması gereken toplam amortisman miktarı 2.504.084.640 TL olması gerekirken, birikmiş amortisman tutarı 2.392.063.480 TL olmuş ve 112.021.160 TL (87.176.000 TL + 24.845.160 (87.176.000 x % 28,5) TL 2002 yılı eksik ayrılan tutar ve eksik ayrılan kısmın 2003 yılı yeniden değerlendirilmiş tutarı) eksik ayrılmıştır.

31.12.2003 tarihinde bu demirbaşta ait enflasyon düzeltmesi yapılırken şu işlemlerin yapılması gerekmektedir.

a) Ayrılmayan amortisman tutarı ayrılmış gibi kabul edilerek varlığın aktif değerine eşitlenir.

698 Enflasyon Düzeltme Hes.	112.021.160
257 Birikmiş Amortisman Hes.	112.021.160
Süresinde ayrılmayan amortisman	

Bu kaydın yapılması ile toplam birikmiş amortismanlar her yıl usulüne uygun olarak ayrılırsa ne kadar olursa o tutar eşitlenmiş olur.

b) Demirbaşın değeri aktife giriş tarihine göre düzeltilir ve düzeltme kaydı yapılır.

¹² 28.02.2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Ocak 2000 Endeksi	2094
Aralık 2003 Endeksi	7382,1
Düzeltilme Katsayısı	3,525
Düzeltilmiş Tutar	3.525.358.166
Varlığın Düzeltme Öncesi Kayıtlı Değeri	3.130.105.800
Düzeltilmiş Değeri	3.525.358.166
Düzeltilme Farkı	395.252.366
Varlığın Değerindeki Artış Oranı	0,126274443
Birikmiş Amortismanların Düzeltilmiş Değeri	2.694.119.963

255 Demirbaşlar Hes.		395.252.366
	698 Enflasyon Düzeltme Hes.	395.252.366
Demirbaşların enflasyon düzeltme kaydı		

Bu kayıt yapılarak varlığın aktife giriş tarihinden bu tarafa enflasyona göre düzeltilmesi yapılmış olur bundan sonra varlığın değerinde meydana gelen değişmeye paralel olarak birikmiş amortismanlarda ayrılmayan kısım da dahil olmak üzere düzeltme yapılır.

c) Birikmiş amortismanların düzeltilmesi

2002 yılında ayrılmayan amortisman tutarı eklenerek fiili olarak ayrılması gereken duruma getirildikten sonra bu tutar üzerinden enflasyon düzeltmesi yapılır.

Bir. Amort. Düzeltme Öncesi Kayıtlı Değeri	2.392.063.480
Ayrılmayan kısmın eklenmesi	112.021.160
Düzeltilmeye Esas Amortisman Rakamı	2.504.084.640
Varlığın Değerindeki Artış Oranı	0,126
Düzeltilmiş Değeri (2.392.063.480 x 0,126)	2.820.286.533
Düzeltilme Farkı	316.201.893

698 Enflasyon Düzeltme Hes.		316.201.893
	257 Birikmiş Amortisman Hes.	316.201.893
2003 yılı amortisman düzeltme işlemi		

2004 yılında yapılması gereken düzeltmeler ve işlemler artık bu tutarlar üzerinden yapılacaktır.

3.2.7. İmtiyazlı İşletmelerde Amortisman Uygulamaları

İmtiyazlı şirketler, sözleşme süresi sonunda bedelsiz olarak devlete veya devletçe uygun görülen bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismanına tabi tutulanlarını, genel

hükümler uyarınca ayrıca amortismanına tabi tutmayacaklardır.

4369 sayılı Kanunla VUK'un 313. maddesine eklenen ve 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 2. fıkra ile, imtiyazlı şirketler bedelsiz olarak devlete veya devletçe uygun görülen bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen iktisadi kıymetlerini VUK'un 325 ve 327. maddelerinde öngörülen itfa yöntemleri ile itfa edebilecekler, ancak VUK'un 313-321. maddeleri arasında yer

alan amortismanına ait genel hükümlere göre amortismanına tabi tutmayacaklardır. Sözleşme süresinde yenilenmeleri gereken iktisadi kıymetlerinin yenilenen kısımlarını genel hükümlere göre amortismanına tabi tutulacaklardır.¹³

3.2.8. Enflasyon Muhasebesinin Uygulanmadığı Dönemlerde Amortisman Uygulaması

Şartları oluşmadığı için enflasyon düzeltmesi yapılmayan dönemlerde amortisman en yapılan en son düzeltmede bulunan değer üzerinden ayrılmaya devam edilir.

Bu konuda 5024 sayılı Kanunun 5. bendinin 4. paragrafında "Düzeltilme sonucu bulunan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınır" denilmektedir.

Ayrıca, aynı Kanunun 7. bendine göre, enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

3.2.9. İhtiyarilikten Faydalanarak 2004 Yılı Geçici Vergi Dönemlerinde Enflasyon Muhasebesi Yapmayan İşletmelerde 01.01.2004 Tarihinden Sonra Aktifleştirilen ATİK'lerde Amortisman Uygulaması

Bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinden, 5228 sayılı Kanunla değişik 5024 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesine göre 2004 yılı geçici vergi dönemlerinde ihtiyarilikten faydalanarak enflasyon düzeltmesi yapmayanlar, 01.01.2004 tarihinden itibaren aktife giren iktisadi kıymetleri için 5024 sayılı Kanun öncesindeki hükümlere göre amortisman ayıracaklardır.

Söz konusu mükellefler, 31.12.2004 tarihli bilançolarını düzeltme işlemine tabi tutmadan önce bu iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman kayıtlarını 333 ve 339 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan faydalı ömre göre belirlenmiş amortisman oranlarına göre düzeltereklerdir.¹⁴

3.2.10. Yeni Sistem Uyarınca Birleşme ve Devir Durumunda Amortisman Uygulaması

5024 sayılı Kanunla amortisman uygulamasına ilişkin olarak VUK'ta yapılan değişiklikler sonrasında birleşme ve devir durumunda amortisman uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.¹⁵

3.2.10.1. Birleşme Durumunda Amortisman Uygulaması

Şirket birleşmelerinde birleşen şirketlerin bütün aktif ve pasifleriyle birleşilen şirkete devredildiği için birleşme sonucu yeni oluşan şirket, devraldığı amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yeniden amortisman ayıracabilecektir.

31.12.2003 tarihinden önce gerçekleşen birleşme işlemleri nedeniyle işletme aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerin düzeltmeye esas tarihi olarak birleşilen kurumun kayıtlarına intikal ettiği tarih düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınacaktır.

K.V.K'nun 36. maddesinde yer alan şekliyle yapılan birleşmelerde amortismanına esas olacak oranın belirlenmesi, birleşme tarihine göre farklılık arz edecektir.

3.2.10.1.1. Birleşmenin 01.01.2004 Tarihinden Önce Gerçekleşmesi Durumunda Amortisman Oranı

Buna göre 01.01.2004 tarihinden önce gerçekleştirilen birleşme işlemi sonunda devralınan amortismanına tabi iktisadi kıymetler 5024 sayılı Kanundan önceki esaslara göre amortismanına tabi tutulacaklardır.¹⁶

3.2.10.1.2. Birleşmenin 01.01.2004 Tarihinden Sonra Gerçekleşmesi Durumunda Amortisman Oranı

01.01.2004 tarihinden sonra gerçekleştirilen birleşme işlemleri sonunda devralınan amortismanına tabi iktisadi kıymet-

¹⁴ VUK-17/2005-4/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-11 sayılı Sirküler

¹⁵ Cem TEKİN, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2005, Sayı: 145, s. 84

¹⁶ TEKİN, a.g.e s. 90

¹³ Safiye ÖNGEN, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2005, Sayı: 145, s.246

lerin amortismanında 5024 sayılı Kanunla getirilen ve 333 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin ekinde yer alan faydalı ömre göre belirlenmiş amortisman listesinde yer alan amortisman oranı esas alınmak suretiyle amortisman ayrılacaktır.

01.01.2004 tarihinden sonra birleşen fakat 5228 sayılı Kanunla değişik 5024 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesine göre ihtiyarilikten faydalanan mükellefler ise birleşme sonucu devraldıkları iktisadi kıymetlerini 5024 sayılı Kanundan önceki hükümlere göre yapacaklar, ancak, 31.12.2004 tarihli bilançolarını düzeltme işlemine tabi tutmadan önce bu iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman kayıtlarını 333 ve 339 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan faydalı ömre göre belirlenmiş amortisman oranlarına göre düzelterektedirler.

3.2.10.2. Devir Durumunda Amortisman Uygulaması

K.V.K'nun 37. maddesinde belirtilen şartlara uygun olarak yapılan birleşmeler "devir" olarak adlandırılmaktadır. Devir işleminde bilanço aktif ve pasifiyle mukayyet değer üzerinden devredilmektedir.

Başka bir deyişle devrolan kurumun bilançosunda yer alan amortisman tabi iktisadi kıymetler ve bunların üzerinden ayrılan amortismanlar kayıtlı değerleri üzerinden devralan kuruma intikal etmektedir.

Bu nedenle devrolan kurumun bilançosunda yer alan amortisman tabi iktisadi kıymetler için devir tarihine kadar devrolan kurum, bu tarihten yıl sonuna kadar olan süre için ise devralan kurum tarafından kıst amortisman hesaplanacaktır.

Devir durumunda amortisman uygulamasına ilişkin olarak İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen bir Özelgede¹⁷;

"Devrolunan şirketin birleşme tarihine kadar olan dönem için, devralan şirketin ise, birleşme tarihinden sonraki dönem için amortisman hesaplaması gerekmektedir. Söz konusu olayın özelliği göz önüne alınarak devir yılına mahsus olmak ve amortismanın yıllık ayırma vasfını kaybetmek üzere, devir alınan iktisadi kıymetler için yıllık dönem itibarıyla ayrılacak amor-

tismanın, her iki şirketin bu yıl içindeki kıst dönem süreleri esas alınmak suretiyle oranı yoluyla bulunması ve bulunacak miktarların her iki şirketçe dönemlerine isabet eden miktar kadar ayrılması gerekir."denilmektedir.

Buna göre yıllık amortisman tutarının devir tarihine kadar olan kıst döneme isabet eden kısmı devrolan kurum, geriye kalan kısmı ise devralan kurum tarafından ayrılarak kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. İktisadi kıymetin itfa edilmemiş kısmına ilişkin amortismanlar ise kalan süre içinde devralan kurum tarafından ayrılacaktır.

31.12.2003 tarihinden öncesine rastlayan (Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 38 inci maddeleri ile Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen ve mukayyet değerleriyle yapılan) devir işlemleri nedeniyle işletme aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerin düzeltmeye esas tarihi olarak devir tarihi değil söz konusu kıymetlerin devir yoluyla ortadan kalkan işletmenin envanterine alındığı tarih dikkate alınacaktır¹⁸.

Birleşmede ise birleşilen kurumun kayıtlarına intikal ettiği tarih düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınacaktır.

01.01.2004 tarihinden önce gerçekleştirilen devir işlemlerinde daha önce birleşme işleminde belirtildiği gibi 5024 sayılı Kanundan önceki hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edilecektir. Ancak bu tarihten sonra gerçekleştirilen devirlerde amortisman oranının tespiti farklılık arz etmektedir.

3.2.10.2.1. 01.01.2004 Tarihinden Sonra Devir Durumunda Amortisman Oranı

Bilindiği gibi 01.01.2004 tarihinden sonra gerçekleştirilen devirlerde devralanan amortisman tabi iktisadi kıymetler faydalı ömre göre belirlenen oranlar dahilinde itfa edileceklerdir.

Ancak, devrolan kurum ile devralan kurumun farklı sektörlerde faaliyet göstermeleri veya devrolunan varlıkların farklı amaçlarla kullanılmaları halinde uygulanacak olan amortisman oranı farklı olacaktır.

¹⁷ İstanbul Defterdarlığı'nın 26.12.1992 tarih ve VSZ-VUK-11313 sayılı Özelgesi

¹⁸ VUK-9/2004-7/Enflasyon Düzeltmesi Uygulama-sı-6 sayılı Sirküleri

Örneğin, daha önce idare binası olarak kullanılan bir iktisadi kıymetin, devirden sonra tadilat yapılarak fabrika binası olarak kullanılmaya başlanması halinde uygulanacak amortisman oranı farklı olacaktır. 333 nolu VUK genel tebliğinin ekinde idare binaları için amortisman oranı %2 olarak, fabrika binalarının ki ise %2,5 olarak belirlenmiştir.

4. Sonuç

Amortismanlar, duran varlıkların yenilenmesi ve işletmelerin üretim güçlerinin korunması amacıyla vergi mevzuatına giren bir müessesedir. Bilindiği gibi amortismanlarla ilgili yasal düzenlemeler Vergi Usul Kanununun 313-329. maddelerinde düzenlenmiştir. Genişletilmiş bir yeniden değerlendirme uygulaması olan enflasyon muhasebesinin yürürlüğe girmesi ile beraber amortisman konusunda da bazı değişiklikler getirilmiştir.

Temelde amortisman uygulamaları ile ilgili olarak çok köklü değişiklikler yapılmamış olmasına rağmen enflasyon düzeltmeleri ile birikmiş amortismanların da düzeltilmiş olması, amortismanlara tabi iktisadi kıymetlerin enflasyon muhasebesi uygulanmaya girmeden önce alınmış olmasına rağmen amortisman sürelerinin 01.01.2004 tarihi itibarıyla bitmemiş olması, ATİK'lerin süresi içerisinde amortismanlara tabi tutulmaması veya düşük tutulması gibi nedenlerle amortisman konusunda uygulamada hâlâ bir çok problem yaşanması nedeniyle Maliye Bakanlığı üzerinden bir yıldan fazla süre geçmesine rağmen tebliğler ve sirküler yayınlama ihtiyacı duymaktadır.

5228 sayılı Kanunla değişik 5024 sayılı Kanunla amortismanlar konusunda yapılan en önemli değişiklik mükelleflere tanınan amortisman oranını tespit etme serbestisinin kaldırılmış olmasıdır. Bilindiği gibi 5024 sayılı kanunla kaldırılan VUK'nun 319. maddesine göre mükellefler % 20 oranını aşmamak üzere amortisman oranını kendileri serbestçe belirleyebilmekte idiler. Yapılan yeni düzenleme ile mükelleflere tanınan bu serbesti kaldırılmış ve amortisman oranları her bir iktisadi kıymet için ayrı ayrı olmak üzere Maliye

Bakanlığı tarafından faydalı ömürlerine göre belirlenmiştir.

Bu uygulama beraberinde bazı problemleri de getirmiştir. Aynı iktisadi varlığın farklı sektörlerdeki işletmelerde ortak kullanılması, birleşme veya devir durumunda devrolunan iktisadi varlığın farklı amaçlarla kullanılması ya da Maliye Bakanlığı tarafından bir iktisadi varlığa ilişkin amortisman oranının belirlenmemiş olması uygulamada problem çıkartmaktadır. Ayrıca, daha önce 153 sayılı VUK genel tebliğinde belirtilenler hariç olmak üzere mükellefler tarafından tek bir oran kullanılırken şimdi her bir varlık için ayrı, hatta aynı varlığın farklı sektörlerde kullanılması halinde bile farklı amortisman oranı kullanılması gerekmektedir. Her iktisadi varlık alımında mükelleflerin bu kadar oran arasından, o iktisadi varlık için hangisini kullanacağını tespit etmeye çalışmaları da yine uygulamada zorluklar çıkararak bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

Enflasyon muhasebesinden sonra da azalan bakiyeler usulüne göre amortisman yöntemi korunmuştur. Daha önce normal amortisman oranının iki katı ve azami % 40 olan azalan bakiyeler usulüne göre amortisman oranı, yine normal amortisman oranının iki katı olarak belirlenmiş ancak azami oran % 50'ye çıkarılmıştır.

Bu çalışmamızda, 5024 ve 5228 sayılı kanunlarla yapılan değişiklikler ve bunları açıklayan tebliğ ve sirküler taranarak amortisman konusunda en son düzenlemeler bir araya getirilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

Kaynaklar

Beylik, Ali, "Mevcutlarda Amortisman Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004

Öngen, Safiye, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2005, Sayı: 145

Tekin, Cem, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2005, Sayı: 145

VUK Genel Tebliğleri

VUK Sirküleri

5024 Sayılı Kanun

5228 Sayılı Kanun

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu