

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI, SERMAYE PİYASASI KANUNU VE VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN AMORTİSMAN MUHASEBESİ

Doç. Dr. Zeki DOĞAN*

ÖZET

Muhasebe uygulamaları konusunda Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklardan biri amortisman muhasebesi konusundadır. Bu çalışmada da, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklara ait amortisman muhasebesi konusundaki farklılıklar, Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu açısından karşılaştırmalı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Amortisman Muhasebesi, Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu.

ABSTRACT

DEPRECIATION ACCOUNTING IN THE TURKISH ACCOUNTING STANDARDS, CAPITAL MARKET CODE AND TAX PROCEDURAL CODE

There are differences about accounting applications in Turkish Accounting Standards, Capital Market Code and Tax Procedural Code. One of these differences is about depreciation accounting. In this study, differences about depreciation accounting among tangible fixed assets, intangible fixed assets and extra ordinary useful life assets are comparatively explained by taking into consideration the Turkish Accounting Standards, Capital Market Code and Tax Procedural Code.

Key Words: Depreciation Accounting, Turkish Accounting Standards, Capital Market Code, Tax Procedural Code.

* Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, zdogan@nigde.edu.tr

1. GİRİŞ

Bilindiği üzere, işletmelerin varlıklarının önemli bir kısmını, işletmelerin finansal durumunun belirlenmesinde büyük bir öneme sahip olan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar oluşturmaktadır. Bununla birlikte, bu varlıklara ait amortisman giderleri de, işletmelerin finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının belirlenmesinde ve sunulmasında önemli bir etkiye sahiptir. Bu nedenle, bu varlıkların ve bunlara ait amortisman giderlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemler önem arz etmektedir.

Bu çalışmada, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklara ait amortisman muhasebesi konusu, Türkiye Muhasebe Standartları (T.M.S.), Sermaye Piyasası Kanunu (S.P.K.) ve Vergi Usul Kanunu (V.U.K.) açısından karşılaştırmalı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

2. AMORTİSMANIN TANIMI

Amortismanın tanımı farklı kesimlerce değişik şekillerde yapılmaktadır. Aşağıda bu tanımlara kısaca yer verilmiştir:

Amortisman sözcüğünde genel olarak üç temel anlam bulunmaktadır. Bunlar:

- 1- Bir rantın, bir borcun, bir duran varlığın,
- 2- Bölümlere ayrılarak(kademelendirilerek),
- 3- Azar azar bitirilmesi, sona erdirilmesi, akışının durdurulması, ödenmesidir. Bu üç anlamı birlikte kapsayacak sözcük bulmak ya da birkaç sözcükten oluşan deyim, sözcük kümesi ortaya koymak güç görülmektedir. Bu nedenle, Türkçe sözlükte amortisman:

1. Bir borcun azar azar ödenmesi,
2. Demirbaşa yatırılan paranın azar azar kazançtan ayrılması,
1. Faizin işlenmesine son vermek üzere bir tahvilin birden ödenmesi, şeklinde açıklanmıştır¹

İktisat biliminde amortisman, genellikle sermayenin kar ile yenilenmesi anlamında kullanılmaktadır. Bu kullanım ile iktisadi değerlerin, sermayenin korunması yoluyla ekonomiye yeniden kazandırılması amaçlanmaktadır² **İşletme biliminde amortisman ise**, değeri düşecek veya tükenebilecek varlıkların ileride yenilenebilmesi için kardan karşılık ayrılması olarak tanımlanmaktadır³

Türkiye Muhasebe Standardı-9'da amortisman, bir varlığın öngörülen hizmet süresi boyunca artık değerinden sonraki elde edilme maliyetinin dağıtılması şeklinde tanımlanırken, **Türkiye Muhasebe Standardı-8'de** de, duran varlıklarda kullanılma ve teknolojik gelişmeler sonucunda eskime, yıpranma ve demode olma şeklinde belirlenen değer azalışlarını, diğer bir ifade ile amortisman tabi tutarın hizmet süresine sistemli bir biçimde dağıtımı şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda amortisman ise, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin kanun hükümlerine göre tespit edilen değerinin, bu kanun hükümlerine göre yok edilmesidir şeklinde tanımlanmaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu'nda amortisman, duran varlıklarda, kullanımdan belli bir sürenin geçmesinden ve teknolojik gelişmeler nedeniyle varlığın demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime, yıpranma ve tüken-

1 GÜVEMLİ, Oktay, Amortismanlar, **Yeniden Değerleme ve Uygulamaları** (2.Baskı), İstanbul: Proje Danış A.Ş., Yayın No:2, 1998, s.2.

2 GÜVEMLİ, Oktay, A.g.e., s.3.

3 GÜNDÜZ, N. Kemal ve Necati PERÇİN, **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1997, s.3.

me şeklindeki değer kayıplarını dikkate alarak, duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etmek ve bu süre içinde söz konusu varlıkların elde etme maliyetini gider olarak muhasebeleştirme (Seri:XI, No:I, Madde 38), şeklinde ifade edilmektedir.

3. AMORTİSMANA TABİ VARLIKLAR

Türkiye Muhasebe Standardı-9'da, amortisman tabi varlıklar aşağıdaki şekilde belirtilmektedir(Madde 3):

1. Birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenen,
2. Sınırlı bir hizmet süresi olan,
1. Bir işletme tarafından mal ile hizmet üretim ve tedarikinde, işletme içi genel yönetim amaçları için elde tutulan varlıklar

Türkiye Muhasebe Standardı-8'de amortisman tabi varlıkların isimleri ise, ayrıntılı bir şekilde sunulmuş ve bu varlıklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar şeklinde belirtilmiştir. Bununla birlikte, arsa ve araziler sınırsız bir ömre sahip olduklarından amortisman tabi tutulmamaktadır (Standard-8, Madde 25).

Vergi Usul Kanunu'nda ise, duran varlıklardan amortisman tabi olanlar Madde 313'de genel bir çerçeve çizilmek suretiyle belirlenmiştir. Buna göre gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri amortisman tabi iktisadi kıymetlerdir. Aynı kanunun 269. maddesine göre, gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi haklar gayrimenkul gibi değerlendirildikleri için amortisman tabi tutulmaktadır. Görüldüğü üzere, 313. madde hükmü amortisman tabi duran varlıkları tek tek sıralayarak belirtmemiş, sadece genel çerçeveyi çizmiştir. Bu nedenle amortisman konusuna giren duran varlıkları detaylan-

dırmakta fayda vardır. V.U.K.'un 313 ve 269.maddeleri hükümlerine göre amortisman tabi iktisadi kıymetler aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:⁴

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makinalar,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar,
- Alet, edevat, mefruşat,
- Demirbaş eşya,
- Sinema filmleri'dir.

Bununla birlikte, V.U.K.'un 314. maddesi, gayrimenkul tanımı içinde düşünülmesi gereken iktisadi kıymetlerden tarım işletmelerinde oluşturulan meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik, güllük, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile, işletmede inşa edilen her türden yollar ve harkların amortisman tabi olabileceklerini hükme bağlamıştır. Ayrıca, madde boş arazi ve boş arsaların amortisman tabi olamayacağı açıkça belirtilmiştir.

V.U.K.'nda maddi olmayan ve özel tükenmeye tabi (madenler) duran varlıklar da amortisman tabi varlıklar olarak belirtilmektedir (Madde 316-326-327). Fakat, bu varlıklar için, itfa payı ve tükenme payı kavramları kullanılmaktadır.

V.U.K.'nda bir duran varlığın amortisman tabi olması için, bazı şartlar aranmaktadır. Bu şartlar:

- Duran varlığın işletmede bir yıldan fazla kullanılabilmesi,
- Duran varlığın yıpranma, aşınma ya da değerden düşmeye maruz bulunması,

4 GÜNDÜZ, N.Kemal ve Necati PERÇİN, A.g.e., ss.28-30.

- Duran varlığın envantere kayıtlı olması,
- Duran varlığın kullanıma hazır durumda olması,
- Duran varlığın belirli bir tutarın üzerinde olması,
- Taşınmazlar gibi değerlendirilen varlık olmasıdır

Sermaye Piyasası Kanunu'nda ise, amortisman tabi varlıklar, ismen tek tek belirtilmemiştir. Bununla birlikte maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman tabi olduğu maddelerde belirtilmiştir. Tükenmeye tabi varlıklar ile ilgili herhangi bir açıklama ve hesap planında hesap grubu bulunmamaktadır. S.P.K.'nda bir duran varlığın amortisman tabi olması için şu şartlar aranmaktadır (Seri: XI, No: I, Madde 38):

- Duran varlığın işletmelerde bir yıldan fazla kullanılması,
- Duran varlığın sınırlı bir ömre sahip olması. Bu şartların dışında başka bir şart, örneğin duran varlığın belirli bir tutarda olması şartı aranmamaktadır

S.P.K.'na göre boş arsa ve araziler amortisman tabi tutulmamaktadır. Ancak, tarım işletmelerindeki meyvalık, fındıklık, zeytinlik ve güllükler incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile, işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve arklar amortisman tabi tutulmaktadır.

4. AMORTİSMAN TABİ DEĞER

Türkiye Muhasebe Standardı-9'da, amortisman tabi değer, amortisman tabi varlığın tarihi maliyetinden veya finansal tablolarda tarihi maliyeti yerine kullanılan değerden tahmini artık değerinin düşülmesiyle kalan tutar (Madde 3) kabul edilmektedir. **Artık(hurda) değer** ise, bir varlığın hizmet süresi sonunda, tahmini elden çıkama giderlerini düşükten sonra işletmenin bu varlıktan elde etmeyi beklediği net tutar (Sdandard-8, Madde 2) olarak ta-

nımlanmaktadır. Bununla birlikte, standardın 10. maddesinde artık değer genelde önemsiz kabul edilmekte ve amorti edilecek tutarın hesaplanmasında dikkate alınmayabileceği de belirtilmektedir. Ayrıca, standarda göre, her muhasebe döneminde amortisman tabi varlığın piyasa değerindeki artış ne olursa olsun bu varlığın amortisman tabi değeri üzerinde amortisman gideri ayrılmakta ve muhasebe kayıtlarına yansıtılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda ise, duran varlıkların amortisman uygulamasına esas olacak değerleri, bunların aynı kanunun değerlendirme hükümlerine göre bulunacak değerleri olarak belirlemiştir. Diğer bir deyişle, duran varlıkların amortisman tabi değerleri maliyet bedellerinden oluşmaktadır. Çünkü, V.U.K.'un 269. maddesine göre gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi haklar; 273. maddesine göre alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya; 277. maddesine göre de, zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedelleriyle değerlendirilmektedir. Maliyet bedeli ise, "ekonomik değeri olan bir varlığın elde edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemeler ile bunlara ilişkin tüm harcamalar toplamını ifade eder" şeklinde tanımlanmaktadır. Kısaca, V.U.K.'nda amortisman tabi değer maliyet bedeli olmakta ve hurda değeri de amortisman tabi değer hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu'nda ise, amortisman tabi değer duran varlıkların elde etme maliyeti kabul edilmiştir (Seri: XI, No: I, Madde 38). Elde etme maliyeti, varlıkların satın alma, üretim veya inşa maliyetini ifade etmektedir (Seri: XI, No: I, Madde 38 Madde 19). Bununla birlikte, S.P.K.'nda da hurda değeri amortisman tabi değer hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır. V.U.K.'nda amortisman tabi değer duran varlıkların maliyet bedeli iken, S.P.K.'nda aynı anlama gelen elde etme maliyeti amortisman tabi değer olarak kabul edilmiştir.

5. AMORTİSMAN YÖNTEMLERİ

Muhasebe teorisinde amortisman ayırma-
da kullanılabilecek bir çok yöntem bulunmakta-
dır. Bu yöntemler çeşitli şekillerde sınıflandırıl-
maktadır. Bunlar:⁵

- Değişmez (normal, eşit tutarlı) amor-
tisman ayırma yöntemi,
- Hızlandırılmış amortisman yöntemle-
ri (Bunlar; çalışma süresi veya üre-
tim miktarına göre amortisman ayır-
ma yöntemi, serbest amortisman
ayırma yöntemi, dönemler itibariyle
değişen oranlarla amortisman ayırma
yöntemi, değerlendirme farkı yönte-
mi, sayma ve değerlendirme yönte-
mi, kullanım dışı bırakma yönte-
mi, yerine yenisini koyma yöntemi,
kümüleme yöntemi, birleşik oran
yöntemi, faizli amortisman yöntemi,
olağanüstü amortisman yöntemi,
şeklinde sınıflandırılmaktadır),
- Azalan amortisman ayırma yöntem-
leri (Bunlar; azalan bakiyeler(tutar-
lar) üzerinden amortisman yöntemi,
azalan oranlarla amortisman ayırma
yöntemi, hesap dönemleri sayısının
toplamına göre amortisman ayırma
yöntemi, son dönem amortisman tu-
tarının belirlenmesi yoluyla amortis-
man ayırma yöntemi, başlangıç indiri-
mi yöntemi, şeklinde sınıflandırıl-
maktadır),
- Artan yüzdelerle amortisman ayırma
yöntemidir.

İşletmeler kendi faaliyet alanlarının özel-
liklerini göz önünde tutarak yukarıda sayılan
yöntemlerden herhangi birisini ve kendilerine
uygun gördükleri bir başka amortisman yönte-
mini karar alma sürecine yardımcı olmak ya da
işletmenin genel durumunu görebilmek için ser-
bestçe belirleyebilmektedirler. Fakat, bu ser-

bestlik, gerek standartların uygulanması gerekse
vergi uygulamaları açısından mevcut değildir.
Bu nedenle amortisman ayırmada kullanılabile-
cek yöntemler gerek standartlarda gerekse
V.U.K.'nda belirtilmiş ve bir sınırlamaya tabi
tutulmuştur.

Türkiye Muhasebe Standardı-9'da,
amortisman ayırmada kullanılabilecek yöntem-
ler ismen belirtilmemiştir. Bununla birlikte,
amortisman yöntemleri "maddi, maddi olmayan
duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar
standartı (TMS-8)" ise, bir varlığın amortisma-
na tabi tutulmasında kullanılabilecek amortis-
man yöntemlerini ismen belirtmiştir. Bu yön-
temler;

1. Eşit tutarlar(normal) amortisman
yöntemi,
2. Hızlandırılmış amortisman yöntemi
ve
3. Üretim miktarını baz alan yöntemler-
dir.

Standart da bu yöntemlere ilişkin açıkla-
malara da yer verilmektedir. Bu yöntemlerden,
eşit tutarlar (normal) amortisman yönteminde
varlığın hizmet süresi boyunca her yıl sabit bir
tutar, amortisman olarak ayrılmaktadır. Hızlan-
dırılmış amortisman yöntemlerinden azalan ba-
kiyeler yönteminde ise, varlığın hizmet süresi
boyunca her yıl azalan tutarlarda amortisman
ayrılmaktadır. Üretim miktarını baz alan yön-
temlerde de, varlığın beklenen kullanımı ya da
çıkışı esas alınarak amortisman ayrılmaktadır.
Uygulanacak yöntemler, varlığın ekonomik ya-
rarlarının kullanılma biçimine göre seçilmekte
ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarının
kullanılma biçimlerinde bir değişiklik olmadığı
sürece, tutarlı olarak uygulanmaktadır (Madde
26). Bununla birlikte, standarda göre seçilen
amortisman yönteminin değiştirilmesini haklı
çıkarmak bir neden bulunmadığı sürece, seçilen
yöntem bir dönemden diğerine tutarlı bir şekil-
de kullanılacak ve değiştirilmeyecektir (Madde 11).

5 GÜVEMLİ, Oktay, A.g.e., ss.63-130.

Vergi Usul Kanunu ise, sadece üç amortisman yönteminin kullanılabileceğini hükme bağlamıştır. Bu yöntemler;

- Normal amortisman yöntemi,
- Azalan bakiyeler yöntemi,
- Fevkalade amortisman yöntemidir.

Mükellefler, bu üç yöntemden herhangi birini amortisman ayırmada serbestçe seçme ve kullanma hakkına sahip değillerdir. Çünkü, normal amortisman yönteminden hem işletme hesabına göre defter tutanlar yararlanırken, azalan bakiyeler yöntemini kullanma hakkına sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler sahiptir. Mükelleflerin fevkalade amortisman yönteminden yararlanmasında ise, bazı şartların mevcudiyeti aranmaktadır. V.U.K. 317.maddesinde amortisman tabi olup;

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen,
- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan, menkul ve gayrimenkul haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütelası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'na her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranları uygulanmaktadır. Kısaca, mükellefler bu nedenlerin herhangi birinin olmadığı durumda fevkalade amortisman yönteminden yararlanamamaktadırlar.

V.U.K.'nda mükelleflerin başlangıçta uyguladıkları amortisman yöntemini değiştirmele-

ri de uygun görülmemektedir. Ancak, bu değişim azalan bakiyeler yönteminden normal yöneme (bir kez olmak üzere) geçiş şeklinde olduğu takdirde kabul görmektedir. Bununla birlikte, amortisman ayırmaya başladıkları yıl normal yöntemi seçen mükelleflerin daha sonra azalan bakiyeler yöntemini seçmeleri de mümkün değildir. Kanun bu değişime izin vermemektedir. Fakat, bu şekilde yöntem değiştirenler, durumu beyannamelerinde veya ekli bilançolarda belirtmek zorundadırlar. Değişiklik ise, bildirimin yapıldığı beyannamenin ilgili bulunduğu yıldan itibaren geçerli olmaktadır.

İktisadi ve teknik bakımından bir bütün teşkil eden değerler için, normal veya azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman yöntemlerinden yalnız birisi uygulanabilmektedir. Bu tür iktisadi kıymetlerden bir kısmı için normal amortisman yöntemi, bir kısmı için de azalan bakiyeler yöntemi uygulanamamaktadır.⁶

V.U.K.'nda yukarıda belirtilen açıklamaların dışında maddi duran varlıkların aksine maddi olmayan duran varlıklara ait amortisman ayırımında sadece normal amortisman yönteminin kullanılacağı belirtilmiştir. Örneğin; 272.maddede belirtilen özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmektedir. Yani, özel maliyet bedeline ait amortisman ayırımında azalan bakiyeler yönteminden yararlanılması yasaklanmıştır. Bununla birlikte haklar, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri (Madde 326 ve 327), araştırma ve geliştirme giderlerine (V.U.K.'nda düzenleme olmamasına rağmen yapılan yorumlar bu yöndedir) ait itfa paylarının hesaplanmasında da normal amortisman yönteminden yararlanılmaktadır.

Özel tükenmeye tabi varlıkların (madenlerin) tükenme paylarının hesaplanmasında ise, normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinin herhangi birinden yararlanılabilmektedir.⁷ Çünkü, V.U.K.'un 316. maddesinde yararlanılabilecek yöneme ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır.

6 ÖNGEN, Safiye, **Vergi Muhasebesi**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000, ss.328-329.

7 GÜNDÜZ, N.Kemal ve Necati PERÇİN, A.g.e., s.167.

Sermaye Piyasası Kanunu'nda ise, işletmeler aşağıda belirtilen yöntemlerden herhangi birini yıllık amortismanlarının hesaplanmasında kullanabilmektedirler:

- Normal amortisman yöntemi
- Azalan bakiyeler yöntemi,
- Diğer amortisman hesaplama yöntemleri. Fakat, bu yöntemlerin neler olabileceğine ilişkin bir açıklama yapılmamıştır

İşletmeler yukarıda belirtilen bu yöntemlerin herhangi birini maddi duran varlıklara ilişkin amortisman ayırmada kullanabilmektedirler. Çünkü, kuruluş ve örgütlenme giderleri (özel maliyet bedeli de kurulca, kuruluş ve örgütlenme giderleri olarak ele alınmakta)⁸, bedeli araştırma ve geliştirme giderleri, haklar (yararlanma süreleri belli değilse) ve peştemallıkların (şerefiye) 5 yılda eşit taksitlerle itfa edileceği (Seri:XI, No:I, Madde 38 Madde 34-35-36) belirtilmektedir. Bu ifadelerden de, bu varlıklara ait itfa payının hesaplanmasında normal amortisman yönteminden yararlanılacağı açıkça anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, özel tükenmeye tabi varlıkların tükenme paylarının hesaplanmasında kullanılabilecek yönteme ilişkin her hangi bir açıklama bulunmamaktadır

S.P.K.'nda seçilen amortisman yöntemlerinin sürekliliği, temel ilke olarak kabul edilmiştir. Ancak, yararlanılan amortisman yöntemleri makul bir gerekçeyle dayandırarak değiştirilebilmektedir. Amortisman yöntemlerinin değiştirilmesinden kaynaklanan ve finansal tabloları önemli ölçüde etkileyen değişikliklerin finansal tabloların dipnotlarında parasal etkileriyle birlikte açıklanması zorunlu tutulmaktadır

6. AMORTİSMAN SÜRESİ

Türkiye Muhasebe Standardı-9'a göre amortisman tabi varlığın amorti edilecek tutarı, varlığın **hizmet süresi** boyunca her muhasebe dönemine sistemli bir şekilde dağıtılmaktadır. Hizmet süresi ise şu şekilde tanımlanmaktadır (Madde 3);

1. Amortisman tabi varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen dönemdir, veya
2. İşletme tarafından varlıktan elde edilmesi beklenen üretim birimi veya benzeri birim sayısıdır

Bununla birlikte, amortisman tabi bir varlığın tahmini hizmet süresi de, aşağıdaki unsurlar göz önünde bulundurularak saptanmaktadır (Madde 4):

1. Beklenen fiziki aşınma ve yıpranma,
2. Demode olma ve teknolojik yıpranma,
3. Varlığın kullanımındaki yasal veya diğer sınırlamalar

Hizmet süresinin başlama süresi ise, amortisman tabi varlığın kullanıma hazır olduğu tarihtir. Bununla birlikte, bir işletme için amortisman tabi varlığın hizmet süresi, fiziki ömründen daha kısa olabilmektedir. Fiziki aşınma ve yıpranmaya ek olarak varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, işletmenin tamir ve bakım programı gibi kullanılma biçiminden doğan unsurlar yanında, diğer unsurlar da dikkate alınmaktadır. Bu unsurlar, teknolojik değişimler veya üretim yöntemlerindeki gelişmelerden kaynaklanan eskime, ürettiği mal ve hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişimlerden kaynaklanan eskime

8 AKAY, Hüseyin, "Kesin Bir Şekilde Tanımlanabilir Maddi Olmayan Duran Varlıklardan (Specifically Identifiable Intangibles) Biri Olan Özel Maliyet Bedellerinin (Leasehold Improvements) İtfası ve Muhasebeleştirilmesi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Haziran, 2003, ss,26-27.

ve kiralanan varlığın kira süresinin dolması gibi yasal sınırlamaları da kapsamaktadır (Madde 6-9).

Maddi olmayan duran varlıklar, aksine bir koşul bulunmadığı sürece (sözleşme vb.) beş yıllık bir süre içinde itfa edilmektedir. Özel tükenmeye tabi varlıklar da, imtiyaz süresi ile üretim miktarlarına göre amortismanına tabi tutulmaktadır (Madde 27). Kısaca, standartta, amortisman süresi, maddi duran varlıklarda hizmet süresine, maddi olmayan duran varlıklarda sözleşme süresine veya 5 yıllık süreye, özel tükenmeye tabi varlıklarda da imtiyaz süresine veya üretim miktarına göre belirlenmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda ise, amortisman süresi 320.maddede belirtilmiştir. Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlamaktadır. Fakat kanunda, aktife girme tanımlanmamıştır. Bununla birlikte, Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu olaya açıklık getirmek için 18.04.1988 tarih ve 267 yayın, 276/2 genel sıra numaralı kararında aktife girmeyi tanımlamıştır. Bu karara göre, amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin aktife girmesi, o kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme gününde envantere dahil olması ve kullanılmaya hazır halde bulunması olarak anlaşılmaktadır. Amortisman süresinin yıl olarak hesaplanması için ise, (1) rakamı mükelleflerce uygulanan amortisman oranına bölünmektedir (1 / Normal Amortisman Oranı, şeklinde formüle edilmektedir). Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan orandan düşük bir halde yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamamaktadır⁹.

Kısaca, V.U.K.'nda amortisman süresi, mükelleflerce veya Maliye Bakanlığı'na belirlenen amortisman oranlarına göre değişebilmektedir.

Bununla birlikte, 4108 Sayılı Kanunun 6.maddesiyle değişen ve 01.01.1994 tarihinden

geçerli olmak üzere 02.06.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe giren fıkra; faaliyetlerini kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılmaktadır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklardan özel maliyet bedeline ait amortisman süresi, kira süresinin belli olması halinde kira süresi, belli olmaması halinde 5 yıl uygulamada dikkate alınmaktadır. Bununla birlikte, haklarda anlaşma süresi belli ise anlaşma süresi, belli değilse 5 yıl, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri ve araştırma geliştirme giderleri (uygulamaların bu yönde olduğu gerekçesiyle) için amortisman süresi 5 yıl kabul edilmiş ve bu varlıklara ait tutarlar bu süre içinde itfaya tabi tutulmaktadır. Özel tükenmeye tabi varlıklara (madenler) ait tükenme süresi ise, imtiyaz süresi veya üretim miktarına göre belirlenmektedir.

Maliye Bakanlığı'na hazırlanan enflasyon muhasebesi ile ilgili tasarının kabul edilmesi halinde, V.U.K.'nda amortisman muhasebesi konusunda bazı değişiklikler olacaktır. Bu değişiklikler şunlardır¹⁰:

- V.U.K.'un 315. maddesinde yer alan mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerini 5 yılda ve yıllık amortisman oranı %20'yi geçmemek üzere serbestçe tespit ettikleri oranlar üzerinden yok etmelerine ilişkin uygulamaya son verilecektir. Kullanıma bağlı aşınma ve yıpranmanın mali sonuçlara yansıtılması amacıyla, maddeye yeni bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre Maliye Ba-

9 ŞİŞMAN, Bülent, *İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, Nisan, 2003, s.130.

10 YILDIZ, A.Murat ve M.Aykut KELECİOĞLU, "Enflasyon Muhasebesi Yasa Tasarısı Çerçevesinde Amortisman Uygulamasında Öngörülen Değişiklikler", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:11, Sayı:131, Kasım, 2003, ss.112-113.

kanlığı'nın iktisadi kıymetin faydalı ömrünü dikkate alacak şekilde belirleyeceği oran üzerinden mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini itfa etmeleri gerekmektedir. Böylece, iktisadi kıymetlerin 5 yılda itfa edilmesi uygulamasına son verilmiş olmaktadır. Amortismanına tabi iktisadi kıymetin itfa süresi Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği orana göre değişecektir. Bu düzenleme sonrası bir iktisadi kıymet için Maliye Bakanlığı'nın halen %20 olan oranı altında bir oran belirlemesi durumunda, mükelleflerin daha az tutarda ve daha uzun süreli amortisman ayırması sonucu doğacaktır.

- Yasa tasarısının 3.maddesi ve V.U.K.'un 315.maddesinde yer alan arazi ve binalar ile %20 oranından daha yüksek bir oranda amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerinin Maliye Bakanlığı'na tespit edilen oran üzerinden yok edileceği hükmünü kaldırdığından, bu tür iktisadi kıymetler için yukarıdaki esaslara göre hareket edilmesi öngörülmektedir.
- Kıst amortisman uygulaması ile ilgili olarak da, 320.maddenin 1.fıkrası, *"amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin aktifte girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır"* şeklinde değiştirilecektir. Madde metninin bu şekilde yasalaşması durumunda ise, ister binek otomobiller olsun, ister diğer amortismanına tabi iktisadi kıymetler olsun tüm amortismanına tabi iktisadi kıymetler için kıst amortisman uygulamasının getirilmesi söz konusu olabilecektir.

Sermaye Piyasası Kanunu'nda ise, amortisman süresi, varlıkların faydalı ömürleri

(hizmet süresi) dikkate alınarak belirlenmektedir. Varlıkların faydalı ömürleri de, işletmeler tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak serbestçe tayin edilmektedir. Bununla birlikte, varlıkların tahmin edilen faydalı ömürlerinde çeşitli nedenlerle değişikliklerin ortaya çıkması durumunda, amortismanına tabi tutulmuş tutarları, saptanan yeni sürede itfa edilmektedir.

S.P.K.'nda amortisman ayırımında faydalı ömür dikkate alınmasına rağmen, kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri, haklar (yararlanma süreleri belli değilse) ve peştemallıkların (şerefiye) 5 yılda eşit taksitlerle itfa edileceği (Seri:XI, No:I, Madde 38 Madde 34-35-36) belirtilmektedir. Buradan da, bu varlıklara ait değer ancak 5 yıllık süre içinde itfa edileceği anlaşılmakta ve amortisman süresi açısından bir kısıtlama getirildiği anlaşılmaktadır.

7. AMORTİSMAN ORANLARI

Türkiye Muhasebe Standardı-9'a göre amortisman oranları, maddi duran varlıklarda hizmet süreleri, maddi olmayan duran varlıklarda, aksine bir koşul bulunmadığı sürece (sözleşme vb.) beş yıllık bir süre (bu durumda amortisman oranı %20 olmaktadır), özel tükenmeye tabi varlıklarda ise, imtiyaz süresi veya üretim miktarları dikkate alınarak belirlenmektedir. Kısaca, Türkiye Muhasebe Standartlarında amortisman ayırımında kullanılabilecek bir veya birden fazla amortisman oranı belirtilmemiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda ise, amortisman ile ilgili oran bakımından bir sınırlandırma getirilmiş ve sınırlandırma kanunun 319.maddesinde açıklanmıştır. Bu kanuna göre; işletmeler usulüne göre tespit edilen oranları aşmamak şartıyla, amortismanları diledikleri oranlar üzerinden hesaplayabilmektedirler. Ayrıca, uygulamaya başladıkları amortisman oranlarını müteakip faaliyet yıllarında da değiştirmemektedirler. Bununla birlikte, 318.maddenin ikinci fıkrası hükmüne göre amortisman oranlarının değiştirilmiş olması hali bundan müstesna tutulmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalara göre mükelleflerin, amortisman ayırma sınırı tespit edilen oranlarla sınırlandırılmıştır V.U.K. hükümlerine göre üç farklı amortisman oranı bulunmaktadır Bunlar¹¹:

- Genel oran (%20),
- Maliye Bakanlığı'na tespit edilen özel amortisman oranları (arazi ve binalar ile %20 oranından daha yüksek bir oranla amortismana tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerlerine uygulanacak amortisman oranları),
- İlgililerin müracaatı üzerine tespit edilen amortisman oranlarıdır

Bununla birlikte, kanun maddesinde ayırım yapılmaksızın "usulüne göre tespit edilen oranları aşmamak şartıyla" ifadesine yer verilmiştir. Bu nedenle, bu madde hükmü, tüm amortisman oranları yönünden geçerli kabul edilmektedir. Kısaca, mükellefler tespit edilen oranları aşmamak üzere diledikleri oranda amortisman hesaplayabilmektedirler. Örneğin; taşıtlar için tespit edilen amortisman oranı %20'dir. Mükellefler %20 oranı aşmamak üzere 0-%20 arasındaki bir oranla amortisman hesaplayabilmektedirler. Amortisman ayırımında azalan bakiyeler yönteminden yararlanılması durumunda ise, bu oran en fazla %40 olabilir.

Sermaye Piyasası Kanunu'nda ise, amortisman oranlarının neler olabileceği V.U.K.'ndaki gibi açıkça belirtilmemiştir. Bununla birlikte, amortisman oranlarının maddi duran varlıkların faydalı ömürleri dikkate alınarak hesaplanabileceği açıklamalardan anlaşılmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklara ait amortisman oranları da, beş yıllık süre dikkate alınarak belirlenmektedir. Hakların yararlanma sürelerinin belli olması durumunda, bu süre dikkate alınarak amortisman oranları tespit edilmektedir.

8. AMORTİSMANLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Türkiye Muhasebe Standardı-8-9'da, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi duran varlıklara ait amortismanların nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin yöntem bazında bir açıklama bulunmamaktadır Bununla birlikte, Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı-1 ve Amortisman Muhasebesi Standardı-9 incelediğinde, Türkiye Muhasebe Standartları'nda amortismanların muhasebeleştirilmesinde endirekt yöntemin benimsendiği anlaşılmaktadır. Ayrıca, amortisman muhasebesi standardının raporlanacak bölümlere ait 13-15. maddelerinde de, amortismana tabi varlıkların amortisman öncesi değerleri, dönemin amortisman tutarları ve o dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarlarının açıklanmasının gerekli olması endirekt yönteminin benimsendiğinin diğer bir göstergesidir.

Amortismanların muhasebeleştirilmesinde kullanılabilecek direkt yöntemde, amortismanlar doğrudan ilgili varlığın değerinden düşülmekte, bir anlamda aktif toplamın azaltılması söz konusu olmaktadır Endirekt yöntemde ise, amortismana tabi iktisadi kıymetin aktifteki değerinin değiştirilmemesi, buna karşın hesaplanan amortismanın pasifte ayrı bir karşılık hesabında biriktirilmesi söz konusudur.

Amortismanların muhasebeleştirilmesi-ne ilişkin net ve yeterli açıklama sadece Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu'nda bulunmaktadır. Çünkü, **Vergi Usul Kanunu'nda,** amortismanların muhasebeleştirilmesi 321. maddede açıklanmıştır Bu maddeye göre hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili bulundukları değerlerden doğrudan indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması uygun görülmüştür.

321. maddeden de anlaşılabileceği üzere,

11 ERGÜLEN, Güneri ve Hayreddin Erdem, **Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**, Yaklaşım Yayınları, 1998, ss.421-422.

V.U.K. amortismanların muhasebeleştirilmesi konusunda iki yöntem belirlemiş ve mükelleflere bu yöntemlerden diledikleri birisini uygulama serbestisi tanımıştır. Bu yöntemler; direkt yöntem ve indirekt yöntem olarak tanımlanmaktadır. Fakat, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde V.U.K.'un tanıdığı serbestlik bulunmamakta ve ilgili hesaplarda gösterilse dahi ayrılan amortisman tutarlarının doğrudan iktisadi kıymetlerin değerlerinden düşülmesi imkanı bulunmamaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu'nda ise, amortismanların muhasebeleştirilmesinde ilk uygulamalarda maddi duran varlıklarda indirekt yöntem ve maddi olmayan duran varlıklarda

direkt yöntem seçilmiştir. Fakat, sonraki uygulamalarda ve düzenlenen tebliğlerde, maddi olmayan duran varlıklara ait amortismanların muhasebeleştirilmesinde de indirekt yöntem benimsenmiştir. Özel tükenmeye tabi varlıklar hesap planında yer almadığı için bu varlık gruplarına ait amortismanların muhasebeleştirilmesine ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu açısından amortisman konusunun nasıl ele alındığı ve çalışmanın önceki kısımlarının bir özeti olması nedeniyle Tablo 1 oluşturulmuş ve aşağıda sunulmuştur.

Tablo 1: Amortisman Konusunun T.M.S., V.U.K. ve S.P.K. Açısından Karşılaştırılması

	Türkiye Muhasebe Standartları	Vergi Usul Kanunu	Sermaye Piyasası Kanunu
Amortismanına tabi varlıkların ismi ayrıntılı bir şekilde sunulmuş mu?	EVET	KISMEN	KISMEN
Amortismanına tabi değer nedir?	Tarihi maliyet – Artık değer	Maliyet bedeli	Elde etme maliyeti
Yararlanılabilecek amortisman yöntemlerinde bir kısıtlama var mı?	EVET	EVET	HAYIR
Amortisman ayırmada kullanılabilecek yöntemler nelerdir ?	-Normal amortisman yöntemi, -Hızlandırılmış (azalan bakiyeler) yöntemi, -Üretim miktarını baz alan yöntemler,	-Normal amortisman yöntemi, -Azalan bakiyeler yöntemi, -Fevkalade amortisman yöntemi	-Normal amortisman yöntemi, -Azalan bakiyeler yöntemi, -Diğer amortisman hesaplama yöntemleri,
Maddi duran varlıklarda amortisman süresi nasıl hesaplanır?	Hizmet süresi dikkate alınarak	Mükelleflerce ve Maliye Bakanlığı'na belirlenen oranlar dikkate alınarak	Faydalı ömür (hizmet süresi) dikkate alınarak
Maddi olmayan duran varlıklarda itfa süresi nasıl hesaplanır?	Sözleşme süreleri veya beş yıllık süre dikkate alınarak	Sözleşme, kira süreleri veya beş yıllık süre dikkate alınarak	Yararlanma süreleri veya beş yıllık süre dikkate alınarak
Özel tükenmeye tabi varlıklarda tükenme süresi nasıl hesaplanır?	İmtiyaz süreleri ile üretim miktarları dikkate alınarak	İmtiyaz süreleri ile üretim miktarları dikkate alınarak	Belirtilmemektedir 1/Faydalı ömür
Maddi duran varlıklarda amortisman oranı nasıl hesaplanır?	1/Hizmet süresi	1/Normal amortisman oranı veya Maliye Bakanlığı'na belirlenir	1/Yararlanma süresi veya 1/ 5
Maddi olmayan duran varlıklarda itfa oranı nasıl hesaplanır?	1/5 veya 1/Sözleşme süresi	1/ 5 veya 1/Anlaşma, kira süresi	Belirtilmemektedir
Özel tükenmeye tabi varlıklarda tükenme oranı nasıl hesaplanır?	1/İmtiyaz süresi veya 1/ Üretim miktarı	1/ İmtiyaz süresi veya 1/ Üretim miktarı	
Amortismanların muhasebeleştirilmesinde hangi yöntem seçilmiştir?	Endirekt yöntem	Direkt veya endirekt yöntemlerden herhangi biri	Endirekt

9. SONUÇ

Muhasebe uygulamalarında ve finansal tabloların hazırlanmasında dünyada en çok kabul gören muhasebe standartları olarak "uluslararası muhasebe standartları" bilinmektedir. Özellikle, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin 2005 yılından itibaren bu standartları kullanmalarının zorunlu hale getirileceği dikkate alındığında uluslararası muhasebe standartlarının önemi bir kat daha artacaktır. Ülkemizde ise, uluslararası muhasebe standartlarının muhasebe uygulamalarında ve finansal tabloların hazırlanmasında yeterince kullanılmadığı, fakat işletmelerimiz tarafından yararına inanıldığı yapılan araştırmalar ile tespit edilmiştir.¹²

Bununla birlikte, Türkiye'de uluslararası muhasebe standartlarına uyum için bir çok muhasebe standardı oluşturulmuştur. Oluşturulan muhasebe standartları ile vergi kanunları (V.U.K.) arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Farklılıkların biri de, amortisman muhasebesi konusundadır. Bu farklılıkların nedeni ise,

vergi kanunlarının muhasebe uygulamaları üzerindeki önemli etkisinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, vergi kanunlarının muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisinin giderilmesi için Maliye Bakanlığı'nın vergi kanunlarını düzenlerken Türkiye Muhasebe Standartları'nı da dikkate almasında fayda bulunmaktadır. Örneğin; Maliye Bakanlığı'nın enflasyon muhasebesi tansisinin yasalaşması durumunda amortisman muhasebesi konusundaki öngördüğü değişiklikler (faydalı ömür, amortisman oranları gibi konularda) muhasebe standartlarına uygundur.

Kısaca, amortisman muhasebesi konusunda S.P.K. ve muhasebe standartları arasındaki önemli ölçüdeki uyumun V.U.K.'na da yansması, gerek ulusal gerekse uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerimizin, amortisman tabii varlıklar, amortisman tabii değer, amortisman yöntemleri, amortisman süresi, amortisman oranları ve amortismanların muhasebeleştirilmesi konusunda karşılaştıkları muhasebe sorunlarının azalmasını sağlayabilecektir.

12 Ayrıntılı bilgi için bakınız, ATAMAN AKGÜL, Başak ve Hüseyin AKAY, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003,

KAYNAKÇA

AKAY, Hüseyin (2003), "Kesin Bir Şekilde Tanımlanabilir Maddi Olmayan Duran Varlıklardan (Specifically Identifiable Intangibles) Biri Olan Özel Maliyet Bedellerinin (Leasehold Improvements) İtfası ve Muhasebeleştirilmesi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Haziran.

ATAMAN AKGÜL, Başak ve Hüseyin AKAY (2003), **Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

GÜNDÜZ, N.Kemal ve Necati PERÇİN (1997), **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme**, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

GÜVEMLİ, Oktay (1998), **Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları(2.Baskı)**, İstanbul: Proje Danış A.Ş., Yayın No:2.

ÖNGEN, Safiye (2000), **Vergi Muhasebesi**, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

ŞİŞMAN, Bülent (2003), **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

TMUDESK(Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) (2000), **Türkiye Muhasebe Standartları 2000**, TÜRMOB Yayın No:95.

YILDIZ, A.Murat ve M. Aykut KELEÇİOĞLU (2003), "Enflasyon Muhasebesi Yasa Tasarısı Çerçevesinde Amortisman Uygulamasında Öngörülen Değişiklikler", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:11, Sayı:131, Kasım.

Kanunlar

Vergi Usul Kanunu

Sermaye Piyasası Kanunu (20064 Sayılı)