



# Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Olan Maddi Varlıkların Bileşenlerinin Amortismanı

Yrd. Doç. Dr. Murat ERDOĞAN  
Yeditepe Üniversitesi, İİBF

## Özet

Maddi varlıkların bileşenlerinin *farklı faydalı ömürlere* sahip olması veya işletmeye *farklı şekillerde fayda* sağlaması halinde; maddi varlığın mali tablolara ilk alındığı tutar *bileşenlere* tahsis edilir ve her bir bileşen ayrı ayrı muhasebeleştirilir. Bu durumda, *farklı amortisman yöntemleri* ve oranlarının uygulanması şarttır. Örneğin bir uçağı ve onun motorlarını tek bir varlık olarak kabul etmek yerine, faydalı ömürleri bir bütün olarak uçağınkinden daha kısa olan makineleri (uçak motorlarını) ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirmek ve farklı oranda amortismanına tabi tutmak daha uygundur.

**Anahtar Sözcükler:** Farklı faydalı ömür, farklı fayda, MDV bileşenleri, farklı amortisman yöntemleri

## Abstract: (Depreciation of Assets Components That Have Different Useful Lives)

In certain circumstances, it is appropriate to allocate the total expenditure on an asset to its component parts and account for each *component* separately. This is the case when the component assets have *different useful lives* or provide *benefits* to the enterprise in a different pattern thus necessitating use of *different depreciation rates and methods*. For example, an aircraft and its engines need to be treated as separate depreciable assets if they have different useful lives.

**Key Words:** Different useful lives, different benefits, tangible assets' components, different depreciation methods.

## 1. Giriş

Türkiye muhasebe sisteminde, amortismanlar konusu, 213 sayılı VUK 3'ncü kitap 3'ncü kısım madde 313-330, Türkiye Muhasebe Standartları TMS-8 "Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenebilir Varlıklar" TMS-9 "Amortisman Muhasebesi" ve Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:25) yedinci kısım Madde 154-175 "Maddi Varlıklar" içerisinde işlemektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından IFRS (IAS) 16 "Property, Plant and Equipment" standardı da aynı hususları açıklamaktadır. Bu makalenin amacı, IFRS 16 article 12 ve IFRS'in Türkiye

uygulaması olan Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'in 57'nci maddesinde yer almakta olan "Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Olan Maddi Varlıkların Bileşenlerinin Amortismanı" konusunun açıklığa kavuşturulmasıdır.

Maddi varlıklar, mal ve hizmet üretimi, kiraya verme ve idari amaçlar çerçevesinde kullanım için elde bulundurulmuş ve işletmede bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen somut varlıkları; amortisman, bir varlığın amorti edilebilir kısmının, faydalı ömrü süresine sistematik olarak dağıtılmasını, amorti edilebilir tutar, Bir varlığın maliyeti veya mali tablolarda maliyetinin yerine geçen başka bir tutardan hur-

da değerin indirilmesi suretiyle elde edilen tutarı; faydalı ömür, Amortisman tabi bir varlığın işletmece kullanılması beklenen süre, ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim miktarını; maliyet, bir varlığın edinimi veya inşası için işletmenin ödediği nakit ve nakit benzerlerinin tutarı veya bunların dışındaki ödemelerde verilen bedelin makul değerini; hurda değer, ilgili varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığı dikkate alınarak, şu anda elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan, beklenen elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutarı; makul değer, bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyatı veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağı; geri kazanılabilir tutar, bir varlığın net satış fiyatı ile kullanım değerinden yüksek olanı; kayıtlı değer, bir varlığın, birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü kayıplarının düşülmesinden sonra bilanço da gösterilen tutarını ifade eder.<sup>1</sup>

Maddi varlıklar, ancak, gelecek dönemlerde işletmeye ekonomik fayda sağlamlarının muhtemel olması ve maliyetlerinin veya makul değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi halinde mali tablolara alınır. Maddi varlıklar genellikle, bir işletmenin toplam varlıklarının büyük bir oranını teşkil ettiği için, işletmenin finansal durumunun gösteriminde büyük öneme sahiptirler. Ayrıca, bunlara ilişkin harcamaların aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi hususları kar/zarara önemli etkide bulunur. Bir varlığın maddi varlık olarak tanımlanabilmesi için, belirli koşullara ve işletme tiplerine göre değerlendirme yapmak şarttır.

## 2. Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Olan Maddi Varlıklar

Pek çok yedek parça veya hizmet teçhizatı stok olarak taşınır veya tüketildikçe

<sup>1</sup> Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri : XI, No:25) yedinci kısım "Maddi Varlıklar" Madde 156; IFRS 16 "Property, Plant and Equipment" article 6; TMS-8 "Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar" Madde 2.

gider olarak kaydedilir. Ancak, büyük yedek parçalar veya yardımcı malzeme, eğer işletme tarafından bir yıldan fazla kullanılacaksa, varlık olarak kabul edilir. Buna benzer olarak, eğer yedek parçaların ve hizmet teçhizatının yalnızca maddi varlığa bağlı olarak kullanılması gerekiyorsa ve düzenli olarak kullanılacağı öngörülüyorsa, bunlar maddi varlık gibi dikkate alınır ve ilgili olduğu varlığın faydalı ömrünü geçmemek üzere belli bir sürede amorti edilir. Maddi varlıkların bileşenlerinin farklı faydalı ömürlere sahip olması veya işletmeye farklı şekillerde fayda sağlaması halinde; maddi varlığın mali tablolara ilk alındığı tutar bileşenlere tahsis edilir ve her bir bileşen ayrı ayrı muhasebeleştirilir. Bu durumda, farklı amortisman yöntemleri ve oranlarının uygulanması şarttır.<sup>2</sup> Örneğin bir uçağı ve onun motorlarını tek bir varlık olarak kabul etmek yerine, faydalı ömürleri bir bütün olarak uçağınkinden daha kısa olan makineleri (uçak motorlarını) ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirmek ve farklı oranda amortisman tabi tutmak daha uygundur.<sup>3,4</sup>

Buna benzer bir uygulama VUK'u açısından da yapılamaktadır. Şöyleki, 1/1/2004 tarihinden itibaren iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve dolayısıyla amortisman oranları, mükellefler tarafından 333 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listeden bulunmak suretiyle amortisman uygulaması yapılmaktadır. Tebliğ ekinde 6'ncı bölüm taşıma araçları ile ilgilidir ve aşağıda gösterilmiştir.<sup>5</sup>

<sup>2</sup> Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri : XI, No:25) yedinci kısım "Maddi Varlıklar" Madde 157; IFRS 16 "Property, Plant and Equipment" article 12; TMS-8 "Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar" Madde 8.

<sup>3</sup> IFRS 16 "Property, Plant and Equipment" article 12

<sup>4</sup> Bu örnek, TMS-8 "Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar" Madde 8'de "Örneğin bir uçağı ve onun motorlarını tek bir varlık olarak kabul etmek yerine, faydalı ömürleri bir bütün olarak uçağınkinden daha kısa olan makineleri (uçak motorlarını) ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirmek ve farklı oranda amortisman tabi tutmak daha uygun bir uygulama olabilir." şeklinde verilmiştir.

<sup>5</sup> 339 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Ek-1

333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Ek-1 Sıra	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amortisman Oranı
6.	Taşıma araçları		
6.1.	Otomobiller ve taksiler (Jipler ve arazi taşıtları dahil)	5	%20,00
6.2.	Otobüs, Minibüs, Midibüsler	5	%20,00
6.3.	Hafif kamyonlar (Yüksüz ağırlığı 6 tona kadar olanlar) ve kamyonetler	4	%25,00
6.4.	Ağır yük kamyonları (Yüksüz ağırlığı 6 ton ve üzeri olanlar)	5	%20,00
6.5.	Motosikletler (Mopedler ve Triportörler dahil)	4	%25,00
6.6.	Bisikletler ve at arabaları	4	%25,00
6.7.	Kendinden hareketli yük arabaları (Kaldırma tertibatı ile donatılmış olanlar ve forkliftler, krikolar v.b. dahil)	4	%25,00
6.8.	Çekiciler (Transpaletler dahil)	5	%20,00
6.9.	Demiryolları araçları ve lokomotifler	15	%6,66
6.10.	Deniz araçları		
6.11.	Ray ve tel üzerinde çalışan makineli ve makinesiz araçlar	15	%6,66
6.12.	Uçak ve helikopterler	6	%16,66
6.13.	Treyler ve treylere bağlı konteynerler	6	%16,66
6.14.	Sabit ve gezer vinçler	10	%10,00
6.15.	Ambulans (İç tertibat ve teçhizatları hariç) ve itfaiye araçları	7	%14,28

Listede bulunmayan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı Kanunla değişik 315'inci maddesinin verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca belirlenerek, 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listenin ilgili bölümlerine yerleştirilmek üzere 339 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki ile ilaveler de yayımlanmıştır. Bu listede, 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listede yer almayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yeni bölümler açılmış, bunların faydalı ömürleri de tespit edilerek bu tebliğ ekinde gösterilmiştir. Bu ekte 3.72 nolu sırada "Otomobil, kamyon, minibüs, midibüs, yük arabaları, özel amaçlı olarak kullanılan araçlar ve benzeri

araçlara ait lastikler (Yeni satın alınan araçlarda hazır olanlar hariç)" için aşağıdaki listede de görüleceği üzere, Faydalı Ömür (Yıl) 2, Normal Amortisman Oranı %50,00<sup>6,7</sup> olarak gösterilmiştir.

<sup>6</sup> 339 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Ek-1

<sup>7</sup> 345 SIRA NO'LU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ ile "Ticari amaçla kullanılan araçlar için iktisap edilen lastiklerin, faaliyet gösterilen sektörün çalışma şartları gereği tahsis edildiği hizmette kullanılmaya hazır hale geldiği tarih itibarıyla faydalı ömrünün bir yıldan daha az olması halinde amortismanına tabi tutulması mümkün olmayacağından kayıtlara doğrudan gider olarak intikal ettirilebileceği tabiidir." hükmü getirilmiştir.

333 Sıra No'lu V.U.K. Genel Tebliği Ek-1 Sıra	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amortisman Oranı
3.	Demirbaşlar		
3.	3.72 Otomobil, kamyon, minibüs, midibüs, yük arabaları, özel amaçlı olarak kullanılan araçlar ve benzeri araçlara ait lastikler (Yeni satın alınan araçlarda hazır olanlar hariç)	2	%50,00

Bu verilerden hareketle yukarıdaki örnekte açıkça görüleceği üzere araçlar ve lastikleri için ayrı amortisman oranları verilmiştir. Maddi varlıkların bileşenlerinin farklı faydalı ömürlere sahip olması veya işletmeye farklı şekillerde fayda sağlaması halinde; maddi varlığın mali tablolara ilk alındığı tutarın bileşenlere tahsis edilmesi ve her bir bileşenin ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi ve ayrı yöntemlerle amortismanına tabi tutulması mümkündür.

### 3. Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Olan Maddi Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

12 / 02 / 20XX		
255 DEMİRBAŞLAR HS.		1.800,00
01.00 PROJEKSİYON CİHAZI	1.000,00	
01.10 PROJEKSİYON LAMBASI	800,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		324,00
100 KASA HS.		2.124,00
Projeksiyon cihazı alımı, Fatura no: P 010814, Satıcı A, Projeksiyon lambası emsal bedeli 800 YTL		

### 31. Sonraki Dönemlerde Yapılan Harcamalar

İkame veya yenileme maliyetleri hariç, varlığın iktisabından sonra katlanılan maliyetler, ancak varlıktan elde edilecek faydayı, varlığa atfedilmiş bulunan performans standardını aşacak derecede artırdığı zaman ilgili varlığın maliyetine eklenir. Bir maddi varlığa ait parçanın yenilenmesi ya da ikamesi sırasında katlanılan maliyetler, söz konusu maddi varlığa ilişkin sonraki dönemlerde yapılan bir harcama olmayıp, ayrı bir varlığın elde edilmesi gibi muha-

### 30. Maddi Varlıklara İlişkin İlk Değerleme İşlemi

Maddi varlık olarak mali tablolara alınan varlıklar, ilk olarak maliyetleri ile kaydedilirler.

Örneğin, 12 Şubat 20XX tarihinde MU MEYEK işletmesi %18 KDV hariç 1.800 YTL ederindeki bir projeksiyon cihazını nakden P 010804 numaralı fatura ile SATICI A'dan satın aldığı anda bu işleminin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. (projeksiyon cihazının lambasının emsal bedeli 800 YTL'dir.)

sebeleştirilir.<sup>8</sup> Tesislerin ekonomik ömrünü uzatan ya da kapasitesini artıran, makine parçalarının yenilenmesiyle üretimin kalitesinde belirgin artış sağlayan ve yeni bir üretim sürecinin geliştirilmesiyle faaliyet maliyetlerini azaltan harcamalar elde edilecek faydada artış sağlayan harcamalara örnektir.

<sup>8</sup> Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:25) yedinci kısım "Maddi Varlıklar" Madde 163

18 Şubat 20XX tarihinde alınan projeksiyon cihazının etkinliğini arttırmak amacıyla bilgisayar programlarına komuta eden bir uzaktan kumanda cihazı

%18 KDV hariç 100 YTL nakden ödenerek P 020804 numaralı fatura ile SATICI A'dan satın alındığında bu işleminin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.<sup>9</sup>

18 / 02 / 20XX		
255 DEMİRBAŞLAR HS.		100,00
01.00 PROJEKSİYON CİHAZI	100,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		18,00
100 KASA HS.		118,00
Projeksiyon uzaktan kumanda cihazı alımı, Fatura no: P 020814, Satıcı A,		

### 32. Amortisman

Maddi varlığın amorti edilebilir tutarı, söz konusu varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak amorti edilir. Uygulanan amortisman yöntemi işletme tarafından kullanılan varlığın kendisinden elde edilecek ekonomik faydanın kullanım biçimini yansıtmalıdır. Amortisman tutarları bir maddi varlığın kayıtlı değerinin hesaplanmasında dikkate alınmıyorsa dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.<sup>10</sup>

Bir maddi varlıktan elde edilecek ekonomik faydalar işletme tarafından tüketileceğinden, varlığın kayıtlı değeri, bu tüketimi yansıtabilecek şekilde, amortisman giderinin mali tablolara alınması yoluyla azaltılır. Amortisman, varlığın değerinin kayıtlı değerini aşması halinde de yapılır. Maddi varlıkların içerdiği ekonomik fayda, ilke olarak işletme tarafından varlığın kullanılmasıyla tüketilir. Ancak, teknik veya ticari eskime ve varlığın atıl dönemlerinde meydana gelen yıpranmalar varlığın ekonomik faydasının azalmasına yol açabilir. Varlığın faydalı ömrü, varlıktan beklenen faydaya göre belirlenir.

Varlığın amorti edilecek tutarı varlığın hurda değeri indirildikten sonra bulunur. Uygulamada, varlığın hurda değeri genel-

likle önemsizdir ve böylece amorti edilecek tutarın hesaplanmasında da dikkate alınmaz. Hurda değer önemli bir tutar ise, iktisap tarihinde hurda değer tahmin edilir ve her bilanço tarihinde gözden geçirilir.

### 33. Amortisman Yöntemi

Bir varlık değişik yöntemler ile amorti edilebilir. Bu yöntemler normal yöntem, azalan bakiyeler ve üretim miktarlarını baz alan yöntemlerdir.<sup>11</sup>

- Normal yöntemde varlığın faydalı ömrü boyunca sabit bir tutarı amorti edilir.
- Azalan bakiyeler yönteminde varlık faydalı ömrü boyunca azalan tutarda amorti edilir.

- Üretim miktarını baz alan yöntemlerde varlığın beklenen kullanımı ya da çıktısı esas alınarak amorti edilir.

Uygulanacak yöntem varlığın kendisinden gelecekte elde edilecek ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilir ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarında bir değişiklik olmadığı sürece tutarlı olarak uygulanır.

Her dönemin amortisman tutarı, gider olarak mali tablolara alınır. Ancak varlıktan elde edilecek ekonomik faydanın işletme tarafından başka bir varlığın üretiminde kullanılması durumunda, amortisman tutarı üretilen varlığın kayıtlı değerinin hesabına dahil edilir.

<sup>9</sup> 342 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.20XX'den itibaren 480 YTL' yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. Burada *özün önceliği* kavramı gereğince bu tutar aktifleştirilmiştir.

<sup>10</sup> Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri : XI, No:25) yedinci kısım "Maddi Varlıklar" Madde 167; IFRS 16 "Property, Plant and Equipment" article 41.

<sup>11</sup> Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:25) yedinci kısım "Maddi Varlıklar" Madde 168; IFRS 16 "Property, Plant and Equipment" article 47.

31 Aralık 20XX tarihinde 18 Şubat 20XX tarihinde alınan projeksiyon cihazı için amortisman hesaplaması yapılmıştır. MUMEYEK projeksiyon cihazının kendisi için normal amortisman metodunu, projeksiyon cihazının lambası için üretim miktarları yöntemini kullanmaya karar ver-

miştir. 339 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Ek-1'de 3.34 nolu sırada "Projeksiyon cihazı" için aşağıdaki listede de görüleceği üzere, Faydalı Ömür (Yıl) 5, Normal Amortisman Oranı %20,00<sup>12</sup> olarak gösterilmiştir.

333 Sıra No'lu V.U.K. Genel Tebliği Ek-1 Sıra	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amortisman Oranı
3.	Demirbaşlar		
3.34	Projeksiyon cihazı	5	%20,00

MUMEYEK projeksiyon cihazının kullanma klavuzundan lamba ömrünün 3.500 - 4.000 saat olduğunu tesbit etmiş, *ihtiyatlılık prensibi* gereğince 3.500 saati esas almıştır, projeksiyon cihazın sayacının okunmasıyla 20XX yılı içerisinde 1.400 saat kul-

lanıldığı tespit edilmiştir. İşletme faaliyet giderleri için 7/A gider seçeneğini kullanmaktadır. Projeksiyon cihazının amortismanına yönelik bilgileri ve amortisman hesaplamaları şöyledir.

Projeksiyon Cihazı 20XX Yılı	
Maliyet	1.100 YTL <sup>13</sup>
Hurda Değer	0 YTL
Amorti Edilebilir Tutar	1.100 YTL
Faydalı Ömür	5 YIL
Amortisman Oranı	1 / 5 YIL = % 20,00
20XX Yılı Amortismanı	1.100YTL * 0,20 = 220 YTL
31 / 12 / XX Kayıtlı Değer	1.100 – 220 = 880 YTL
Projeksiyon Lambası 20XX Yılı	
Maliyet	800 YTL
Hurda Değer	0 YTL
Amorti Edilebilir Tutar	800 YTL
Faydalı Ömür	3.500 Saat
Amortisman Oranı	1 / 3.500 Saat = % 0,029
20XX Yılı Kullanımı	1.300 Saat
20XX Yılı Amortismanı <sup>14</sup>	800 YTL * % 0,029 * 1.400 Saat = 320 YTL
31 / 12 / XX Kayıtlı Değer	800 YTL – 320 YTL = 480 YTL

Amortisman ayırma işleminin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

31 / 12 / 20XX	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	540,00
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS. (-)	540,00
01.00 PROJEKSİYON CİHAZI	220,00
01.10 PROJEKSİYON LAMBASI	320,00
Projeksiyon cihazına amortisman ayırma	

<sup>12</sup> 339 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Ek-1

<sup>13</sup> 1.000 YTL (Projeksiyon cihazı) + 100 YTL (Uzaktan Kumanda) = 1.100 YTL

<sup>14</sup> KIMMEL, ato, Financial Accounting, Tools for Business Decision Making, 3rd Ed. Wiley, 2004. s.426

Projeksiyon cihazın sayacının okunmasıyla 20XX+1 yılı içerisinde 1.550 saat kullanıldığı tespit edilmiştir. Projeksiyon Cihazının 20XX Yılı amortisman hesaplaması 20XX+1 yılı ile aynıdır, projeksiyon lambasının amortisman hesaplaması şöyledir.

Projeksiyon Lambası 20XX+1 Yılı	
Amortisman Oranı	1 / 3.500 Saat = % 0,029
20XX+1 Yılı Kullanımı	1.550 Saat
20XX+1 Yılı Amortismanı	800 YTL * % 0,029 * 1.550 SAAT = 354 YTL
31 / 12 / XX+1 Kayıtlı Değer	480 YTL – 354 YTL = 126 YTL

Amortisman ayırma işleminin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

31 / 12 / 20XX+1	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	574,00
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS. (-)	574,00
01.00 PROJEKSİYON CİHAZI	220,00
01.10 PROJEKSİYON LAMBASI	354,00
Projeksiyon cihazına amortisman ayırma	

#### 34. Bir Parçanın Yenilenmesi veya İkamesi

Bir maddi varlığa ait bir parçanın yenilenmesi ya da ikamesi için katlanılan maliyetler ayrı bir varlık elde ediliyormuş gibi muhasebeleştirilir ve yenilenen ya da ika-me olunan parçanın kayıtlı değeri mali tablolardan çıkarılır. Maddi varlıkların ana unsurları bazen düzenli aralıklarla değiştirilebilir. Bu unsurlar, faydalı ömürleri, ilgili oldukları maddi varlığın faydalı ömründen farklı olması nedeniyle ayrı varlıklar olarak muhasebeleştirilir<sup>15</sup>. Parça-

nın yenilenmesi ya da değiştirilmesi sonucu katlanılan maliyetler ayrı bir varlık elde ediliyormuş gibi muhasebeleştirilir ve değiştirilen varlığın kayıtlı değeri mali tablodan çıkarılır.

12 Şubat 20XX tarihinde alınan projeksiyon lambası ömrünü doldurduğundan 23 Mart 20XX+2 tarihinde MUMEYEK işletmesi %18 KDV hariç 900 YTL ederindeki yeni bir projeksiyon cihazı lambasını nakden P 030804 numaralı fatura ile SATICI A'dan satın aldığında bu işleminin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

23 / 04 / 20XX+2	
255 DEMİRBAŞLAR HS.	900,00
01.10 PROJEKSİYON LAMBASI	900,00
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	162,00
100 KASA HS.	1.062,00
Yeni projeksiyon cihazı lambası alımı, Fatura no: P 030804, Satıcı A,	

16

<sup>15</sup> Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:25) yedinci kısım "Maddi Varlıklar" Madde 162.

<sup>16</sup> 23 / 04 / 07 itibariyle yeni alınan lambanın aktifleştirilmesi neticesinde,  
• tek amortisman yöntemi kullanılması durumunda kayıtlı değer,  
[1.200 YTL (31 / 12 / 06 Kayıtlı Değer) + 900 YTL (Yeni alınan lambanın aktifleştirilmesi)] = 2.100 YTL  
• Farklı faydalı ömürlere sahip olan bileşenleri için ayrı amortisman yöntemleri kullanılması durumunda kayıtlı değer,  
[786 YTL (31 / 12 / 06 Kayıtlı Değer) + 900 YTL (Yeni alınan lambanın aktifleştirilmesi)] = 1.686 YTL

Projeksiyon cihazın sayacının okunmasıyla yeni projeksiyon lambasının 20XX+2 yılı içerisinde 900 saat kullanıldığı tespit edilmiştir. Projeksiyon Cihazının 20XX+2 Yılı amortisman hesaplaması 20XX yılı ile aynıdır, projeksiyon lambasının amortisman hesaplaması şöyledir.

Projeksiyon Lambası 20XX+2 Yılı	
Amortisman Oranı	1 / 3.500 Saat = % 0,029
20XX+2 Yılı Kullanımı	550 Saat
20XX+2 Yılı Amortismanı	800 YTL * % 0,029 * 550 Saat = 126 YTL
31 / 12 / XX+2 Kayıtlı Değer	126 YTL – 126 YTL = 0 YTL
Yeni Projeksiyon Lambası 20XX Yılı	
Maliyet	900 YTL
Hurda Değer	0 YTL
Amorti Edilebilir Tutar	900 YTL
Faydalı Ömür	3.500 Saat
Amortisman Oranı	1 / 3.500 Saat = % 0,029
20XX+2 Yılı Kullanımı	900 Saat
20XX+2 Yılı Amortismanı	900 YTL * % 0,029 * 900 Saat = 231 YTL
31 / 12 / XX+2 Kayıtlı Değer	900 YTL – 231 YTL = 669 YTL

Amortisman ayırma işleminin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

31 / 12 / 20XX+2		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	577,00	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMAN HS. (-)		577,00
01.00 PROJEKSİYON CİHAZI	220,00	
01.10 PROJEKSİYON LAMBASI	357,00 <sup>17</sup>	
Projeksiyon cihazına amortisman ayırma		

Projeksiyon cihazın sayacının okunmasıyla yeni projeksiyon lambasının 20XX+3 yılı içerisinde 1.500 saat kullanıldığı tespit edilmiştir. Projeksiyon Cihazının 20XX+3 Yılı amortisman hesaplaması 20XX yılı ile aynıdır, projeksiyon lambasının amortisman hesaplaması şöyledir.

Projeksiyon Lambası 20XX+3 Yılı	
Amortisman Oranı	1 / 3.500 Saat = % 0,029
20XX+3 Yılı Kullanımı	1.500 Saat
20XX+3 Yılı Amortismanı	900 YTL * % 0,029 * 1.500 SAAT = 386 YTL
31 / 12 / XX+3 Kayıtlı Değer	669 YTL – 386 YTL = 283 YTL

Amortisman ayırma işleminin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

31 / 12 / 20XX+3		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	606,00	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMAN HS. (-)		606,00
01.00 PROJEKSİYON CİHAZI	220,00	
01.10 PROJEKSİYON LAMBASI	386,00	
Projeksiyon cihazına amortisman ayırma		

<sup>17</sup> [(800 YTL \* % 0,029 \* 550 Saat = 126 YTL) + (900 YTL \* % 0,029 \* 900 Saat = 231 YTL)] = 357



Projeksiyon cihazın sayacının okunmasıyla yeni projeksiyon lambasının 20XX+4 yılı içerisinde kalan ömrü olan 1.100 saat kullanıldığı tespit edilmiştir. Ömrü dolduğu varsayılan cihaz hurdaya ayrılarak kullanımına son verilmiştir. Projeksiyon Cihazının 20XX+4 Yılı amortisman hesaplaması 20XX yılı ile aynıdır, projeksiyon lambasının amortisman hesaplaması şöyledir.

Projeksiyon Lambası 20XX+4 Yılı	
Amortisman Oranı	1 / 3.500 Saat = % 0,029
20XX+4 Yılı Kullanımı	1.100 Saat
20XX+4 Yılı Amortismanı	900 YTL * % 0,029 * 1.100 SAAT = 283 YTL
31 / 12 / XX+4 Kayıtlı Değer	283 YTL – 283 YTL = 0 YTL

Amortisman ayırma işleminin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

31 / 12 / 20XX+4		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	503,00	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMAN HS. (-)		405,00
01.00 PROJEKSİYON CİHAZI	220,00	
01.10 PROJEKSİYON LAMBASI	283,00	
Projeksiyon cihazına amortisman ayırma		

### 35. Mali Tablolara İlk Alınmadan Sonraki Dönemlerde Değerleme

Temel yöntem olarak, Mali tablolara ilk alınma sonrasında, maddi varlık, mali tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman payları ve birikmiş değer düşüklüğü indirildikten sonraki değeri üzerinden gösterilir.

MUMEYEK işletmesinin bilançosunda 12 Şubat 20XX tarihinde alınan projeksiyon cihazı aşağıdaki kayıtlı değerlerle gösterilecektir.

Projeksiyon Cihazı ve Lambası	
20XX Yılı Amortismanı	220 YTL + 320 YTL = 540 YTL
31 / 12 / XX Kayıtlı Değer	1.900 YTL – 540 YTL = 1.360 YTL
20XX+1 Yılı Amortismanı	220 YTL + 354 YTL = 574 YTL
31 / 12 / XX+1 Kayıtlı Değer	1.360 YTL – 574 YTL = 786 YTL
20XX+2 Yılı Amortismanı	220 YTL + 357 YTL = 577 YTL
31 / 12 / XX+2 Kayıtlı Değer	(786 YTL + 900YTL) – 577 YTL = 1.109 YTL
20XX+3 Yılı Amortismanı	220 YTL + 386 YTL = 606 YTL
31 / 12 / XX+3 Kayıtlı Değer	1.109 YTL – 606 YTL = 503 YTL
20XX+4 Yılı Amortismanı	220 YTL + 283 YTL = 503 YTL
31 / 12 / XX+4 Kayıtlı Değer	503 YTL – 503 YTL = 0 YTL

Alternatif yöntem olarak ise, dileyen işletmeler, maddi varlıkları, temel yöntem yerine, bu madde çerçevesinde değerlemeye tabi tutabilir. Mali tablolara ilk alınma sonrasında, bir maddi varlık, mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki makul değer-

den birikmiş amortisman payları ve birikmiş değer düşüklüğünün indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.

<sup>18</sup> Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri : XI, No:25) yedinci kısım "Maddi Varlıklar" Madde 165: IFRS 16 "Property, Plant and Equipment" article 28.

<sup>19</sup> Yeni alınan lambanın aktifleştirilmesi.

Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla, makul değer kullanılarak bulunacak tutarın kayıtlı değerden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılmalıdır.<sup>20</sup>

Maddi varlıkların faydalı ömürleri asgari olarak her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlığın beklenen faydalı ömrü önceki tahminlerden farklılık gösteriyorsa cari ve gelecek dönemlere ilişkin amortisman oranları düzeltilir.<sup>21</sup>

Maddi varlıklar için uygulanan amortisman yöntemi asgari olarak her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlıkların beklenen ekonomik faydalarının kullanım biçiminde, belirgin değişiklikler gözlemlendiği zaman, uygulanan yöntem kullanıma biçimini yansıtmak üzere değiştirilir. Amortisman yönteminde bir değişiklik yapılması gerekmesi halinde, bu değişiklik muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak dikkate alınır ve cari ve gelecek dönemlerin amortisman tutarları düzeltilir.<sup>22</sup> Amortisman yönteminde yapılan bir değişiklik, işletmenin amortismanla ilişkin politikasını uygularken kullandığı

tekniklerde bir değişiklik niteliğinde olduğundan, muhasebe tahminlerinde bir değişiklik olarak işleme tabi tutulur.

### 36. Maddi Varlıkların Elden Çıkarılması

Bir maddi varlık elden çıkarıldığı veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından ekonomik fayda elde edilmesinin beklenmediği durumlarda mali tablolardan çıkarılır. Bir maddi varlık satışla ya da finansal kiralama yoluyla elden çıkarılabilir.<sup>23</sup> Elden çıkarma neticesinde elde edilen net tutar ile kayıtlı değeri arasındaki fark, kar veya zarar olarak ortaya çıkar. Bu tutarlar, elden çıkarılmanın meydana geldiği dönemin gelir tablosuna alınır.

### 4. Sonuç

MUMEYEK projeksiyon cihazı için farklı faydalı ömürlere sahip olan bileşenleri için ayrı amortisman yöntemleri kullanarak hesaplama yapmasa idi, projeksiyon cihazı ve lambası için normal amortisman yöntemi kullansa idi hesaplama şöyle olacaktı.

Projeksiyon Cihazı	
Maliyet	1.900 YTL
Hurda Değer	0 YTL
Amorti Edilebilir Tutar	1.900 YTL
Faydalı Ömür	5 YIL
Amortisman Oranı	1 / 5 YIL = % 20,00
20XX Yılı Amortismanı	1.900YTL * 0,20 = 380 YTL
31 / 12 / XX Kayıtlı Değer	1.900 – 380 = 1.580 YTL
31 / 12 / XX+1 Kayıtlı Değer	1.580 – 380 = 1.200 YTL
31 / 12 / XX+2 Kayıtlı Değer	2.100 – 700 = 1.400 YTL <sup>24</sup>
31 / 12 / XX+3 Kayıtlı Değer	1.400 – 700 = 700 YTL
31 / 12 / XX+4 Kayıtlı Değer	700 – 700 = 0 YTL

<sup>20</sup> Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri : XI, No:25) yedinci kısım “Maddi Varlıklar” Madde 164; IFRS 16 “Property, Plant and Equipment” article 27.

<sup>21</sup> Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri : XI, No:25) yedinci kısım “Maddi Varlıklar” Madde 169; IFRS 16 “Property, Plant and Equipment” article 49.

<sup>22</sup> Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri : XI, No:25) yedinci kısım “Maddi Varlıklar” Madde 170; IFRS 16 “Property, Plant and Equipment” article 52.

<sup>23</sup> Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri : XI, No:25) yedinci kısım “Maddi Varlıklar” Madde 174; IFRS 16 “Property, Plant and Equipment” article 55.

<sup>24</sup> [1.200 YTL (31 / 12 / 06 Kayıtlı Değer) + 900 YTL (Yeni alınan lambanın aktifleştirilmesi)] = 2.100 YTL (23 / 04 / 07 itibarıyla kayıtlı değer)

2.100 YTL / 3 yıl = 700 YTL. ( 20XX+2 Yılı Amortismanı)

2.100 YTL – 700 YTL = 1.400 YTL.

MUMEYEK projeksiyon cihazı için farklı faydalı ömürlere sahip olan bileşenleri için ayrı amortisman yöntemleri ve tek bir amortisman yöntemi kullandığındaki durumun karşılaştırması aşağıda verilmiştir.

Projeksiyon Cihazı ve Lambası	Farklı faydalı ömürlere sahip olan bileşenleri için ayrı amortisman yöntemleri	Tek amortisman yöntemi	Fark	Fark %
20XX Yılı Amortismanı	540 YTL	380 YTL	160 YTL	160 YTL / 380 YTL= %42
31 / 12 / XX Kayıtlı Değer	1.360 YTL	1.580 YTL		
20XX+1 Yılı Amortismanı	574 YTL	380 YTL	194 YTL	194 YTL / 380 YTL= %51
31 / 12 / XX+1 Kayıtlı Değer	786 YTL	1.200 YTL		
20XX+2 Yılı Amortismanı	577 YTL	700 YTL	-123 YTL	-123 YTL / 700 YTL= - %18
31 / 12 / XX+2 Kayıtlı Değer	1.683 YTL	1.400 YTL		
20XX+3 Yılı Amortismanı	606 YTL	700 YTL	- 4 YTL	- 4 YTL / 700 YTL= - %0,6
31 / 12 / XX+3 Kayıtlı Değer	503 YTL	700 YTL		
20XX+4 Yılı Amortismanı	503 YTL	700 YTL	-197 .YTL	-197 YTL / 700 YTL= - %28
31 / 12 / XX+4 Kayıtlı Değer	0 YTL	0 YTL		

Yıllar itibariyle gider yazılan amortisman tutarları farklı faydalı ömürlere sahip olan bileşenleri için ayrı amortisman yöntemleri uygulandığında ilk iki yılda işletmenin lehine, sonraki yıllarda ise işletmenin aleyhine farklılık göstermektedir. *Özün önceliği* kavramından hareketle fiili duruma en yakın olan metodun kullanılmasının daha uygun olacağı açıktır. Bu nedenle “*Farklı faydalı ömürlere sahip olan bileşenleri için ayrı amortisman yöntemleri seçilmesi*” yukarıdaki örnekteki gibi maddi duran varlıkları toplam aktiflerinin büyük bir oranını oluşturmakta olan hizmet işletmeleri ve benzer şekilde üretim işletmeleri için fiili durumu ifade edip raporlama açısından ciddi bir farklılık yaratacağı değerlendirilmektedir.

### Kaynakça

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 339 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 342 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği
- Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri : XI, No:25)
- IFRS 16 “Property, plant and equipment”
- TMS-8 “Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar”
- TMS-9 “Amortisman Muhasebesi
- KIMMEL, ato, Financial Accounting, Tools for Business Decision Making, 3rd Ed. Willey, 2004.
- [www.fasb.org](http://www.fasb.org) Financial Accounting Standarts Board
- [www.gelirler.gov.tr](http://www.gelirler.gov.tr) Maliye Bakanlığı, 193 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
- [www.iasc.org.uk](http://www.iasc.org.uk) International Accounting Standards Committee
- [www.mhhe.com](http://www.mhhe.com) Garrison and Noreen, Managerial Accounting, International Edition, McGraw Hill Company, USA, 2003.
- [www.iasb.org](http://www.iasb.org) International Accounting Standars Board

<sup>25</sup> 31 / 12 / 07 Kayıtlı değerinin bir önceki döneme göre farklılık göstermesinin nedeni 23 / 04 / 07 itibariyle yeni alınan lambanın aktifleştirilmesidir