

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI TMS 16 - TMS 38 VE
VERGİ USUL KANUNU UYARINCA DURAN VARLIKLARDA
AMORTİSMAN UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI-
TÜRKİYE CUMHURİYET MERKEZ BANKASI
UYGULAMALARI**

Olçay DEMİRBOĞA

Uzmanlık Yeterlik Tezi

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
Muhasebe Genel Müdürlüğü
Ankara, Ekim 2015

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI TMS 16 - TMS 38 VE
VERGİ USUL KANUNU UYARINCA DURAN VARLIKLARDA
AMORTİSMAN UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI-
TÜRKİYE CUMHURİYET MERKEZ BANKASI
UYGULAMALARI**

Olçay DEMİRBOĞA

Danışman
Prof. Dr. Ramazan AKTAŞ

Uzmanlık Yeterlik Tezi

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
Muhasebe Genel Müdürlüğü
Ankara, Ekim 2015

TÜRKİYE CUMHURİYET MERKEZ BANKASI
UZMANLIK YETERLİK TEZİ DEĞERLENDİRME TUTANAĞI

Muhasebe Genel Müdürlüğü Muhasebe Müdürlüğü Merkez Bankası Uzman Yardımcısı (14105) Olcay DEMİRBOĞA'nın, "Türkiye Muhasebe Standartları TMS 16 - TMS 38 ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması - Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Uygulamaları" başlıklı yeterlik tezini görüşmek üzere tez komisyonu 22.10.2015 tarihinde toplanmıştır.

Tez çalışması ve yapılan tez savunması sonucunda aday, komisyon üyeleri tarafından karşılarında belirtilen şekilde değerlendirilmiştir:

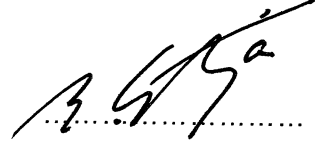
Komisyon Üyesi
Ad-Soyad / Unvan

Değerlendirme
(Başarılı / Başarısız)

İmza

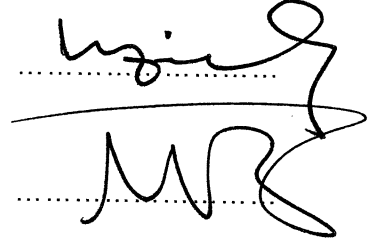
Murat ÇETİNKAYA
Başkan Yardımcısı

BAŞARILI



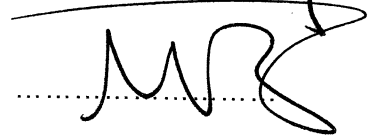
İrfan YANAR
Muhasebe Genel Müdürü

Başarılı



Mustafa Uğur SABUNCUOĞLU
Muhasebe Genel Müdür Yardımcısı

BAŞARILI




Prof. Dr. Ramazan AKTAŞ
TOBB Ekonomi ve Teknoloji
Üniversitesi
İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

BAŞARILI



Prof. Dr. Semih Hüseyin TOKAY
Gazi Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

BAŞARILI



ÖNSÖZ

Bu çalışmada duran varlıklarda amortisman uygulamaları maddi ve maddi olmayan duran varlıklar kapsamında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 16 ve TMS 38) ile Vergi Usul Kanunu çerçevesinde ele alınmış ve TCMB muhasebe süreçleri ışığında söz konusu uygulama analiz edilmiştir. Bununla birlikte, amortisman uygulamasına tabi maddi ve maddi olmayan duran varlıkların TCMB muhasebe süreçlerine ve finansal tablolarına nasıl yansıdığı ile ilgili hususlara değinilmiştir.

Çalışmanın hazırlanmasındaki katkılarından dolayı Muhasebe Genel Müdürü İrfan Yanar'a, Muhasebe Genel Müdür Yardımcıları Uğur Sabuncuoğlu'na ve Fatih Güldamlaşoğlu'na, Muhasebe Müdürü M. Ali Yılmaz'a, Bilanço ve Hesapları İzleme Müdürü M. Murat Özdil'e, Bilanço ve Hesapları İzleme Müdürlüğü Uzmanları Tefik Koldaş'a, Tolga Kiraz'a ve Alper Kara'ya, Bütçe ve Plan Müdürlüğü Uzmanı Senem Çakır'a, Muhasebe Müdürlüğü Vergi Servisindeki çalışma arkadaşlarıma ve Yusuf Demirboğa'ya teşekkür ederim. Ayrıca, akademik bilgi birikimini ve zamanını bana ayıran, çalışmanın her aşamasında kıymetli katkılar sağlayan değerli Hocam Prof. Dr. Ramazan Aktaş'a ve çalışma sürecim boyunca desteğini eksik etmeyen eşime teşekkürü borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
TABLO LİSTESİ.....	v
KISALTIMA LİSTESİ.....	vii
EK LİSTESİ.....	viii
ÖZET.....	ix
ABSTRACT.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DURAN VARLIKLAR VE AMORTİSMAN.....	3
1.1. Duran Varlıklar.....	3
1.1.1. Maddi Duran Varlıklar.....	3
1.1.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	5
1.1.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar.....	5
1.1.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	5
1.1.5. Satış Amaçlı Gayrimenkuller.....	6
1.2. Amortisman Kavramı.....	6
1.2.1. Amortisman Kavramı ve Kapsamı.....	6
1.2.2. Amortisman Ayırma Koşulları ve Hesaplama Yöntemleri.....	8
1.2.3. Amortisman Kayıt Yöntemleri.....	9
1.2.3.1. Direkt Kayıt Yöntemi.....	10
1.2.3.2. Endirekt Kayıt Yöntemi.....	10

İKİNCİ BÖLÜM

TMS 16 VE VERGİ USUL KANUNUNDA MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN.....	11
2.1. TMS 16- Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Amortisman....	11
2.1.1. TMS 16'ya Göre Amortisman Hesaplama Yöntemleri.....	16

2.1.1.1. Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi	17
2.1.1.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	19
2.1.1.3. Üretim Miktarı Yöntemi	21
2.2. VUK Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Amortisman	23
2.2.1. VUK'a Göre Amortisman Yöntemleri	26
2.2.1.1. Normal Amortisman Yöntemi	26
2.2.1.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	28
2.2.1.3. Kıst Amortisman	33
2.2.2. Amortisman Uygulamasında İstisnai Durumlar	35
2.2.2.1. Madenlerde Amortisman	35
2.2.2.2. Fevkalade Amortisman	36
2.3. TMS 16 ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması	36
2.3.1. Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar	37
2.3.2. Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar	39
2.3.3. Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar	41
2.3.4. Amortisman Yönteminde Farklılıklar	43
2.3.5. Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar	45

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 38 VE VERGİ USUL KANUNUNDA MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN	56
3.1. TMS 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Amortisman	56
3.1.1. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının Kapsamı ve Kavramsal Çerçeve	56
3.1.2. TMS 38'de Değerleme	63
3.1.2.1. Maliyet Yöntemi	63
3.1.2.2. Yeniden Değerleme Yöntemi	63
3.1.3. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Yöntemleri	65
3.1.3.1. Amortisman Tabi Tutar	65
3.1.3.2. Amortisman (İtfa) Yöntemleri	67
3.2. VUK Kapsamında Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman	69
3.2.1. VUK'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme	71
3.2.2. VUK'a göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa	71

3.3. TMS 38 ve VUK Açısından Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması.....	73
3.3.1. Yararlı Ömür ve Amortisman Süresi.....	73
3.3.2. Uygulanacak Amortisman Yöntemleri	74
3.3.3. Amortismanda Yöntem Değişikliği.....	74
3.3.4. Kıst Amortisman Uygulaması	74
3.3.5. Kalıntı (Hurda) Değeri	75

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMALARI - TÜRKİYE CUMHURİYET MERKEZ BANKASI ÖRNEĞİ	79
4.1. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları	80
4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları.....	89

BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	97
KAYNAKÇA	101
EKLER.....	105

TABLO LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Tablo 2.1. Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi Kullanılarak Yıllara Göre Hesaplanan Amortisman Tutarları	18
Tablo 2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi Kullanılarak Yıllara Göre Hesaplanan Amortisman Tutarları	20
Tablo 2.3. Üretim Miktarı Yöntemi Kullanılarak Yıllara Göre Hesaplanan Amortisman Tutarları	22
Tablo 2.4. Yıllar İtibarıyla Amortisman Tabi Tutulmayarak Doğrudan Gider Yazılabilecek Sabit Kıymet Hadleri	25
Tablo 2.5. Normal Amortisman Yöntemi Kullanılarak Yıllara Göre Hesaplanan Amortisman Tutarları	28
Tablo 2.6. Azalan Bakiyeler Yöntemi Kullanılarak Yıllara Göre Hesaplanan Amortisman Tutarları	30
Tablo 2.7. Azalan Bakiyeler Yöntemi Kullanılarak Hesaplanan Amortisman Tutarları	32
Tablo 2.8. Yöntem Değişikliği Sonrası Hesaplanan Amortisman Tutarları	32
Tablo 2.9. Kıst Amortisman Yöntemi Kullanılarak Hesaplanan Amortisman Tutarları	34
Tablo 2.10. TMS 16 – VUK Hükümlerine Göre Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar	39
Tablo 2.11. TMS 16 – VUK Hükümlerine Göre Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar.....	41
Tablo 2.12. TMS 16 – VUK Hükümlerine Göre Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar	43
Tablo 2.13. TMS 16 – VUK Hükümlerine Göre Amortisman Yönteminde Farklılıklar	45
Tablo 2.14. TMS 16 – VUK Göre Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar	46

Tablo 2.15.	Yıllar İtibarıyla TMS 16 Hükümlerine Göre Hesaplanan Normal Amortisman Tutarları.....	49
Tablo 2.16.	Yıllar İtibarıyla VUK Hükümlerine Göre Hesaplanan Normal Amortisman Tutarları.....	50
Tablo 2.17.	Normal Amortisman Yöntemine Göre TMS 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu.....	51
Tablo 2.18.	Yıllar İtibarıyla Azalan Bakiyeler Yöntemine (TMS16) Göre Hesaplanan Amortisman Tutarları	52
Tablo 2.19.	Yıllar İtibarıyla Azalan Bakiyeler Yöntemine (VUK) Göre Hesaplanan Amortisman Tutarları	54
Tablo 2.20.	Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre TMS 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu.....	55
Tablo 3.1.	TMS 38 ve VUK'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması	76
Tablo 3.2.	TMS 38 ve VUK'a Göre Yıllık Amortisman Tutarlarının Karşılaştırılması	78
Tablo 4.1.	TCMB Hesap Planında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ve Amortisman Hesapları	81
Tablo 4.2.	Maddi Duran Varlıklar Hareket Tablosu.....	85
Tablo 4.3.	TCMB'nin Aktifinde Kayıtlı Makine İçin Hesaplanan Amortisman Tutarları	87
Tablo 4.4.	TMS 16 ve VUK'a Göre Yıllar İtibarıyla Hesaplanan Amortisman Tutarları	88
Tablo 4.5.	TCMB Hesap Planında Yer Alan Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Amortisman Hesapları	90
Tablo 4.6.	Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hareket Tablosu.....	92
Tablo 4.7.	TMS 38 ve VUK'a Göre Hesaplanan Amortisman Tutarları.....	94
Tablo 4.8.	TMS 38 ve VUK'a Göre Yıllar İtibarıyla Hesaplanan Amortisman Tutarları	95

KISALTMA LİSTESİ

GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

EK LİSTESİ

Sayfa No

Ek 1. 31 Aralık 2014 ve 31 Aralık 2013 Tarihli TCMB Bilançoları.....106

ÖZET

Ülkemizde muhasebe süreçlerinin temeli vergi mevzuatına dayanmaktadır. Ancak, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, kanun kapsamında bulunan işletmeler yasal finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları hükümlerine uyumlu olarak hazırlamaktadır. Bu bağlamda, işletmelerin aktiflerinde kayıtlı bulunan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman uygulamaları defter kayıtlarında vergi kanunları ışığında yürütülmektedir. Ayrıca, Türk Ticaret Kanunu'nun emrettiği şekliyle kanun kapsamındaki işletmeler aktiflerinde kayıtlı maddi ve maddi olmayan duran varlıklarını yasal finansal tablolarında raporlarken söz konusu duran varlıkların amortisman işlemlerini TMS 16 ve TMS 38 hükümleri kapsamında yürütmektedirler.

Bu çalışmada, işletmelerin sahip olduğu varlıklar içinde önemli bir yere sahip olan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman işlemlerinde TMS 16 - TMS 38 ve mevcut Vergi Usul Kanunu açısından ortaya çıkan uygulama farklılıkları ele alınmıştır. Bununla birlikte, amortisman işlemleri Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası özelinde de analiz edilerek hem güncel vergi mevzuatının hem de Türkiye Muhasebe Standartları hükümlerinin ortaya çıkarmış olduğu uygulama farklılıkları incelenmiştir.

Söz konusu Standartlar ile mevcut vergi mevzuatında yer alan hükümler birlikte değerlendirildiğinde; maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman oranlarında, varlıkların amortismanına tabi değerlerinin belirlenmesinde, kullanılan amortisman yöntemlerinde ve amortisman ayırma hususlarında farklılıklar göze çarpmaktadır. Çalışmanın sonucunda, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman uygulamaları ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler ile Türkiye Muhasebe Standartları'nda hüküm altına alınmış düzenlemelerin ortak bir paydada buluşturulması amacıyla gerekli yasal düzenlemelerin yapılmasının gerek

finansal tablo kullanıcıları gerekse muhasebe uygulayıcıları açısından son derece faydalı olacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 16, TMS 38, Vergi Usul Kanunu.

ABSTRACT

In Turkey, accounting processes are based on tax legislation. However, since the enactment of Turkish Commercial Law No. 6102, firms that are subject to this law have been preparing their financial statements in accordance with the provisions of the Turkish Accounting Standards. In this context, depreciation entries of firms' tangible and intangible fixed assets are recorded in their books in accordance with the tax laws. However, Turkish Commercial Law requires firms to carry out depreciation calculations in compliance with the provisions 16 and 38 of the TAS when reporting their tangible and intangible fixed assets in their official financial statements.

This study explores the variations observed in practice between Turkish Accounting Standards 16 - Turkish Accounting Standards 38 and Tax Procedure Law in the depreciation transactions of firms' tangible and intangible fixed assets, which constitute a significant portion of their total assets. Additionally, depreciation transactions made at the Central Bank of the Republic of Turkey have been analyzed and variations caused by both the current tax legislation and the Turkish Accounting Standards provisions have been identified.

It is observed that there are discrepancies between Turkish Accounting Standards provisions and current tax legislation in the depreciation rates, identification of values subject to depreciation, depreciation methods used and depreciation allocations related to tangible and intangible fixed assets. The study concludes that, it would be beneficial for both financial statement users and accounting professionals, if necessary legislative amendments were made in order to reconcile the differences between the provisions of the Tax Procedure Law and Turkish Accounting Standards, regarding depreciation transactions of tangible and intangible fixed assets.

Key words: Fixed Assets, Tangible Fixed Assets, Intangible Fixed Assets, Turkish Accounting Standards, TAS 16, TAS 38, Tax Procedure Law.

GİRİŞ

Muhasebe süreçleri, işletmelerin finansal yapıları hakkında bilgi sağlayan evrensel bir ifade biçimidir. Finansal raporlama konusu ise muhasebe biliminin en önemli fonksiyonlarından birini oluşturmaktadır. İşletmelerce hazırlanan finansal tablolarının uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olması, içerdği finansal bilgilerin anlaşılabilir ve güvenilir olması ihtiyacı, küresel anlamda ortak bazı standartların ortaya çıkmasını da beraberinde getirmiştir. Raporlamada ortak bir dilin oluşması ise, küresel düzeyde kullanılacak ortak standartların kullanımıyla mümkün olmaktadır. Ülkemizde muhasebe uygulamaları göz önüne alındığında vergi mevzuatı önemli bir yer tutmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte, kanun kapsamındaki işletmeler finansal raporlarını Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'ni temel alan Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlamaktadır.

Bu çalışmada, duran varlıklar sınıflamasında yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda amortisman uygulamalarının Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olan TMS 16 ve TMS 38 kapsamında incelenmesi amaçlanmıştır. Konu, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) özelinde de analiz edilerek hem güncel vergi mevzuatının hem de TMS hükümlerinin ortaya çıkarmış olduğu uygulama farklılıklarına değinilmiş, mevcut durum ile ilgili öneriler sunulmuştur.

Çalışmanın ilk bölümünde, duran varlıklar ve amortisman konuları hakkında teorik bilgilere değinilmiştir.

İkinci bölümde, maddi duran varlıklarda amortisman konusunda TMS 16 ve VUK'ta yer alan düzenlemelere yer verilmiş olup, standart ve VUK hükümlerinin benzerlik ve farklılıkları örneklerle ve karşılaştırmalı olarak açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, maddi olmayan duran varlıklara uygulanan amortisman işlemleri TMS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ve yürürlükte olan VUK düzenlemeleri ışığında analiz edilmiştir. Bu bağlamda maddi olmayan duran varlıkların amortisman uygulamaları konusunda TMS ve VUK hükümleri arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ortaya konmuştur.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, TCMB muhasebe süreçleri ve bilançosu çerçevesinde Bankanın aktifinde kayıtlı maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman konusuna değinilmiş olup, mevcut uygulamalara yönelik örneklere yer verilmiştir.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise, maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ait TMS ve VUK'ta yer alan düzenlemeler ile TCMB'de amortisman uygulamaları konusunda ortaya çıkan farklılıkların nasıl en aza indirileceği hususunda önerilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DURAN VARLIKLAR VE AMORTİSMAN

1.1. Duran Varlıklar

Duran varlıklar, bir yıldan veya normal faaliyet döneminden daha uzun süre işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve bir yılda veya normal faaliyet dönemi içerisinde paraya çevrilmesi ya da tüketilmesi öngörülmemeyen varlıklar olarak ifade edilmektedir (Sevilengül, 2007, s.131). Duran varlıklar, aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

- Maddi Duran Varlıklar
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- Özel Tükenmeye Tabi Duran Varlıklar
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- Sermaye Amaçlı Duran Varlıklar

1.1.1. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, (yatırım amaçlı gayrimenkul olmadığı sürece) başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar için kullanılmak üzere elde tutulan fiziki varlıklardır (Akbulut, 2013, s.77). Buna göre, bir varlığı maddi duran varlık olarak nitelendirebilmek için;

- Maddi bir yapıya sahip olması,
- Muhasebe kişiliğine ait bulunması,

- İşletmenin mal ve hizmet üretim çalışmalarında veya yönetim işlerinde kullanılmak ya da kiralanmak üzere edinilmiş olması,
- Normal koşullarda satılmasının düşünülmemesi,
- Özel durumları dışında, bir yıl olarak belirlenen işletme etkinlik döneminden daha uzun bir ömre sahip olması gerekir (Sevilengül, 2007, s.421).

Maddi duran varlıklar işletme faaliyetleri göz önünde bulundurulduğunda aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

Arazi ve Arsalar; sırasıyla parsellenerek arsalar haline getirilmeye elverişli olan yeryüzü parçaları ile şehir, kasaba, köy sınırları içinde olup, binalar, bürolar, fabrikalar vb. inşaata ayrılmış yeryüzü parçalarıdır (Şahin, 2009, s.5).

Yer altı ve Yer üstü Düzenleri; bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için, yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, köprü, tünel, bölme, sarnıç, iskele vb. yapılardır (Türedi, 2004, s.268).

Binalar; bir işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi belirli amaçlarla tahsis edilmiş yapılardır. İşletmeye ait fabrika binası, idare binası, mağazalar vb. yapılar örnek gösterilebilir.

Tesis, Makine ve Cihazlar; Sevilengül (2007)'e göre sırasıyla:

“Tesisler, bir makinenin doğurduğu enerjiyi ileten, dağıtan veya bir makinenin gördüğü işi uzağa taşıyan, makineler arasındaki düzeni sağlayan (su, buhar, elektrik, telefon, ısıtma, nemlendirme ve yangın tesisleri gibi) varlıklardır. Makineler, kendi kendine, düzgün ve bir örnekte olmak üzere, maddelere biçim veren veya biçimini değiştiren, yeraltından çıkaran, enerjiyi harekete dönüştüren veya enerji alıcısının hareketlerini iş gören parçaya ileten (torna, matkap, dikiş makinesi, baskı makinesi, kazıcı ve yükleyiciler gibi) aygıtlardır. Cihazlar, birkaç aletin uygun bir biçimde eklenmesinden meydana gelen ve belli bazı işlemlerin yapılmasına yarayan (röntgen cihazı, gaz ölçme cihazı gibi) takımlardır.”

Taşıtlar; işletme faaliyetlerinde kullanılan her türlü taşıma, yükleme ve boşaltma araçlarını kapsar.

Demirbaşlar; bir işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesinde kullanılan her nevi masa, koltuk, dolap, mobilya, büro makinaları vb. varlıklardır.

1.1.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Otlu ve ukacı (2007, s.115)'ya göre maddi olmayan duran varlıklar, “maddi anlamları olmayan fakat teŖhis edilebilen ve Ŗirket tarafından yasal haklarla ve korumayla kontrol edilebilen, finansal olmayan duran varlıklar” Ŗeklinde tanımlanmaktadır. Bir baŖka ifadeyle, maddi olmayan duran varlıklar, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve iŖletmenin belli bir Ŗekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleŖtirilen giderler ile belli koŖullar altında hukuken himaye gören haklar ve Ŗerefiye gibi kalemlerden oluŖur (Akdoğan ve Tenker, 2007, s.129).

Maddi olmayan duran varlıklar, kullanılmaları sonucunda iŖletmenin gelirinde artıŖ yaratan eŖitli “hak”lar ile iŖletmeye ticari bir fayda sağlayan “ayrıcalıklar”dan oluŖur. Söz konusu hak ve ayrıcalıklar ya iŖletme tarafından bir bedel karŖılıđında elde edilir, ya da iŖletmenin alıŖmaları sonucu ortaya çıkarılır.

1.1.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili olan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için gerekleŖtirilen, üretim alıŖmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan giderler özel tükenmeye tabi varlıklar olarak tanımlanmaktadır.

İŖletmelerin maden kaynaklarının araŖtırılması ve değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan harcamaları özel tükenmeye tabi varlıktır.

1.1.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Oruç (2007, s.1130)'a göre; yatırım amaçlı gayrimenkuller, mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iŖ akıŖı çerçevesinde satılmaktan ziyade, kira geliri veya değer artıŖ kazancı (sermaye kazancı) ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama szleŖmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan mülk olarak ifade edilmektedir.

İşletmeler, yatırım amaçlı gayrimenkulleri kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek amacıyla aktiflerinde tutarlar. Dolayısıyla yatırım amaçlı bir gayrimenkul işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akımlarına sebep olur (Akpınar, 2012, s.37).

1.1.5. Satış Amaçlı Gayrimenkuller

İşletmede bir yıl içinde satışına neredeyse kesin gözüyle bakılan duran varlıklar veya varlık gruplarının bilançoda ayrı bir kalem olarak gösterilmeleri ekonomik karar vericilerin bilgi ihtiyaçlarının daha iyi karşılanması açısından önemlidir.

Akpınar (2012, s.40) satış amaçlı gayrimenkulleri, “işletmelerin uygun bir yönetim kademesi tarafından, satışına ilişkin bir planı yapılmış ve alıcılarının tespiti ile planının tamamlanmasına yönelik aktif bir programı başlatılmış olan varlıklar (ya da varlık grubu)” olarak tanımlamaktadır.

1.2. Amortisman Kavramı

1.2.1. Amortisman Kavramı ve Kapsamı

Amortisman, Fransızca’da “amortir” sözcüğünden türetilmiştir. Güvemli (1987, s.3) amortisman kelimesinin Fransızca “amortissement” kelimesinden geldiğini ve bir rantın, bir borcun, bir makinanın satın alma fiyatının bölümlere ayrılarak bitirilmesi, sona erdirilmesi şeklinde ifade etmektedir.

Özkan (1992)’da amortisman, “teşebbüslerin sahibi oldukları ekonomik değerlerde, fiziksel ve ekonomik nedenler sonucu oluşan değer azalmalarının, eksilmelerin, yıpranmaların vb. sermayede oluşturacağı olumsuz etkilerin giderilmesi amacı ile hesaben giderleştirilerek finanse edilmesi” olarak tanımlanmaktadır.

Amortisman tutarı, işletmelerin birim ve toplam maliyetleri içerisinde önemli bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, duran varlık yatırımı önemli boyutlarda olan işletmelerde önemli bir yere sahiptir.

VUK'ta amortisman tanımı yapılmamakla birlikte, amortisman tabi tutulması gereken iktisadi kıymetlerin nitelikleri VUK'un 313'üncü maddesinde belirtilmiştir. Bir iktisadi kıymetin amortisman tabi nitelikte olabilmesi için,

- İşletmede bir yıldan fazla kullanılması,
- Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekir.

Yukarıda sayılan niteliklere sahip kıymetlerin neler olduğuna VUK'un çeşitli maddelerinde yer verilmiştir. Buna göre söz konusu iktisadi kıymetler şunlardır.

- Gayrimenkuller (VUK, md.269),
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı (VUK, md.269),
- Tesisat ve makinalar (VUK, md.269),
- Gemiler ve diğer taşıtlar (VUK, md.269),
- Gayrimaddi haklar (VUK, md.269),
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaşlar (VUK, md.273, 313),
- Sinema filmleri (VUK, md.313),
- Hayvanlar (VUK, md.277),
- İşletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri (VUK, md.314),
- Özel maliyet bedelleri (VUK, md.272, 327),
- Peştamallıklar (VUK, md.282, 326),
- İlk tesis ve taazzuv giderleri (VUK, md.282, 326),
- Madenler (VUK, md.316),

Sermaye Piyasası Kanunu (SPK)'nda ise; amortismanına tabi varlıklar ismen ifade edilmemekle birlikte, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkların amortismanına tabi olduğu belirtilmiştir. SPK'da bir duran varlığın, amortismanına tabi olabilmesi için, işletmelerde bir yıldan fazla kullanılması ve sınırlı bir ömre sahip olması gerekmektedir. Bunun dışında amortismanına tabi olmayla ilgili herhangi bir şart bulunmamaktadır.

TMS 16'da amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması olarak tanımlanmaktadır. Yararlı ömür ise söz konusu standartta "bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya ilgili varlıkların elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimi" olarak ifade edilmektedir.

1.2.2. Amortisman Ayırma Koşulları ve Hesaplama Yöntemleri

Duran varlıklara amortisman ayrılması koşulları bakımından VUK ve TMS birtakım benzerlikler ve farklılıklar ihtiva etmektedir. Buna göre, VUK'un amortisman ayrılabilmesi için öngörmüş olduğu şartlar genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Bir iktisadi kıymetin amortisman ayırma işlemine konu edilebilmesi için, öncelikle iktisadi kıymetin işletmede bir yıldan fazla kullanılabilir nitelikte olması,
- İktisadi kıymetin hem fiilen işletmenin tasarrufunda bulunması, hem de envantere kaydedilmiş olması,
- Amortismanına konu iktisadi kıymetlerin yok olmayı ifade edecek şekilde yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması,
- Amortismanına konu iktisadi kıymetlerin belli bir tutarın üzerinde olması gerekmektedir¹.

¹ VUK'un 313'üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ve 442 sıra no'lu VUK Genel Tebliğinde yapılan belirlemelere göre, 01.01.2015 tarihinden itibaren bedeli 880 TL'yi aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve 880 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların bedelleri amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir.

Amortisman, kaydedildiği dönemde işletmeden dışarıya değer çıkışı gerektirmeyen bir giderdir. Bir fon hesabında toplanan bu giderler ancak yeni bir duran varlık satın alınması halinde kullanılacaktır (Cox, 2009, s.227).

TMS 16 ve TMS 38’de ise maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin amortisman işlemleri belirtilmiştir. Buna göre, TMS 16’da bir maddi duran varlığa amortisman ayrılabilmesi için söz konusu varlığın aktife kayıtlı ve kullanıma hazır olması, işletmede bir yıldan veya bir faaliyet döneminden fazla kullanılması, yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz kalması gerekmektedir.

TMS 38’e göre ise maddi olmayan bir duran varlığa yararlı ömrü müddetince veya bir sözleşmenin varlığı durumunda söz konusu sözleşme süresince amortisman işlemi uygulanır.

Amortisman tutarının nasıl hesaplanması gerektiği, hangi yıl için ne tutarda amortisman ayrılacağı konusunda VUK ve TMS’de farklı yöntemler ve düzenlemeler bulunmaktadır.

VUK’ta, esas itibarıyla her bir varlık için amortisman konusunda işletmeler farklı amortisman yöntemi uygulama hususunda serbest bırakılmakla birlikte; amortisman yöntemleri normal, azalan bakiyeler yöntemi, madenlerde amortisman, kıst amortisman ve fevkalade amortisman yöntemi olmak üzere beş başlık altında incelenmektedir.

Bununla birlikte, TMS’ye göre amortisman hesaplama yöntemleri, normal (doğrusal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, üretim miktarı yöntemi şeklinde sıralanmıştır.

Bahsi geçen amortisman yöntemleriyle ilgili detaylı bilgiler sonraki bölümlerde verilecektir.

1.2.3. Amortisman Kayıt Yöntemleri

Duran varlıklarda amortisman hesaplandıktan sonra iki yöntemle kaydedilebilir. Bu yöntemler direkt kayıt yöntemi ve endirekt kayıt yöntemleridir.

1.2.3.1. Direkt Kayıt Yöntemi

Hesaplanan amortismanın doğrudan doğruya ilgili duran varlık hesabına alacak yazılması yolu ile duran varlığın değerini o güne indiren yöntemle direkt kayıt yöntemi denir (Sevilengül, 2007, s.434). Direkt kayıt yönteminde, bir duran varlığın hesaplanan amortisman tutarı direkt olarak duran varlığın maliyetinden düşülür. Bu kayıt tekniği kullanılarak ayrılan amortismanlar her yıl duran varlığın maliyetinden düşüldüğünden, bilançoda duran varlıklar net değerleri ile gösterilirler. Bu yöntemin iki sakıncası vardır (Küçüksavaş, 2005, s.413);

- Duran varlıkların elde edilme maliyetlerini bilançoda görmek mümkün olmaz,
- Duran varlıkların ne kadarlık kısmının amorti edildiği bilinemez.

1.2.3.2. Endirekt Kayıt Yöntemi

Bu yöntemde ise, duran varlık için hesaplanan amortisman tutarları ayrı bir hesapta izlenir. Böylece söz konusu duran varlığın hem biriken amortisman tutarları hem de maliyet bedeli sürekli olarak izlenme olanağı sağlanmış olur. Endirekt kayıt yöntemi uygulanarak hesaplanan amortisman tutarları, duran varlığın maliyetinden düşülmeyerek, pasifte ayrı bir amortisman hesabında izlenir. Bu durumda bir duran varlığın net değeri, söz konusu duran varlığın maliyetinden o duran varlığın pasifte izlenen birikmiş amortisman tutarının düşülmesiyle elde edilebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

TMS 16 VE VERGİ USUL KANUNUNDA MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN

Duran varlıklarda amortisman konusunun temeli esasen vergi mevzuatına dayanmış olsa da, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'nin baz alınmasıyla oluşturulan TMS'nin devreye girmesi, uygulamaya yönelik çeşitli farklılıkları beraberinde getirmiştir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve söz konusu varlıkların finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarlarının ortaya konması hususunda TMS'nin 16 numaralı standardında gerekli açıklamalara yer verilmiştir. Amortisman tabi maddi duran varlıkların söz konusu standartta yer alan düzenlemeler ışığında ele alınarak işletmelerin maddi duran varlık yatırımlarını ve bu yatırımlarda ortaya çıkacak değişimlerin finansal tablo kullanıcıları tarafından sağlıklı bir şekilde izlenmesi amaçlanmaktadır.

2.1. TMS 16- Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Amortisman

İşletmelerin sahip olduğu fiziki varlıklar, üretimi sağlamak ve işletme faaliyetlerinde yürütmek için kullanılmaktadır. Söz konusu bu fiziki varlıklar işletmelerin maddi duran varlıklarını oluşturmaktadır. TMS 16'ya göre maddi duran varlıklar; mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanılması düşünülen, fiziki kalemlerdir (TMS 16, prf.6). Standart hangi unsurların maddi duran varlık kalemini oluşturduğu bilgisine yer vermemiştir. Maddi duran varlıkların sınıflandırmasının işletmelerin kendine özgü koşulları ile belirlenmesini amaçlanmıştır. Ancak standardın 37'nci paragrafında, "Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur." şeklinde bir sınıflandırma tanımı

yaptıktan sonra, maddi duran varlık sınıflarına örnek olarak aşağıdaki kalemler verilmiştir.

- a) Arazi,
- b) Arazi ve binalar,
- c) Makineler,
- d) Gemiler,
- e) Uçaklar,
- f) Motorlu taşıtlar,
- g) Mobilya ve demirbaşlar,
- h) Ofis gereçleri.

TMS 16'da maddi duran varlıklarda amortisman konusu 43-62'nci paragrafları arasında düzenlenmekle birlikte konu ile ilgili tanımlara standardın 6'ncı paragrafında değinilmiştir. Buna göre;

Amortisman kavramı; bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması şeklinde ifade edilmektedir. Amortismanına tabi tutar ise, bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunan tutardır. Söz konusu paragrafta kalıntı değer kavramı, bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutar olarak ifade edilmektedir.

Standardın tanımlar kısmında, bir işletmenin aktifinde kayıtlı olan maddi duran varlığın amortisman hesaplamalarında dikkate alınan bir diğer husus ise yararlı ömür kavramıdır. Bu bağlamda yararlı ömür; bir varlığın işletmece kullanılabilmesi öngörülen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimi olarak tanımlanmaktadır (TMS 16, prf.6).

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenmekle birlikte, uygulamada bir varlığın kalıntı değeri genellikle

değersiz sayılmakta ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsiz kabul edilmektedir (TMS 16, prf.53).

TMS 16'nın 54'üncü paragrafında, "bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifıra eşit olur." ifadesi yer almaktadır. Kalıntı değer hesaplanırken paranın zaman itibariyle değerinin de dikkate alınması ve düzenli olarak gözden geçirilmesi gerekir (Örten ve diğerleri, 2008, s.209; Unutmaz, 2012, s.45).

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulabilmektedir (TMS 16, prf.43). Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Benzer olarak, bir işletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili bir maddi duran varlık edinmişse, söz konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan ya da olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir tutarların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilmektedir (TMS 16, prf.44). Örneğin bir fabrika bina, tesis, araç ve gereçleri ile bir bütün olarak satın alınmış ise her bir kısım ayrı ayrı kayda alınır ve farklı sürelerde amortismanına tabi tutulur (Kaval, 2005, s.327). Ayrıca, bir işletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir (TMS 16, prf.47).

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasına ait yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilmektedir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir (TMS 16, prf.45). Alfredson ve diğerlerine (2007, s.288) göre; "maddi duran varlık olarak düşünüldüğünde, bir uçağın analizi sonucunda; uçağın farklı parçalarının; örneğin motorunun, kasasının, koltuğunun vb. parçalarının farklı

kullanım ömürlerine sahip oldukları ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla uçağın parçaları için beş yılda bir yenileme yapılması yeterli iken, motorun yenilenmesi için iki yıldan daha fazla bir süreyi aşmaması gerekir”. Buna göre, duran varlıklarda aynı kullanım ömrüne sahip farklı parçalar ile farklı kullanım ömrüne sahip parçalar kendi aralarında sınıflandırılarak amortisman işlemi gerçekleştirilebilir. İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortisman tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortisman tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir (TMS 16, prf.46).

Standardın 48’inci paragrafına göre, her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Dönemin amortisman gideri, genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dâhil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dâhil edilir (TMS 16, prf.49).

TMS 16’nın 50’nci paragrafında, “bir maddi duran varlığın amortisman tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.” ifadesine yer verilmiştir.

Standardın 51’inci paragrafına göre, bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) “TMS 8 - Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar” Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Standardın 55’inci paragrafında varlıklarda amortisman uygulaması ile ilgili;

“Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihi veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.” (TMS 16, prf.55).

ifadesine yer verilmiştir.

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar (TMS 16, prf.56). Sipahi (2009)'ye göre bir varlığın yararlı ömrü belirlenirken aşağıdaki kriterler dikkate alınır:

- Varlığın beklenen kullanımı: Kullanım, varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.

- Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma: Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.

- Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirmeler.

- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Bir varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre saptanmaktadır. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılması gerekebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini,

işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir (TMS 16, prf.57).

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnai durumlar dışında, arsaların sınırsız yararlı ömrü olduğu kabul edilir. Bu nedenle amortisman uygulamasına tabi tutulmazlar. Binaların ise sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi tutulurlar (TMS 16, prf.58).

Standarda göre normal (doğrusal) amortisman yönteminde, varlığın kalıntı (hurda) değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Buna göre, yıllık amortisman tutarı; maddi duran varlığın değerinden işletme tarafından belirlenen kalıntı (hurda) değeri çıkartılarak yararlı ömre bölünmesiyle bulunur.

Bununla birlikte, standardın 59'uncu paragrafına göre, arsanın maliyetinin, alanın sökölme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortisman tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtabilecek şekilde amortisman ayrılır.

2.1.1. TMS 16'ya Göre Amortisman Hesaplama Yöntemleri

TMS 16'ya göre, kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır. Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması halinde, değişmiş olan modeli yansıtabilecek şekilde yöntem değiştirilir. Böyle bir değişiklik ise, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TMS 16, prf.61).

Bir varlığın amortismanına tabi tutarını yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler normal (doğrusal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi olmak üzere üç başlıkta incelenebilir.

Amortisman yönteminin seçimi ve amortismanına tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır. Buna bağlı olarak, seçilen yöntemlerin ve tahmin edilen yararlı ömürlerin kamuya açıklanması ise finansal tablo kullanıcılarınca işletme yönetimi tarafından belirlenmiş politikaların gözden geçirilmesine ve diğer işletmelerle kıyaslamalar yapılabilmesine olanak tanıyan bilgiler sağlar (TMS 16, prf.75).

2.1.1.1. Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi

Standarda göre normal (doğrusal) amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Buna göre, yıllık amortisman tutarı; maddi duran varlığın değerinden işletme tarafından belirlenen hurda değeri çıkartılarak yararlı ömre bölünmesiyle bulunur.

Sevilengül (2007)'de normal amortisman yöntemi aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:

Amortisman Tutarı = (Maliyet Değeri – Hurda Değeri) / Tahmini Yararlı Ömür

Örnek:

A işletmesi 1 Temmuz 2009 tarihinde 150.000 TL bedelle bir makine satın almıştır. Söz konusu makinenin yararlı ömrü 10 yıl olarak tahmin edilmiştir. Makinenin hurda değeri 30.000 TL'dir. Buna göre makinenin normal amortisman yöntemi uygulanarak hesaplanan amortisman tutarını aşağıdaki gibidir:

Amortisman oranı = %10

Makinenin fiyatı = 150.000 TL

Makinenin hurda değeri = 30.000 TL

Amortisman tutarı = $(150.000 - 30.000) / 10$

Amortisman tutarı = 12.000 TL olarak hesaplanır.

Söz konusu makinenin yıllara göre hesaplanan amortisman tutarları Tablo 2.1.'de gösterilmiştir.

TABLO 2.1. NORMAL (DOĞRUSAL) AMORTİSMAN YÖNTEMİ KULLANILARAK YILLARA GÖRE HESAPLANAN AMORTİSMAN TUTARLARI

Yıllar	Kayıtlı Değer (TL)	Amortisman Süresi (Yıl)	Oran	Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2009	120.000	10	10%	6.000	6.000
2010	120.000	10	10%	12.000	18.000
2011	120.000	10	10%	12.000	30.000
2012	120.000	10	10%	12.000	42.000
2013	120.000	10	10%	12.000	54.000
2014	120.000	10	10%	12.000	66.000
2015	120.000	10	10%	12.000	78.000
2016	120.000	10	10%	12.000	90.000
2017	120.000	10	10%	12.000	102.000
2018	120.000	10	10%	12.000	114.000
2019	120.000	10	10%	6.000	120.000

Örnekte, A işletmesinin aktifine alınan makine için 2009 yılında uygulanacak olan amortisman hesaplamasında aktife alınan tarih göz önünde bulundurularak Temmuz – Aralık dönemi için 6 aylık kıst dönem dikkat alınacaktır. Buna göre, 2009 yılında ayrılacak amortisman tutarı

Yıllık amortisman tutarı = $(150.000 - 30.000) / 10 = 12.000$ TL

Aylık amortisman tutarı = $12.000 / 12 = 1.000$ TL

Temmuz – Aralık aylarında 6 ay için hesaplanan amortisman tutarı = $1.000 \times 6 = 6.000$ TL olacaktır.

TMS 16'da esasen maddi duran varlıklar için doğrudan kıst amortisman uygulamasından bahsedilmemekle birlikte, bir maddi duran varlığın aktife kaydedilip kullanılmaya başlandığı yılda hesaplanacak

amortisman tutarı söz konusu maddi duran varlığın o yıl kullanılacak süresi göz önünde bulundurularak belirlenir. Bu durumda, TMS 16'ya göre normal amortisman yöntemiyle amortisman ayrılıyorsa, uygulamada ilk yıl kıst amortisman yöntemi göz önünde bulundurularak hesaplama yapılacaktır.

Örneğimizde, amortisman uygulamasında 2019 yılına sarkan tutar kıst amortisman uygulaması nedeniyle 2009 yılında ayrılamayan ilk 6 aylık tutarın hesaplanmasıyla bulunacaktır;

2019 yılı hesaplanan amortisman tutarı = 6.000 TL olarak hesaplanacak ve 2019 yılı ile birlikte söz konusu makinenin toplam tutarı kadar birikmiş amortisman tutarına ulaşılmış olacaktır.

Burada VUK'a göre 10 yılda amortisman uygulaması son bulurken, TMS 16'ya göre kıst amortisman uygulaması nedeniyle uygulama 11'nci yıla sarkmıştır.

2.1.1.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

TMS 16'ya göre, azalan bakiyeler yönteminde bir maddi duran varlığın amortisman gideri bu varlığın yararlı ömrü boyunca azalır ve azalan tutarlarla hesaplanır.

Alar (2012, s.136)'a göre, TMS 16'ya göre kalıntı değer dikkate alınması durumunda azalan bakiyeler yönteminde, amortisman tabi değer, maliyet değerinden kalıntı değer indirilir ve normal amortisman oranının iki katı ile çarpılmak suretiyle hesaplanır. Kıst amortisman uygulamasında ise kalan aylar yararlı ömrün bittiği yılı takip eden yılda gider olarak dikkate alınır.

Bu yöneme göre bir maddi duran varlığın amortisman tutarı aşağıdaki formülle hesaplanır:

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Değeri – Kalıntı Değeri) x (Normal amortisman oranı x 2)

Azalan bakiyeler yöntemi, ekonomik gelişme için mevcut iktisadi kıymetlerin yenilenmesini teşvik etmek, verimliliğin ve işletmelerin likidite

durumlarının iyileştirilmesini sağlamak amacıyla vergi sistemimizde 1963 yılında 205 sayılı Kanun'la uygulanmaya başlanmıştır (Kırca, 2007, s.7).

Örnek:

Bir maden suları üretim işletmesi, 2011 yılında maden suyu üretiminde kullanmak amacıyla bir adet şişeleme makinesini 150.000 TL'ye 12 Nisan 2011 tarihinde satın almış ve 20 Mayıs 2011 tarihinde kullanmaya başlamıştır. Makinenin üretim tesisine taşınması için 24.000 TL ve montajı için 26.000 TL gider yapılmıştır. İşletme söz konusu makinenin yararlı ömrünü 8 yıl olarak belirlemiştir. Maden suyu şişeleme makinesinin işletme için kalıntı (hurda) değeri 40.000 TL olarak belirlenmiştir. İşletme azalan bakiyeler amortisman yöntemini seçmiştir. Buna göre yıllar itibarıyla hesaplanan amortisman tutarları aşağıdaki gibidir.

2011 yılında işletme şişeleme makinesini Mayıs ayı itibarıyla kullanmaya başladığı için Mayıs-Aralık ayları için toplam 8 aylık amortisman hesaplayacaktır.

TABLO 2.2. AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİ KULLANILARAK YILLARA GÖRE HESAPLANAN AMORTİSMAN TUTARLARI

Yıllar	Kayıtlı Değer (TL)	Amortisman Süresi (Yıl)	Oran	Amortisman Tutarı (TL)	Amortisman Tabi Değer (TL)	Kalan Değer (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2011	160.000	8	25%	26.666,67	120.000,00	133.333,33	26.666,67
2012	160.000	8	25%	30.000,00	90.000,00	103.333,33	56.666,67
2013	160.000	8	25%	22.500,00	67.500,00	80.833,33	79.166,67
2014	160.000	8	25%	16.875,00	50.625,00	63.958,33	96.041,67
2015	160.000	8	25%	12.656,25	37.968,75	51.302,08	108.697,92
2016	160.000	8	25%	9.492,19	28.476,56	41.809,90	118.190,10
2017	160.000	8	25%	7.119,14	21.357,42	34.690,76	125.309,24
2018	160.000	8	25%	21.357,42	-	13.333,34	146.666,66
2019	160.000	-	-	13.333,33	-	-	160.000,00

Bir yıllık amortisman tutarı = $(150.000 + 24.000 + 26.000 - 40.000) \times (\%12,5 \times 2) = 40.000$ TL

2011 yılı amortisman tutarı ise 8 aylık olarak hesaplanacağından ilgili yıl hesaplanan amortisman tutarı, $40.000 \times (8/12) = 26.666,67$ TL olacaktır.

Burada ilk 4 aylık tutar olan 13.333,33 TL 2019 yılına ait amortisman tutarına eklenecektir.

Bu durumda, 2012 yılında makinenin amortisman tutarı, kalan değer (160.000 – 40.000) 120.000 TL üzerinden hesaplanacak ve ikinci yıl söz konusu makinenin amortisman tutarı 30.000 TL olarak hesaplanacaktır.

Böylece, diğer yıllarda da maden suyu şişeleme makinesinin azalan kayıtlı tutarı üzerinden Tablo 2.2'de de gösterildiği gibi %25 oranında amortisman hesaplanmaya devam edilecek ve 9'uncu ve son yıl olan 2019 yılında ise ilk yıldan kalan 13.333,33 TL olarak amortisman ayrılarak aktife alındığı yıl bedeli olan 160.000 TL kadar toplamda amortisman ayrılmış olacaktır.

TMS 16'da azalan bakiyeler yöntemiyle bir maddi duran varlığa amortisman hesaplanırken, amortisman ayrılmaya başlanılan ilgili varlığın kullanılmaya başladığı ilk ay dikkate alınarak, o yıl kullanılan aylar kadar amortisman ayrılacaktır.

2.1.1.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim miktarı yönteminde amortisman gideri, maddi duran varlığın yararlı ömrü boyunca beklenen kullanımı ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanmaktadır. Aktife alınan maddi duran varlığın yıllar itibarıyla gerçekleştirdiği üretim miktarı ya da kullanımı dikkate alınarak amortisman hesaplanır.

Üretim miktarı yöntemi aşağıdaki formülle gösterilir;

Amortisman Oranı = (Maliyet Değeri - Kalıntı Değer) / Varlığın Tahmini Yararlı Ömrü Boyunca Üreteceği Tahmini Üretim Miktarı

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

Ülkemizde sadece, özel tükenmeye tabi varlıklarda kullanılan üretim miktarı yöntemi, üretimi veya işletmeye faydası yıllara göre farklılık gösteren

maddi varlıkların amortisman tutarlarının doğru ve güvenilir şekilde ayrılmasını amaçlamaktadır (Şahin, 2010, s.66).

Üretim yöntemi modeli, genellikle petrol üretimi ve gaz tesisleri gibi doğal maden endüstrilerinde kullanılmaktadır.

Örnek:

B işletmesi üretimde kullanmak amacıyla 7 Mart 2012 tarihinde 280.000 TL'ye bir makine almıştır. Bu makinenin işletme tarafından tahmin edilen yararlı ömrü 5 yıl ve ilk yıl 10.000 birim sonraki yıllarda ise 7.500 birim olmak üzere toplam 40.000 birim mamul üreteceği düşünülmektedir. Makinenin hurda değeri 40.000 TL olarak belirlenmiş ve işletme üretim miktarı yöntemiyle amortisman hesaplamaktadır. Buna göre yıllar itibarıyla üretim yöntemi kullanılarak hesaplanacak amortisman tutarlarını Tablo 2.3'de görmek mümkündür:

TABLO 2.3. ÜRETİM MİKTARI YÖNTEMİ KULLANILARAK YILLARA GÖRE HESAPLANAN AMORTİSMAN TUTARLARI

Yıllar	Yıllık Üretim Miktarı (Birim)	Amortisman Oranı (TL/Birim)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2012	10.000	6	60.000	50.000	50.000
2013	7.500	6	45.000	45.000	95.000
2014	7.500	6	45.000	45.000	140.000
2015	7.500	6	45.000	45.000	185.000
2016	7.500	6	45.000	45.000	230.000
2017	-	-	-	10.000	240.000

$$(280.000 - 40.000) / 40.000 = 6 \text{ TL/birim}$$

$$2012 \text{ yılında hesaplanan amortisman tutarı} = 10.000 \times 6 = 60.000 \text{ TL}$$

$$\text{Aylık amortisman tutarı} = 60.000 / 12 = 5.000 \text{ TL}$$

Ancak, 2012 yılında makinenin 10 aylık kullanımı süresince hesaplanan amortisman tutarı ise;

5.000 x 10 = 50.000 TL olacaktır.

2013-2016 yılları itibarıyla her yıl için hesaplanan amortisman tutarları 45.000 TL'dir. 2017 yılında ise 10.000 TL amortisman hesaplanacak olup, Tablo 2.3'te görüldüğü üzere söz konusu yıl toplam birikmiş amortisman tutarı makinenin net değerine eşitlenecektir.

2.2. VUK Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

Ülkemizde amortisman konusu vergi mevzuatı esas alınarak oluşturulmuştur (Tuğay, 2013, s.174). Amortisman kavramını muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesi ve maliyet esası kavramlarıyla ilişkilendirmek mümkündür. İşletmeler, satın aldıkları amortisman tabi iktisadi kıymet bedellerini, genel hükümler çerçevesinde tespit olunacak kullanım ömürleri süresinde, amortisman ayırmak suretiyle giderleştirirler. Dolayısıyla işletmelerde birden fazla yılda kullanılan iktisadi kıymetlerin elde etme maliyetlerinin, defaten değil, yıllara yayılarak giderleştirmesini veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmasını, dönemsellik kavramının gereği olarak da açıklamak mümkündür (Şahin, 2009, s.42).

VUK'ta amortisman konusuna 313'üncü maddede yer verilmiştir. Buna göre söz konusu maddede amortisman konusu, "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 birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerlerinin bu kanunun hükümlerine göre yok edilmesi" şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki kanun hükmü dikkate alındığında, bir varlığın amortisman konusu olabilmesi için aşağıdaki koşulları taşıması gerekir (Tuğay, 2013, s.174):

- İktisadi varlığın işletmenin aktifinde bulunması:

Topal (2010, s.8)'a göre, "bir varlığın aktife girmiş sayılması ve amortisman tabi tutulabilmesi için söz konusu varlığın kullanıma hazır halde bulunması gerekmektedir". Ancak Danıştay aktife girişte edinme ve kayda

alma fiillerini yeterli görmektedir (Özel, 2001, s.13). Bu açıklamalardan sonra, bir işletmenin herhangi bir duran varlık için amortisman uygulamasına başlayabilmesi için ilk şartın, varlığın işletmenin aktifine girmiş olması gerektiği sonucuna varılabilir (Güvemli, 1998, s.151). Başka bir deyişle, söz konusu duran varlığın işletmenin envanterinde kayıtlı olması gerekmektedir.

- İşletmede bir yıldan fazla kullanılması:

VUK'un 313'üncü maddesinde, amortisman uygulamasının koşullarından bir tanesi; amortisman tabi varlıkların işletmelerde bir yıldan uzun süre kullanılabilir nitelikte olmasıdır. Ancak, bu şart fiilen kullanma anlamına gelmez. Kanun'da yer alan bir yıldan fazla kullanılma ifadesi, varlığın kullanım ömrünün bir yıldan fazla olması anlamına gelmektedir (Topal, 2010, s.9).

- İktisadi varlığın aşınmaya, yıpranmaya veya başka nedenlerle kıymetten düşmeye maruz bulunması:

Amortisman uygulamasının koşullarından bir tanesi de; amortisman uygulamasına dâhil edilecek varlıkların yıpranma, aşınma ve değer düşüklüğüyle karşı karşıya bulunmaları gerekliliğidir. Zira işletmelerin aktiflerinde yer alan amortisman tabi iktisadi varlıkları, işletmelerin sahip oldukları diğer varlıklardan ayıran en temel farklılık; söz konusu varlıkların yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunmalarıdır (Gündüz ve Perçin, 1997, s.43).

- Duran varlık değerinin belli bir miktarın üzerinde olması:

Peştemallıklar ile işletmede kullanılan alet edevat, mefruşat ve demirbaşın değerinin her yıl belirlenen kanuni tutarları aşması gerekir. Belirlenen tutarın altında kalan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri belirlenen bu tutarın altında kalan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. 2015 yılı itibarıyla bu sınır Maliye Bakanlığınca 880 TL olarak belirlenmiş olup, önceki yıllarda amortisman tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilen belirlenen tutarlar Tablo 2.4'te gösterilmiştir.

TABLO 2.4. YILLAR İTİBARIYLA AMORTİSMANA TABİ TUTULMAYARAK DOĞRUDAN GİDER YAZILABİLECEK SABİT KIYMET HADLERİ

Genel Tebliği	Yürürlük (Yıl)	Sınır
442 Seri Nolu VUK GT	2015	880 TL
432 Seri Nolu VUK GT	2014	800 TL
422 Seri Nolu VUK GT	2013	800 TL
411 Seri Nolu VUK GT	2012	770 TL
402 Seri Nolu VUK GT	2011	700 TL
393 Seri Nolu VUK GT	2010	680 TL
388 Seri Nolu VUK GT	2009	670 TL
378 Seri Nolu VUK GT	2008	600 TL
364 Seri Nolu VUK GT	2007	560 TL

Kaynak: www.ismmmo.org.tr

Amortisman kavramı maliyet esası kavramıyla yakından ilişkilidir. Şahin (2009, s.43)'e göre; amortismana tabi iktisadi kıymetlerin maliyetlerinin tespitinde elde edilme maliyetlerinin esas alınması yanında kullanıma hazır hale getirilmesine kadar yapılan harcamalar da maliyete eklenmelidir. Burada maliyete ilave edilen unsurların da asıl kıymetin ekonomik süresi ve amortisman oranı çerçevesinde amortismana tabi tutulması söz konusudur.

VUK'un 314'üncü maddesinde, boş arazi ve arsalara amortisman ayrılmayacağı hükmü yer almaktadır. Bununla birlikte,

- Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri,
- İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve parklar amortismana tabi tutulabilmektedir.

Bir başka ifade ile arazi ve arsaların üzerinde bir tesis inşa edilmesi halinde, arazi ve arsa maliyeti bu tesisin maliyeti ile birlikte amortismana tabi tutulabilmektedir (Tuğay, 2013, s.175).

1 Ocak 2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5024 Sayılı Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebesi ile İlgili Kanun ile yapılan değişiklikler

ile işletmeler amortismana tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa etmektedirler. Bir başka ifadeyle, işletmelerinin aktifine kayıtlı amortismana tabi varlıklarının yararlı ömürleri Maliye Bakanlığı tebliğleriyle açıklanmaktadır. Maliye Bakanlığı gerekli durumlarda amortismana tabi iktisadi kıymetlerin ömürlerini dolayısıyla ayrılacak amortisman oranlarını teknolojik ve ekonomik koşulları dikkate alarak yeniden belirleme yetkisine sahiptir. Maliye Bakanlığı söz konusu değişiklikleri gerek gördüğü takdirde başvuru olmaksızın yapabilmektedir.

2.2.1. VUK'a Göre Amortisman Yöntemleri

VUK'ta yer alan amortisman yöntemleri ile istinaî durumlarda kullanılabilen yöntemler şunlardır:

- Normal Amortisman Yöntemi (VUK, md. 315),
- Azalan Bakiyeler Yöntemi (VUK, mükerrer md. 315),
- Kıst Amortisman (VUK, md. 320).

2.2.1.1. Normal Amortisman Yöntemi

Normal amortisman yöntemi, duran varlık maliyetine, duran varlığın hizmet süresine göre bulunan değişmez yüzdenin uygulanması esasına dayanır. Yöntem, uygulanmasının basit oluşu nedeniyle yaygın olarak kullanılmaktadır (Şahin, 2009, s.47). VUK'un 315'inci maddesinde normal amortisman yöntemi ifade edilmiştir. Buna göre, "Normal Amortisman: Madde 315 - Mükellefler amortismana tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin yararlı ömürleri dikkate alınır." şeklindedir. Bir başka ifadeyle, bu yöntemde duran varlığın maliyeti, duran varlığın yararlı ömrü esas alınarak her döneme eşit olarak dağıtılır. Duran varlığın maliyeti, kullanım ömrü dikkate alınarak her döneme eşit olarak dağıtıldığından, varlığın kullanım amacı göz ardı edilmektedir (Çelik, 2009, s.45).

Normal Amortisman yönteminin yer aldığı VUK'un 315'inci maddesiyle ilgili olarak 28 Nisan 2004 tarihli ve 333 Sıra No'lu VUK Genel

Tebliğinde yapılan düzenleme ile 01 Ocak 2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler için 5024 sayılı Kanun'dan önce yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edileceği belirtilmiş olup, bu kıymetlerin amortisman ayrılmasına esas bedelin 31 Aralık 2003 tarihi itibarıyla yapılacak enflasyon düzeltmesinden sonraki değer olacağı ifade edilmiştir. 31 Aralık 2003 tarihinden sonra ise amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde bu varlıkların maliyet bedeli olarak, düzeltilmiş değerlerinin esas alınacağı ve 31 Aralık 2003 tarihinden sonra iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin VUK'un 5024 sayılı Kanun'la değişen hükümlerine göre amortisman tabi tutulacağı açıklaması getirilmiştir (Topal, 2010, s.15).

Örnek:

A İşletmesi 6 Kasım 2010 tarihinde 50.000 TL değerinde bir demirbaş satın almıştır. Söz konusu demirbaşın ekonomik ömrü 5 yıldır. Normal amortisman yöntemine göre amortisman tutarları ve hesaplanan amortisman tutarlarının ilgili yıllara dağılımı aşağıdaki Tablo 2.5'te gösterilmiştir.

İlgili demirbaşta ait amortisman oranı; $1/5 = 0,20$ olacaktır. Bir başka ifadeyle 5 yıl boyunca A İşletmesi söz konusu demirbaşta her yıl %20 oranında amortisman ayıracaktır.

Amortisman tutarı: Demirbaşın maliyeti x Amortisman oranı olarak hesaplanır.

Buna göre A işletmesinin her yıl hesaplayacağı amortisman tutarı; $50.000 \times 0,20 = 10.000$ TL olacaktır.

A İşletmesi 2010 yılından başlamak üzere 5 yıl süreyle söz konusu demirbaş için 10.000 TL tutarında amortisman ayıracaktır. Tablo 2.5'te yıllara ait amortisman tutarları ve birikmiş amortisman tutarları gösterilmiştir:

TABLO 2.5. NORMAL AMORTİSMAN YÖNTEMİ KULLANILARAK YILLARA GÖRE HESAPLANAN AMORTİSMAN TUTARLARI

Yıllar	Maliyet Değeri (TL)	Amortisman Süresi (Yıl)	Oran	Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2010	50.000	5	20%	10.000	10.000
2011	50.000	5	20%	10.000	20.000
2012	50.000	5	20%	10.000	30.000
2013	50.000	5	20%	10.000	40.000
2014	50.000	5	20%	10.000	50.000

Tablo 2.5'te de görüldüğü gibi, söz konusu demirbaşa ait amortisman tutarı olan 10.000 TL, 2010-2014 yılları arası eşit olarak dağılacaktır. Bu yöntem, uygulaması en kolay amortisman hesaplama yöntemidir. Denetimi en kolay usul de budur. Bu nedenle, uygulamada daha çok tercih edilir. Ancak, enflasyonist ekonomilerde, işletmeye faydası, azalan bakiyeler usulüne göre daha azdır (Başagaç, 2006, s.82).

2.2.1.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

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

Bu usulün tatbikinde;

- Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının düşülmesi suretiyle tespit olunur.
- Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.
- Yararlı ömrün son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.
- Bu yöntemde uygulanacak amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

Azalan bakiyeler yöntemi, ilk yıllarda vergi avantajı sağlayarak yeni yatırımların yapılmasını ve mevcut yatırımların yenilenmesini teşvik etmektedir. Bu yöntemin işletmelerin verimliliği ve likiditesinin artırılması amacıyla VUK'ta yer verildiği yönünde görüşler bulunmaktadır (Gündüz ve Perçin, 1997, s.104). Azalan bakiyeler yöntemini kullanan işletmeler varlıkların son yıllarına oranla ilk yıllarda daha yüksek tutarlarda amortisman ayırabilme olanağına sahip olmaktadır. Bu bakımdan, azalan bakiyeler yönteminin bir teşvik uygulaması niteliğinde olduğu söylenebilir. Yeni bir duran varlık iktisap eden mükelleflerin, ilk yıllarda daha fazla amortisman ayrılması ile başlangıçta ödeyecekleri verginin bir kısmının daha sonra alınması ve bu suretle mükelleflere bir imkân sağlanması öngörülmüştür (Şahin, 2009, s. 48).

Örnek:

B İşletmesi 13 Ekim 2013 tarihinde 100.000 TL değerinde bir demirbaş satın almıştır. Söz konusu demirbaşın ekonomik ömrü 5 yıldır. Azalan bakiyeler amortisman yöntemine göre amortisman tutarları ve hesaplanan amortisman tutarlarının ilgili yıllara dağılımı aşağıdaki Tablo 2.6'da yer almaktadır.

Azalan bakiyeler yöntemine göre ayrılacak amortisman oranı normal amortisman yönteminin iki katı olacağı için söz konusu demirbaşta ait amortisman oranı;

$1/5 = 0,20 \times 2 = 0,40$ olacaktır. Buna göre, her yıl %40 oranında amortisman ayıracaktır.

Amortisman tutarı = (Demirbaşın Maliyeti x Normal Amortisman Oranı) x 2 formülü kullanılarak hesaplanır.

Buna göre B işletmesinin ilk yıl hesaplayacağı amortisman tutarı; $100.000 \times 0,40 = 40.000$ TL olacaktır.

B işletmesinin 2013 yılından başlamak üzere 5 yıl süreyle söz konusu demirbaş için hesaplayacağı amortisman tutarları ve yıllar itibarıyla birikmiş amortisman tutarları Tablo 2.6'da gösterilmiştir.

TABLO 2.6. AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİ KULLANILARAK YILLARA GÖRE HESAPLANAN AMORTİSMAN TUTARLARI

Yıllar	Net Değer (TL)	Amortisman Süresi (Yıl)	Oran	Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2013	100.000	5	40%	40.000	40.000
2014	60.000	5	40%	24.000	64.000
2015	36.000	5	40%	14.400	78.400
2016	21.600	5	40%	8.640	87.040
2017	12.960	5	-	12.960	100.000

Tablo 2.6'da görülebileceği gibi, söz konusu demirbaş ayrılan toplam amortisman tutarı, normal amortisman yönteminde olduğu gibi 5 yılda tamamlanarak yine varlığın değerine eşit olmaktadır. Ancak, yukarıda görüldüğü üzere 2013 yılında demirbaş için ayrılan amortisman tutarı daha fazla iken son yıl olan 2017 yılı hariç giderek azalan bir seyir izlemiştir. 2017 yılında ise, yine VUK' un 315'inci maddesi gereği, son yıla devreden bakiye, 2017 yılında tamamen yok edilmiştir.

Amortisman yöntemini seçme ve değiştirme kuralları VUK'un mükerrer 320' nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

- İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir.

- Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez.

- Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eki bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirin yapıldığı beyannamenin taalluk ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu

takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.

İşletmeler gelir tablolarına ilişkin dipnotlarda kullanılan amortisman hesaplama yöntemleri ile bu yöntemlerde yapılan değişikliklerin dönemin amortisman giderlerinde neden olduğu artış veya azalışlar belirtilmek zorundadır (Tokay, 2003, s.29).

Bu aşamada amortisman yönteminin değiştirilmesini bir örnekle açıklamak yararlı olacaktır.

Örnek:

C işletmesi, 2 Eylül 2006 tarihinde satın aldığı ve maliyeti 100.000 TL ile yararlı ömrü 10 yıl olan bir duran varlık için ilk 7 yıl azalan bakiyeler yöntemine göre, son 3 yıl ise yöntem değişikliğine giderek normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplaması uygulamasına gitmiştir. Bu durumunda, yıllar itibariyle ayrılacak amortisman tutarları ile amortisman oranları Tablo 2.7 ve 2.8'de gösterilmiştir.

C işletmesi söz konusu duran varlık için normal amortisman yöntemine göre her yıl %10 amortisman hesaplayacaktır. Ancak işletme ilk olarak azalan bakiyeler yöntemini belirlediği için %20 oranında amortisman işlemi gerçekleştirecektir. Buna göre söz konusu duran varlık için, her yıl azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanması sonucunda oluşacak amortisman tutarları Tablo 2.7'de görülmektedir:

TABLO 2.7. AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİ KULLANILARAK HESAPLANAN AMORTİSMAN TUTARLARI

Yıllar	Net Değer (TL)	Amortisman Süresi (Yıl)	Oran	Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2006	100.000	10	20%	20.000	20.000
2007	80.000	10	20%	16.000	36.000
2008	64.000	10	20%	12.800	48.800
2009	51.200	10	20%	10.240	59.040
2010	40.960	10	20%	8.192	67.232
2011	32.768	10	20%	6.554	73.786
2012	26.214	10	20%	5.243	79.028
2013	20.972	10	20%	4.194	83.223
2014	16.777	10	20%	3.355	86.578
2015	13.422	-	-	13.422	100.000

Tablo 2.8’de ise söz konusu işletme 2013 yılı itibarıyla azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş yaparak son üç yıl bu yönteme göre amortisman hesaplama yapmıştır.

TABLO 2.8. YÖNTEM DEĞİŞİKLİĞİ SONRASI HESAPLANAN AMORTİSMAN TUTARLARI

Yıllar	Net Değer (TL)	Amortisman Oranı	Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman Tutarı (TL)	Normal Amortisman Göre Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2006	100.000	20%	20.000	-	20.000
2007	80.000	20%	16.000	-	36.000
2008	64.000	20%	12.800	-	48.800
2009	51.200	20%	10.240	-	59.040
2010	40.960	20%	8.192	-	67.232
2011	32.768	20%	6.554	-	73.786
2012	26.214	20%	5.243	-	79.028
2013	20.972	33%	-	6.991	86.019
2014	20.972	33%	-	6.991	93.009
2015	20.972	33%	-	6.991	100.000

Tablo 2.7 ve 2.8’in analizi sonucu, C işletmesi söz konusu duran varlığa amortisman hesaplarırken yedinci yıl sonunda azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine döndüğünde, normal amortisman yöntemiyle sekizinci yıl ayırdığı amortisman tutarının azalan bakiyeler yöntemine göre ayrılacak olan tutardan daha fazla olduğu ortaya

çıkılmaktadır. Tablo 2.7 ve 2.8 incelendiğinde 2013 yılı için yöntem değişikliği ile ortaya çıkan amortisman tutarı farkı 2.796 TL olmakta iken 2014 yılında ortaya çıkan amortisman farkı 3.635 TL olacaktır. Sonuç olarak, C işletmesi amortisman politikasında yöntem değişikliği yaparak 2013 ve 2014 yıllarında vergi matrahını düşürme fırsatını yakalamış olacaktır. Bu durumda C işletmesi normal amortisman yöntemine geçmek suretiyle sekizinci ve dokuzuncu yıllarda azalan bakiyeler yöntemine göre daha fazla amortisman ayırmak ve bu tutarı gider hesaplarına yansıtmak suretiyle vergi matrahı tutarını düşürme imkânını elde etmiş olacaktır.

2.2.1.3. Kıst Amortisman

Kıst amortisman uygulamasına VUK'un 320'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer verilmiştir. VUK'un 320'nci maddesi hükmüne göre;

“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.”

Kıst amortisman uygulaması, bir amortisman yöntemi olmamakla birlikte, aktife kayıtlı binek otomobiller için normal veya azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemleri içerisinde yapılan özel bir amortisman uygulamasıdır (Elitaş ve diğerleri, 2009, s.21).

Duran varlığa uygulanacak kıst amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır:

Kıst Amortisman Tutarı = (Yıllık Amortisman Tutarı / 12) x Kullanılan Ay Süresi

Örnek:

A İşletmesi 2 Eylül 2012 tarihinde işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere 36.000 TL'ye (Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi dahil) bir binek otomobil satın almıştır. Amortisman oranı %20'dir. Buna göre, söz

konusu işletmenin satın aldığı binek otomobil için 2012 - 2016 yıllarında hesaplayacağı amortisman tutarları Tablo 2.9'da gösterilmiştir:

TABLO 2.9. KIST AMORTİSMAN YÖNTEMİ KULLANILARAK HESAPLANAN AMORTİSMAN TUTARLARI

Yıllar	Net Değer (TL)	Amortisman Oranı	Aylık Amortisman Tutarı (TL)	Kıst Dönem (Ay)	Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2012	36.000	20%	600	4	2.400	2.400
2013	36.000	20%	600	-	7.200	9.600
2014	36.000	20%	600	-	7.200	16.800
2015	36.000	20%	600	-	7.200	24.000
2016	36.000	20%	600	8	12.000	36.000

A İşletmesinin binek otomobili için yıllık amortisman tutarı KDV ve ÖTV dahil tutar üzerinden hesaplanacaktır;

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 36.000 \times \%20 = 7.200 \text{ TL iken,}$$

Binek otomobil 2012 yılında Eylül-Aralık aylarında kullanımda olduğu için 2012 yılında hesaplanacak amortisman tutarı;

$$\text{Kıst Amortisman Tutarı} = 7.200 / 12 \times 4 = 2.400 \text{ TL olacaktır.}$$

Yıllar itibarıyla ayrılması gereken amortisman tutarları ise aşağıdaki olacaktır.

$$\text{2012 yılı amortisman tutarı} = 2.400 \text{ TL}$$

$$\text{2013 yılı amortisman tutarı} = 36.000 \times \%20 = 7.200 \text{ TL}$$

$$\text{2014 yılı amortisman tutarı} = 36.000 \times \%20 = 7.200 \text{ TL}$$

$$\text{2015 yılı amortisman tutarı} = 36.000 \times \%20 = 7.200 \text{ TL}$$

Son yıl olan 2016 yılında hesaplanacak amortisman tutarı ise ilk yıldan kalan sekiz aylık amortisman tutarının yıllık amortisman tutarına eklenmesi sonucunda ortaya çıkacaktır. Buna göre,

2016 yılı amortisman tutarı $36.000 \times \%20 = 7.200 + 4.800 = 12.000$ TL olarak hesaplanacaktır.

2.2.2. Amortisman Uygulamasında İstisnai Durumlar

Duran varlıklarda amortisman işlemlerinde VUK'ta yer alan diğer amortisman uygulamaları madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman uygulamalarıdır.

2.2.2.1. Madenlerde Amortisman

Madenlerde amortisman uygulamasına VUK'un 316'ncı maddesinde yer verilmiştir. VUK 316'ncı maddesinde madenler uygulanan amortisman ile ilgili, "işletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir." ifadesi yer almaktadır.

Maden Kanunu'nda ise madenler; enerji madenleri, metal madenleri, sanayi madenleri ve kıymetli madenler olmak üzere dört grupta ele alınmış ve bu gruplar içine giren madenler şu şekilde düzenlenmiştir (Şahin, 2009, s.51);

- Enerji madenleri; her çeşit kömür ve radyoaktif mineraller,
- Metal madenleri; altın, demir, bakır vb.
- Sanayi madenleri; mermer, kil, tuz vb.
- Kıymetli madenler; elmas, zümrüt, yakut vb.

Maden işletmelerinde kullanılan vinç, delme aletleri ve benzeri kıymetler, daha sonra başka bir yerde de kullanılabileceği için genel hükümlere göre amortisman uygulamasına tabi tutulurlar. Aktifleştirilen giderlerin amortisman işlemleri ise aktife girdikleri anda başlamaktadır (Uyar, 2014, s.42).

2.2.2.2. Fevkalade Amortisman

İşletmenin karşılaştacağı bazı özel durumlarda fevkalade veya olağanüstü bir amortisman uygulaması gerekebilir (Tuğay, 2013, s.176). VUK'un 317'nci maddesine göre;

- 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 gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır.

2.3. TMS 16 ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması

Maddi duran varlıklara ilişkin TMS 16 standardında yer alan düzenlemeler ile VUK'ta yer alan hükümler arasında birtakım farklılıklar göze çarpmaktadır. Bu farklılıkların bir kısmı bakış açısı farklılıklarından, bir kısmı standartta yapılan düzenlemelerden ve bir kısmı da işletmelere esneklik tanınması ve buna bağlı olarak ortaya çıkan anlayış farklılıklarından kaynaklanmaktadır (Tuğay, 2013, s.176).

TMS 16'da bir maddi duran varlığın kendisinden gelecekte beklenen ekonomik yararlarının kullanılma şekline göre işletmeler farklı amortisman yöntemleri kullanma imkânına sahiptirler. Buna göre işletmeler; normal, azalan veya üretim miktarı yöntemlerini kullanabilmektedirler. VUK'ta ise, amortisman yöntemi olarak normal amortisman, azalan bakiyeler yöntemi, madenlerde amortisman, fevkalade amortisman yöntemleri ile binek otomobillerde kullanılan kıst amortisman yöntemleri yer almaktadır. Özellikle

normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemi karşılaştırıldığında, vergi avantajı sağlaması nedeni ile azalan bakiyeler yöntemi tercih edilen yöntem olmaktadır.

Buna bağlamda TMS 16 standardı ve VUK hükümlerine göre amortisman konusunda farklılık gösteren konuları beş başlık altında incelemek mümkündür (Şen, 2011, s.154-156):

- Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar,
- Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar,
- Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar,
- Amortisman Yönteminde Farklılıklar,
- Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar.

2.3.1. Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar

TMS 16'da amortisman ayırma koşulları 43 – 62'inci paragrafları arasında düzenlenmiştir. Buna göre, bir maddi duran varlığa amortisman ayrılabilmesi için;

- İşletmede bir yıldan veya bir faaliyet döneminden fazla kullanılması ve söz konusu varlığın yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz kalması gerekmektedir.

- Maddi duran varlığın, işletmenin aktifinde kayıtlı bir maddi duran varlık olması yeterlidir. Bir başka deyişle, varlık maddi duran varlık kapsamında kayıtlarda bulunmalıdır.

- İşletmenin aktifinde kayıtlı bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılabilmesi için herhangi bir rakamsal sınırlandırma bulunmamaktadır.

- TMS 16'da satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklar ile gelecekte herhangi bir ekonomik yarar beklenmeyen duran varlık için amortisman ayırma işlemi durdurulur.

- TMS 16'da bir maddi duran varlığı parçalara ayırmak ya da gruplandırmak suretiyle amortisman ayırmak mümkündür.

- TMS 16 hükümlerine göre, bir maddi duran varlığa amortisman ayrılmaması gibi bir durum söz konusu olmamaktadır. Çünkü standartta işletmelerin gerçek durumunun tüm yönleriyle ortaya konulması amaçlanmıştır.

Vergi mevzuatında amortisman ayırma koşulları VUK'un 313 - 330'uncu maddeleri arasında düzenlenmiştir. Madde hükümlerine göre;

- Bir maddi duran varlık işletmede bir yıldan fazla kullanılması ve yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz kalması gerekmektedir.

- Maddi duran varlık işletmenin aktifine kayıtlı olmalı ve kullanıma hazır halde bulunmalıdır. Bir başka deyişle, iktisadi kıymetin envantere dahil olması maddi duran varlığın işletmenin hem fiilen tasarrufunda bulunmasını hem de envanterde kayıtlı olmasını ifade etmektedir.

- Bir maddi duran varlığın amortismanı, VUK'a göre belirlenen değerler üzerinden hesaplanır.

- Maddi duran varlıklar belirlenen yararlı ömürleri süresince amortismanına tabi tutulurlar.

- Bir maddi duran varlığın sonradan satışına karar verilmiş olsa dahi amortisman ayırmaya devam edilebilir. Aynı durum ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklar için de geçerlidir.

- VUK'a göre bir maddi duran varlığı parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

- VUK'a göre bir maddi duran varlığa amortisman ayırmak ihtiyaridir. Mükellefler isterlerse amortisman ayırmayabilirler. Ancak ayırmadıkları amortismanı izleyen dönemlerde ayırmaları mümkün değildir.

TMS 16 ve VUK hükümlerince amortisman ayırma koşullarındaki benzerlikler ve farklılıklar Tablo 2.10'da karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir:

TABLO 2.10. TMS 16 – VUK HÜKÜMLERİNE GÖRE AMORTİSMAN AYIRMA KOŞULLARINDA FARKLILIKLAR

TMS 16 AMORTİSMAN UYGULAMASI	VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI
İşletmede bir yıldan veya bir faaliyet döneminden fazla kullanılmalıdır.	İşletmede bir yıldan fazla kullanılmalıdır.
Aktife kayıtlı ve kullanıma hazır olmalıdır.	Aktife kayıtlı olmalı, kullanıma hazır olmalıdır (Envantere dahil olma; iktisadi kıymetin envantere dahil olması hem fiilen işletmenin tasarrufunda bulunmasını hem de envantere kayıtlı olmasını ifade eder).
Bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için herhangi bir rakamsal sınırlandırma yoktur.	İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı aşması gerekmektedir.
Satış amaçlı maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.	Sonradan satışına karar verilen maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.
Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür.	Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.
Amortisman ayrılmaması gibi bir durum söz konusu değildir. Zira standardın amacı işletmelerin gerçek durumunu tüm yönleriyle ortaya koymaktır.	Amortisman ayırmak ihtiyaridir. Mükellefler isterlerse amortisman ayırmayabilirler, ancak ayırmadıkları amortismanı sonraki dönemlerde de ayıramazlar.

Kaynak: Şen, 2011, s.154.

2.3.2. Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar

TMS 16 ve VUK hükümlerine göre bir maddi duran varlığın amortisman tabi tutarında birtakım farklılıklar yer almaktadır. Amortisman hesaplamasına konu olacak bedelin farklılaşması, işletmenin dönemler itibarıyla ayırmış olduğu amortisman değerini değiştirdiği için, finansal tablolarda ve kâr – zarar hesaplarının nihai tutarında da farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

TMS 16'ya göre;

- Bir maddi duran varlığın amortisman tabi tutarında söz konusu varlığın maliyet bedelinden kalıntı değeri düşüldükten sonraki tutardır.

Burada işletmeler duran varlığın kalıntı değerini belirlemek suretiyle ortaya çıkan nihai tutar üzerinden amortisman hesaplamaktadır.

- Maddi duran varlık elde edilirken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmez. Bundan dolayı, bir varlığa ait amortisman tutarı hesaplanırken vade farksız tutar dikkate alınır.

- TMS 16'da bir varlığın elde edilişi ile ilgili finansman giderleri maliyete eklenmediği için, finansman giderleri hariç maliyet bedeli üzerinden varlığa amortisman ayrılmaktadır.

VUK hükümlerince ise bir maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarı belirlenirken şu unsurlar dikkate alınır:

- Bir maddi duran varlığın amortismanına konu değeri söz konusu varlığın maliyet bedelidir.

- TMS 16'nın aksine bir varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları söz konusu varlığın maliyetine dahil edilmekte ve amortismanına konu değer hesaplanırken vade farkını içeren toplam tutar dikkate alınmaktadır. Bu toplam tutar üzerinden amortisman ayırma işlemi yapılmaktadır.

- Maddi duran varlıkların elde edildiği döneme ait finansman giderleri söz konusu duran varlığın maliyetinde dikkate alındığından ötürü, VUK'a göre amortismanına konu tutar her koşulda finansman giderlerini de kapsamaktadır.

Yukarıda bahsi geçen amortismanına konu tutar farklılıkları Tablo 2.11'de gösterilmiştir.

TABLO 2.11. TMS 16 – VUK HÜKÜMLERİNE GÖRE AMORTİSMANA TABİ TUTARDA FARKLILIKLAR

TMS 16 AMORTİSMAN UYGULAMASI	VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI
Amortisman konu değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değeri düşüldükten sonraki tutardır.	Amortisman konu değer varlığın maliyet bedelidir.
Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dâhil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete dâhil edilmemesi gerektiği için finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	Maddi duran varlığın elde edildiği döneme ait finansman giderlerinin maliyete eklenmesi gerektiği için amortisman konu değer her koşulda finansman giderlerini içermektedir.

Kaynak: Şen, 2011, s.155.

2.3.3. Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar

TMS 16 ve VUK, maddi duran varlıklara uygulanacak amortisman oranları ve süresi hususunda bazı farklı hükümler içermektedir.

- TMS 16’da, bir duran varlığın amortisman süresi söz konusu varlığın yararlı ömrü veya yararlı ömrü boyunca üretim miktarına göre belirlenir.

- Bir maddi duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesi konusu işletmelerin takdirine bırakılmıştır. İşletmeler tarafından belirlenen amortisman oranı konusunda, varlığın kullanılmasıyla elde edilen faydanın dikkate alınması gerekmektedir.

- Bir maddi duran varlığın kullanım koşullarında değişiklik ortaya çıktığı durumlarda, söz konusu varlığa uygulanan amortisman oranlarında değişikliğe gidilmelidir.

- TMS 16 hükümlerine göre, bir maddi duran varlığın yararlı ömrü seçilen yöntemle birlikte yıl veya üretim birimi bazında belirlenebilmektedir.

- İşletmeler, kullandıkları varlıkların yararlı ömürleri ve kalıntı değerlerini her yıl gözden geçirmek suretiyle, ortaya çıkabilecek değişiklikleri finansal tablolarına yansıtmak zorundadırlar.

- TMS 16'da, azalan bakiyeler yönteminde VUK hükümlerinde olduğu gibi bir kısıtlama getirilmemiştir. İşletmeler, normal amortisman oranını iki katı oran uygulayarak azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplayabilmektedir.

VUK hükümleri çerçevesinde bir maddi duran varlığın amortisman oranı ve süresi konusu Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tebliğler çerçevesinde belirlenmiştir. Buna göre;

- Amortisman oranları konusunda, 1 Ocak 2004 tarihinden önce aktife giren kıymetler için "yararlı ömür" kavramı dikkate alınmamakla birlikte, bu tarihten sonra aktife giren kıymetler için yararlı ömür kavramı dikkate alınarak Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan tebliğlerde ilan edilen amortisman oranları dikkate alınmaktadır.

- Binek otomobillerde, yararlı ömür göz önüne alınarak Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan listelerde amortisman oranı belirtilmiş olmasına karşın, binek otomobillerin aktife alındığı ilk yıl kıst amortisman yöntemi uygulanmaktadır.

- TMS 16'dan farklı olarak VUK hükümlerinde varlıkların yararlı ömürleri belirlenirken sadece "yıl" bazlı değerlendirme yapılmaktadır.

- Maliye Bakanlığı'nca belirlenen yararlı ömürler olağanüstü durumlar haricinde sabittir (Koşullar olduğu durumlarda fevkalade amortisman yöntemi uygulanabilir).

- VUK'ta azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortisman oranının iki katı olmakla birlikte, Kanunda bu oranın hiçbir koşulda yüzde 50'yi aşamayacağı hükmü yer almaktadır.

Amortisman oranı ve süresine ilişkin TMS 16 standardı ve VUK düzenlemeleri neticesinde ortaya çıkan farklılıklar Tablo 2.12'de özetlenmiştir.

TABLO 2.12. TMS 16 – VUK HÜKÜMLERİNE GÖRE AMORTİSMAN ORANI VE SÜRESİNDE FARKLILIKLAR

TMS 16 AMORTİSMAN UYGULAMASI	VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI
Amortisman süresi, yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. İktisadi kıymetin yararlı ömrü işletme yönetimi tarafından tahmin edilir. Amortisman oranlarının seçimi, işletmenin varlığın kullanılmasında elde ettiği faydayı yansıtabilecek şekilde belirlenmelidir. Varlığın kullanım şekli değiştiğinde (vardiya sayısı arttığında, kullanım yeri değiştiğinde) amortisman oranları da değiştirilmelidir.	VUK'ta yapılan değişikliklerle "yararlı ömür" amortismanına esas süre olmasına rağmen, yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.
Yararlı ömür "yıl veya "üretim birimi" bazında belirlenebilmektedir.	Yararlı ömür sadece "yıl" bazında belirlenmektedir.
Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılmak zorundadır.	Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir.
Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. Oranın uygulanmasında herhangi bir sınırlama yoktur.	Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. Ancak bu oran hiçbir zaman yüzde 50'yi aşamaz.

Kaynak: Şen, 2011, s.155.

2.3.4. Amortisman Yönteminde Farklılıklar

Bir maddi duran varlığın amortisman hesabında uygulanan yöntemler, TMS 16'da ve VUK mevzuatında benzerlikler göstermekle birlikte, vergi mevzuatı hükümlerinde istisnai durumlarda kullanılabilen farklı amortisman hesaplama yöntemleri bulunmaktadır. Buna göre, ilgili düzenlemeler arasındaki farklılıkları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- TMS 16 standardında yer alan ve işletmelerin kullanabilecekleri yöntemler; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi olarak üç farklı şekilde ortaya konmaktadır.
- İşletmeler kullandıkları bir maddi duran varlığın gelecekteki ekonomik yararının beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadığı sürece seçtikleri amortisman yöntemini değiştirmemeli ve tutarlı bir şekilde uygulamaya devam etmelidirler. Ancak, söz konusu maddi duran varlığa

ilişkin beklenen tüketim biçimi değişirse standartta yer alan amortisman yöntemleri arasından seçtikleri yöntemi değiştirebilmektedirler.

- Bununla birlikte VUK hükümlerince amortisman yöntemi olarak, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman yöntemleri kullanılmaktadır.

- VUK hükümlerince bir maddi duran varlık için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlanmışsa sonraki dönemlerde yöntem değişikliği yapılmak suretiyle azalan bakiyeler yöntemine geçiş yapılamaz. Ancak tam tersi durumda, bir işletme başlangıçta maddi duran varlık için azalan bakiyeler yöntemi kullanıyorsa sonraki dönemlerde normal amortisman yöntemine geçiş yapabilmektedir.

- Her iki mevzuatta da kıst amortisman yöntemine yer verilmiş olup, söz konusu yöntemin uygulama yeri ve hesaplama yöntemi bazı farklılıkları da beraberinde getirmektedir. Söz konusu farklılıklara bir sonraki konu başlığı altında yer verilmiştir.

Tablo 2.13'te her iki mevzuatta yer alan yöntemler ve uygulanması ile ilgili farklılıklar sunulmaktadır:

TABLO 2.13. TMS 16 – VUK HÜKÜMLERİNE GÖRE AMORTİSMAN YÖNTEMİNDE FARKLILIKLAR

TMS 16 AMORTİSMAN UYGULAMASI	VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI
Kullanılabilecek yöntemler normal (doğrusal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir.	Kullanılabilecek yöntemler normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi (hızlandırılmış), madenlerde amortisman ve istisnai durumlarda fevkalade amortisman yöntemidir. Üretim miktarı yöntemi VUK'ta öngörülmemiştir.
Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yöntemi değiştirilmemeli ve tutarlı olarak uygulanmalıdır. Beklenen tüketim biçimi değişirse amortisman yöntemi de değiştirilebilir.	Bir maddi duran varlık için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra azalan bakiyeler yöntemine geçiş yapılamaz. Ancak azalan bakiyeler yöntemi kullanılırken normal amortisman yöntemine dönülebilir.
İşletmeler finansal tablolarını TMS/TFRS'de yer alan hükümler çerçevesinde hazırlamaktadır.	Azalan bakiyeler yöntemini sadece bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler uygulayabilirler.

Kaynak: Şen, 2011, s.156

2.3.5. Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar

Bir maddi duran varlığa ait amortisman tutarının hesaplanmasında TMS 16 ile VUK hükümleri arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Özellikle her iki düzenleme yer alan kıst amortisman konusunun hangi varlıklara uygulanacağı ve bu uygulamaya başlama zamanı hakkında bazı farklı uygulamalar bulunmaktadır. Söz konusu farklılıklar Tablo 2.14'te özetlenmiştir:

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı hükümlerine göre;

- Kıst amortisman yöntemi tüm maddi duran varlıklar için geçerli bir uygulamadır.
- Bir maddi duran varlığa amortisman ayırmaya başlanması için söz konusu varlığın işletme için kullanılabilir hale gelmesi gerekir. Maddi duran varlığın kullanılmaya başladığı ay kesri tam sayılarak amortisman tutarı hesaplanır.

- Kullanılmaya başlandığı aydan itibaren amortisman tutarı hesaplanan maddi duran varlığın ilk yıl ayrılmayan amortisman tutarı, söz konusu varlığın ömrünün bittiği dönem ilgili aylar dikkate alınmak suretiyle yansıtılır.

VUK'a göre ise;

- Kıst amortisman uygulaması sadece binek otomobiller için uygulanmaktadır.

- TMS 16'ya benzer olarak VUK hükümlerince binek otomobiller için amortisman işlemi söz konusu otomobilin alındığı aydan başlanarak ay kesri tam olacak şekilde yapılır.

- VUK hükümlerine göre TMS 16 standardında da uygulanan şekliyle, ilk yıl ayrılmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına eklenir.

TABLO 2.14. TMS 16 – VUK HÜKÜMLERİNE GÖRE AMORTİSMAN TUTARININ HESAPLANMASINDA FARKLILIKLAR

TMS 16 AMORTİSMAN UYGULAMASI	VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI
Tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman geçerlidir.	Kıst amortisman yalnızca “binek otomobiller” için geçerlidir.
Amortisman ayrılmaya maddi duran varlık kullanılabilir hale geldiğinde başlanır.	Amortisman ayrılmaya binek otomobilin alındığı aydan başlanılır ve alındığı ay kesri tam sayılır.
İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı, varlığın ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılır.	İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilir.

Kaynak: Şen, 2011, s.156.

Amortisman uygulamaları açısından TMS 16 ve VUK'ta yer alan ve karşılaştırmalı olarak açıklanmaya çalışılan düzenlemeleri örnek uygulamalarla açıklamak bu aşamada yararlı olacaktır.

Örnek:

A Anonim Şirketi iplik imalatında kullanılmak üzere bir makine satın almaya karar vermiştir. Söz konusu makineyi 300.000 TL bedelle 14 Haziran 2014 tarihinde sipariş etmiş ve 21 Haziran 2014 tarihinde teslim alınıp kullanılmaya başlamıştır. Satın alınan makinenin nakliyesi için 35.000 TL ödenmiş olup, nakliye sigortası olarak da 15.000 TL ödenmiştir. Makinenin kuruluşu ve montajı 20.000 TL'dir. A Anonim Şirketi söz konusu makinenin hurda değerini 10.000 TL ve makinenin yararlı ömrünü (amortisman süresini) ise 5 yıl olarak tahmin etmiştir.

Buna göre; aşağıdaki Tabloda hesaplamada kullanılacak bilgileri verilen makine için TMS 16 ve VUK düzenlemelerine göre normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemleri uygulandığında yıllar itibarıyla hesaplanacak amortisman tutarları şu şekilde olur:

MAKİNEİN SATIN ALINMA BİLGİLERİ		AMORTİSMAN BİLGİLERİ	
Sipariş Tarihi	14.06.2014	Amortisman Süresi (VUK)	5 Yıl
Teslim Tarihi	21.06.2014	Amortisman Oranı (VUK)	20%
Alış Bedeli	300.000 TL	İŞLETME TAHMİNLERİ (TMS)	
Nakliye Bedeli	35.000 TL	Amortisman Süresi	5 Yıl
Nakliye Sigorta Bedeli	15.000 TL	Amortisman Oranı	20%
Makinenin Kuruluş ve Montaj Gideri	20.000 TL	Kalıntı (Hurda) Değeri	10.000 TL

Çözüm:

TMS 16'ya göre normal amortisman yöntemi hesaplaması;

Makineye ilişkin hesaplanacak yıllık amortisman tutarı aşağıdaki formül yoluyla hesaplanır:

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Bedeli – Kalıntı Değer) / Tahmini Yararlı Ömür

Yıllık amortisman tutarının hesaplandığı makineye ait toplam maliyet değeri ise aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır:

Maliyet Bedeli = (Alış Bedeli + Nakliye Bedeli + Nakliye Sigorta Bedeli + Makinenin Kuruluş ve Montaj Gideri)

Buna göre;

Maliyet Bedeli = (300.000 + 35.000 + 15.000 + 20.000) = 370.000 TL'dir.

Yıllık Amortisman Tutarı = (370.000 – 10.000) / 5 = 72.000 TL olarak hesaplanır.

Aylık Amortisman Tutarı = 72.000 / 12 = 6.000 TL'dir.

TMS 16'da tüm maddi duran varlıklara kıst amortisman yöntemi uygulandığı için,

2014 yılında söz konusu makinenin amortisman tutarı Haziran – Aralık aylarını kapsayacak şekilde hesaplanacaktır. Bu örnekte, makine işletmeye 21 Haziran 2014 tarihinde teslim edilmiş ve kullanılmaya başlanmasına rağmen, hesaplamada Haziran ayı tam ay olarak dikkate alınacaktır.

Böylece, 2014 yılında hesaplanan amortisman tutarı, söz konusu makine 2014 yılında yedi ay kullanıldığı için;

$6.000 \times 7 = 42.000$ TL olarak hesaplanacaktır.

TMS 16 standardı hükümlerine göre normal amortisman yöntemi kullanılarak hesaplanan tutarlar yıllar itibarıyla Tablo 2.15'te gösterilmiştir.

TABLO 2.15. YILLAR İTİBARIYLA TMS 16 HÜKÜMLERİNE GÖRE HESAPLANAN NORMAL AMORTİSMAN TUTARLARI

Yıllar	Maliyet Değeri (TL)	Oran	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Kıst Dönem (Ay)	Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2014	360.000	20%	72.000	7	42.000	42.000
2015	360.000	20%	72.000	-	72.000	114.000
2016	360.000	20%	72.000	-	72.000	186.000
2017	360.000	20%	72.000	-	72.000	258.000
2018	360.000	20%	72.000	-	72.000	330.000
2019	360.000	20%	72.000	5	30.000	360.000

2015- 2018 yıllarında söz konusu makine için ayrılacak amortisman tutarları her yıl için 72.000 TL olacaktır.

2019 yılında ayrılacak amortisman tutarı ise makinenin kullanıma başlandığı ilk yıl hesaplanmamış olan beş aylık amortisman tutarı olan 30.000 TL olarak hesaplanacaktır.

VUK'a göre normal amortisman yöntemi hesaplaması;

VUK'a göre, A Anonim Şirketinin aktifinde kayıtlı olan makineye ilişkin hesaplanacak yıllık amortisman tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Yıllık Amortisman Tutarı = Makinenin Maliyet Bedeli / Amortisman Süresi

Maliyet Bedeli = (Alış Bedeli + Nakliye Bedeli + Nakliye Sigorta Bedeli + Makinenin Kuruluş ve Montaj Gideri)

O halde;

Maliyet Bedeli = (300.000 + 35.000 + 15.000 + 20.000) = 370.000 TL olacaktır.

Yıllık Amortisman Tutarı = 370.000 / 5 = 74.000 TL olarak hesaplanır.

Tablo 2.16'da VUK'ta yer alan düzenlemelere göre söz konusu için makine için yıllar itibarıyla hesaplanan amortisman tutarları yer almaktadır:

TABLO 2.16. YILLAR İTİBARIYLA VUK HÜKÜMLERİNE GÖRE HESAPLANAN NORMAL AMORTİSMAN TUTARLARI

Yıllar	Maliyet Değeri (TL)	Amortisman Süresi (Yıl)	Oran	Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2014	370.000	5	20%	74.000	74.000
2015	370.000	5	20%	74.000	148.000
2016	370.000	5	20%	74.000	222.000
2017	370.000	5	20%	74.000	296.000
2018	370.000	5	20%	74.000	370.000

Bu durumda, TMS 16 ve VUK hükümlerine göre işletmenin sahip olduğu makine için yapılan hesaplamalar ışığında Tablo 2.17'de görüldüğü üzere, amortisman süresi boyunca ayrılan amortisman tutarı toplamında 10.000 TL'lik bir fark ortaya çıkmıştır. Bu farkın nedeni, TMS 16'da yer alan hükümler gereği makinenin toplam maliyetinden kalıntı değerinin düşülmesi ve ortaya çıkan net bedel üzerinden amortisman hesaplanmasıdır. Buna ek olarak, makinenin aktife alınıp kullanılmaya başlandığı 2014 yılında TMS 16'ya göre normal amortisman yönteminde 42.000 TL amortisman hesaplanırken, VUK'a göre 74.000 TL amortisman tutarı ortaya çıkmıştır. Böylece, ilk yıl TMS 16'ya göre 32.000 TL daha az amortisman ayrılmıştır. Bununla birlikte 2019 yılında amortisman tutarları, TMS 16'ya göre amortisman tutarı 30.000 TL olacak iken, VUK'a göre makinenin amortisman uygulaması 2018 yılında sona erdiğinden sıfırdır. Ortaya çıkan bu farkların temel nedenlerinden birincisi TMS 16'da duran varlığın maliyetinden kalıntı değerinin düşülmesi; ikinci neden ise, söz konusu Standarda göre duran varlığa ait amortisman hesaplanırken ilk yıl kullanıma başlandığı ayların dikkate alınmasıdır. TMS hükümlerince uygulanan kıst amortisman sonucunda uygulama 6'ncı yıla sarkmıştır. Bu durum, TMS ve VUK arasında yıl farklılığını ortaya çıkarmaktadır.

Bir başka ifadeyle, VUK'a göre 5'inci yıl sonunda tamamı itfa edilen demirbaş, TMS hükümlerine göre 2019 yılı finansal tablolarında tamamı itfa olana kadar aktifte yer almaya devam edecektir.

Her iki düzenleme neticesinde yıllar itibarıyla ortaya çıkan amortisman tutarlarındaki farklılıklar Tablo 2.17 gösterilmiştir.

TABLO 2.17. NORMAL AMORTİSMAN YÖNTEMİNE GÖRE TMS 16 VE VUK KARŞILAŞTIRMA TABLOSU

Yıllar	TMS 16'ya Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	VUK'a Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	TMS 16 – VUK Farkı (TL)
2014	42.000	74.000	-32.000
2015	72.000	74.000	- 2.000
2016	72.000	74.000	-2.000
2017	72.000	74.000	-2.000
2018	72.000	74.000	-2.000
2019	30.000	-	30.000
Toplam	360.000	370.000	-10.000

Tablo 2.17'ye bakıldığında, TMS 16'ya göre ayrılan amortisman tutarları yıllar itibarıyla farklılık göstermektedir. Bunun sebebi, standartta kıst dönem uygulamasının yer almasıdır. VUK açısından bakıldığında ise, amortisman tutarı her yıla eşit olarak dağıtılmaktadır.

TMS 16'ya göre azalan bakiyeler yöntemi hesaplaması;

Makineye ilişkin azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanacak yıllık amortisman tutarı aşağıdaki formül yoluyla hesaplanır:

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Değeri – Kalıntı Değeri) x (Normal amortisman oranı x 2)

Normal Amortisman Oranı = 1 / Yararlı Ömür Süresi

Normal Amortisman Oranı = 1 / 5 = 0,20

Yıllık amortisman tutarının hesaplandığı makineye ait toplam maliyet değeri ise aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır.

Maliyet Bedeli = (Alış Bedeli + Nakliye Bedeli + Nakliye Sigorta Bedeli + Makinenin Kuruluş ve Montaj Gideri)

Buna göre;

Maliyet Bedeli = (300.000 + 35.000 + 15.000 + 20.000) = 370.000 TL'dir.

Yıllık Amortisman Tutarı = (370.000 – 10.000) x (0,2 x 2) = 144.000 TL olarak hesaplanır.

Aylık Amortisman Tutarı = 144.000 / 12 = 12.000 TL'dir.

TMS 16'da tüm maddi duran varlıklara kıst amortisman yöntemi uygulandığı için,

2014 yılında söz konusu duran varlığın amortisman tutarı Haziran – Aralık dönemini kapsayacak şekilde yedi ay için hesaplanacaktır. Bu örnekte, makine işletmeye 21 Haziran 2014 tarihinde teslim edilmiş ve kullanılmaya başlanmış olmasına rağmen Haziran ayı tam ay olarak dikkate alınacaktır.

Böylece 2014 yılında hesaplanacak amortisman tutarı, 2014 yılında varlık söz konusu yedi ay kullanıldığı için;

12.000 x 7 = 84.000 TL olarak hesaplanacaktır.

TMS 16 standardı hükümlerine göre azalan bakiyeler yöntemi kullanılarak hesaplanan amortisman tutarları yıllar itibarıyla Tablo 2.18'de gösterilmiştir:

TABLO 2.18. YILLAR İTİBARIYLA AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİNE (TMS 16) GÖRE HESAPLANAN AMORTİSMAN TUTARLARI

Yıllar	Maliyet Değeri (TL)	Oran	Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Amortisman Tabi Değer (TL)	Kalan Değer (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2014	360.000	40%	84.000	216.000	276.000	84.000
2015	360.000	40%	86.400	129.600	189.600	170.400
2016	360.000	40%	51.840	77.760	137.760	222.240
2017	360.000	40%	31.104	46.656	106.656	253.344
2018	360.000	40%	46.656	-	60.000	300.000
2019	360.000	40%	60.000	-	-	360.000

2014 yılında duran varlık için ayrılan amortisman tutarı yedi aylık kullanım süresi dikkate alınarak hesaplanırken, izleyen yıllarda ayrılan

amortisman tutarları ise söz konusu varlığın kalan maliyet değerleri üzerinden elde edilmiştir. 2019 yılında ise ilk yıldan kalan 60.000 TL'nin tamamına amortisman ayrılarak birikmiş amortisman tutarı varlığın toplam maliyetine eşitlenmiş olmaktadır.

VUK'a göre azalan bakiyeler yöntemi hesaplaması;

A Anonim Şirketinin aktifine kayıtlı iplik işleme makinesinin VUK'ta yer alan düzenlemelere göre azalan bakiyeler yöntemi kullanıldığında hesaplanacak yıllık amortisman tutarları aşağıdaki gibi olur.

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Değeri) x (Normal amortisman oranı x 2)

Normal Amortisman Oranı = 1 / Yararlı Ömür Süresi

Normal Amortisman Oranı = 1 / 5 = 0,20

Yıllık amortisman tutarının hesaplandığı makineye ait toplam maliyet değeri ise aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır:

Makinenin Maliyet Bedeli = (Alış Bedeli + Nakliye Bedeli + Nakliye Sigorta Bedeli + Makinenin Kuruluş ve Montaj Gideri)

Buna göre;

Maliyet Bedeli = (300.000 + 35.000 + 15.000 + 20.000) = 370.000 TL'dir.

Amortisman süresince söz konusu duran varlığa ait amortisman tutarları Tablo 2.19'da özetlenmiştir.

TABLO 2.19. YILLAR İTİBARIYLA AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİNE (VUK) GÖRE HESAPLANAN AMORTİSMAN TUTARLARI

Yıllar	Maliyet Değeri (TL)	Amortisman Süresi (Yıl)	Oran	Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2014	370.000	5	40%	148.000	148.000
2015	222.000	5	40%	88.800	236.800
2016	133.200	5	40%	53.280	290.080
2017	79.920	5	40%	31.968	322.048
2018	47.952	5	-	47.952	370.000

2014 yılı için hesaplanan amortisman tutarı;

Yıllık Amortisman Tutarı = $(370.000) \times (0,2 \times 2) = 148.000$ TL olarak hesaplanır.

2015 yılında ise söz konusu varlığın maliyet bedeli birikmiş amortisman tutarı kadar azalacak ve böylece 2015 yılında azalan bakiyeler yöntemine göre ayrılacak amortisman tutarı 88.800 TL olacaktır.

Aynı yöntemle 2016 yılında söz konusu varlık için ayrılan amortisman tutarı 53.280 TL, 2017 yılında ise 31.968 TL olarak hesaplanacaktır.

Son yıl olan 2018 yılında varlığın amortisman tutarı ise kalan bakiyenin tamamı olan 47.952 TL olarak yansıtılacaktır.

Aynı örnek çerçevesinde TMS 16 ve VUK'ta yer alan hükümlere göre azalan bakiyeler yöntemi kullanıldığında yıllar itibarıyla ortaya çıkan amortisman tutar farklılıkları Tablo 2.20'de sunulmaktadır.

TABLO 2.20. AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİNE GÖRE TMS 16 VE VUK KARŞILAŞTIRMA TABLOSU

Yıllar	TMS 16'ya Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	VUK'a Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	TMS 16 – VUK Farkı (TL)
2014	84.000	148.000	-64.000
2015	86.400	88.800	-2.400
2016	51.840	53.280	-1.440
2017	31.104	31.968	-864
2018	46.656	47.952	-1.296
2019	60.000	-	60.000
Toplam	360.000	370.000	-10.000

Tablo 2.20’de, işletmenin aktifine kayıtlı olan maddi duran varlığın amortisman süresince hesaplanan toplam amortisman tutarları incelendiğinde, VUK’a göre ayrılan toplam amortisman tutarının TMS 16’ya göre ayrılan toplam tutardan 10.000 TL fazla olduğu gözlemlenmektedir. Bunun nedeni, TMS 16’da duran varlığın kalıntı değerinin varlığın maliyet bedelinden düşülerek amortisman hesaplanması, buna karşılık VUK’un ise kalıntı değerini hesaba katmamasıdır. Bunun dışında ortaya çıkan farklar ise TMS’de ilk yıl varlığın aktife girdiği tarihten itibaren başlanılarak amortisman hesaplanması ve ayrılmayan amortisman tutarının (60.000 TL) 2019 yılına sarkmasından kaynaklanmaktadır. Yıllar itibarıyla TMS 16 ve VUK’a göre ayrılan amortisman tutarları farklılık gösterse de nihayetinde tüm farklılık, kalıntı değeri olan 10.000 TL olacaktır. Burada dönem kayması olduğunun altını çizmek gerekir. VUK’a göre muhasebe kayıtları oluşturulduğu için söz konusu varlık 2018 yılında tamamen itfa edilmiş olmakla birlikte söz konusu makine 2019 yılında TMS’ye göre finansal tablolarda (5’inci ayın sonuna kadar) gösterilmeye devam edecektir. Böylece yıllar ayrı ayrı incelendiğinde ortaya çıkan farklar söz konusu işletmenin finansal tablolarını da doğrudan etkilemiş olacaktır. Diğer bir ifadeyle, işletmenin amortisman uygulamaları sonucunda VUK ve TMS hükümleri ve uygulamaları sonucunda, VUK’a göre yapılan muhasebe kayıtlarıyla TMS’ye göre düzenlenen finansal tablolar arasında farklılıklar ortaya çıkacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 38 VE VERGİ USUL KANUNUNDA MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN

Genel olarak maddi olmayan duran varlıklar, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ancak işletmenin hâlihazırda faydalandığı veya faydalanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiye gibi kalemlerden oluşmaktadır (Margos, 2010, s.3). İşletmelerin aktiflerinde yer alan bu varlıklar, fiziki görünüme sahip olmamakla birlikte kullanılmaları sonucunda işletmenin hasılatında artışa neden olan birtakım haklarla, işletmeye ticari bir fayda sağlayan haklar, imtiyazlar ve üstünlüklerden oluşur (Uyar, 2014, s.70).

3.1. TMS 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Amortisman

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan “Türkiye Muhasebe Standardı 38 (TMS 38) Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standardı, başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili hususları içermektedir. Buna göre, TMS 38’de, işletmelerin kullandığı maddi olmayan varlıkların, hangilerinin maddi olmayan duran varlık sınıfına gireceği, muhasebeleştirilmesi, değerlemesi, amortisman uygulaması gibi maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel durumlar düzenlenmektedir.

3.1.1. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının Kapsamı ve Kavramsal Çerçeve

TMS 38’in amacı, başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı

yalnızca belirlenmiş şartların sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır (TMS 38, prf.1).

TMS 38'in sekizinci paragrafında, "fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıklar" olarak tanımlanmıştır. İşletmeler sıklıkla kaynak tüketir veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarımı ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde edilmesi, geliştirilmesi, bakımı veya iyileştirilmesi esnasında çeşitli borçlar yüklenirler. Bu geniş kapsamlı başlıklara; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları örnek olarak gösterilebilir (TMS 38, prf.9).

Maddi olmayan duran varlıkları aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür (TMS 38, prf.119):

- Markalar,
- Ticari başlıklar ve yayın hakları,
- Bilgisayar yazılımları,
- Lisans ve imtiyazlar,
- Telif hakları, patent ve diğer endüstriyel sahiplik hakları, hizmet ve işletme hakları,
- Reçeteler, formüller, modeller, tasarımlar ve prototipler,
- Geliştirilme aşamasındaki maddi olmayan duran varlıklar.

TMS 38; reklam, eğitim, ilk kuruluş, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalara da uygulanmaktadır. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri bilginin geliştirilmesine yöneliktir. Bu nedenle, bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlanmış olsa dahi, varlığın fiziksel unsuru, içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsuruna göre ikincil bir durumdadır (Akpınar, 2012, s.50).

Hangi varlıkların maddi olmayan varlıklar kapsamında yer aldığına ilişkin açıklamalara söz konusu standartta yer verilmiştir. Bu kapsamda standart, aşağıdakiler hariç tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 38, prf.2):

- Başka bir standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar,
- “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” standardında tanımlanan finansal varlıklar,
- Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü,
- Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar.

Bununla birlikte, başka bir standartta bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin muhasebeleştirme yöntemi tanımlanmış ise, bu standart yerine söz konusu standart hükümleri uygulanır. Örneğin, bu standart aşağıdakilere uygulanmaz (TMS 38, prf.3):

- Olağan iş sürecinde işletme tarafından satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar,
- Ertelenmiş vergi varlıkları,
- “TMS 17 Kiralama İşlemleri” standardı kapsamındaki kiralama,lar,
- Çalışanlara sağlanan faydalardan doğan varlıklar,
- TMS 32’de tanımlandığı şekliyle finansal varlıklar (Bazı finansal varlıkların muhasebeleştirme ve ölçme esasları "TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar", “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” ve “TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” kapsamındadır.),
- Bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye,
- “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri” standardı kapsamındaki, sigortacının sigorta sözleşmelerinden doğan haklarından kaynaklanan ertelenmiş elde etme maliyetleri ve maddi olmayan duran varlıklar. TFRS 4,

ertelenmiş elde etme maliyetleri ile ilgili yapılması gereken özel açıklamaları içermektedir.

Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, TMS 16'ya göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak, bu standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir (TMS 38, prf.4).

İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemler, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez (TMS 38, prf.63).

Standart hükümlerine göre bütün bu unsurlara ek olarak, bir finansal kiralama işleminde, ilk muhasebeleştirmeden sonra, kiracı, finansal kiralama konusu maddi olmayan duran varlığı bu standarda göre muhasebeleştirir. Lisans sözleşmelerinde yer alan sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazmaları, patent ve telif hakları gibi kalemlerle ilgili haklar ise TMS 17'nin kapsamı dışında tutulmuş ve bu standardın kapsamına alınmıştır (TMS 38, prf.6).

Maden sanayiinde veya sigortacılar tarafından kullanılan diğer maddi olmayan duran varlıklara (bilgisayar programları gibi) ve gerçekleştirilen diğer harcamalara (ilk tesis maliyetleri gibi) da bu standart hükümleri uygulanmaktadır.

Bazı durumlarda, işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamak amacıyla çeşitli harcamalar yapılmakla birlikte, yapılan bu harcamalar

neticesinde muhasebeleştirilebilecek herhangi bir maddi olmayan duran varlık veya diğer bir varlık ortaya çıkarılamaz.

Gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilen harcamalarla ilgili örnekler şunlardır (Tayfur ve Odak, 2012b, s.75):

- Araştırma için yapılan harcama (işletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edildiği durumlar hariç),
 - TMS 16 uyarınca bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine dâhil edilmiş olmadıkça, faaliyete başlanmasına ilişkin harcamalar (başlangıç maliyetleri gibi),
 - Eğitim faaliyetlerine ilişkin harcamalar,
 - Reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin harcamalar (internet üzerinden sipariş verilecek malları içeren kataloglar dâhil),
 - Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılmasına ilişkin harcamalar
- gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilirler.

Bir varlığın, TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlık olarak nitelendirilebilmesi için maddi olmayan duran varlık tanımına uyması ve muhasebeleştirme kriterlerini sağlaması gerekmektedir. Bu kriterler ise belirlenebilirlik (tanımlanabilirlik), kontrol edilebilme ve gelecekte ekonomik yarar sağlama olmak üzere üç başlık altında incelenebilir:

(a) Belirlenebilirlik;

Maddi olmayan duran varlık tanımı, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini gerektirir (TMS 38, prf.11).

Standarda göre, bir varlık, belirlenebilirlik kriterini aşağıdaki durumlarda sağlar:

- Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık

veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya

- İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

(b) Kontrol;

İşletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücü olması durumunda, bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü var demektir. Bir işletmenin maddi olmayan duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını kontrol etme kapasitesi, normal olarak, yasal haklardan kaynaklanır. Yasal hakların olmadığı durumlarda, söz konusu gücün varlığını göstermek daha zordur. Ancak, hakkın yasal yaptırım gücü, kontrol için gerekli bir koşul değildir, çünkü işletme gelecek ekonomik yararları başka bir şekilde de kontrol edebilir (TMS 38, prf.13).

Bir işletmenin sahip olduğu piyasa bilgisi ve teknik bilgi, gelecekte ekonomik yararlar sağlayabilir. Örneğin sahip olunan bilgi; telif hakkı, sınırlayıcı bir ticari anlaşma (izin verildiği yerlerde) ya da çalışanların gizliliği korumaya ilişkin yasal sorumlulukları gibi bazı yasal haklarla korunuyorsa, işletme söz konusu yararları kontrol altında tutar (TMS 38, prf.14).

Standarda göre, bir işletme vasıflı çalışanlardan oluşan bir ekibe sahip olabilir ve eğitim yoluyla, gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak ek vasıfları tespit edebilir. Ayrıca bir işletme, çalışanlarından, yeteneklerini işletme yararına kullanmaya devam etmelerini de bekleyebilir. Fakat işletmeler, genellikle, maddi olmayan duran varlık tanımına uyan vasıflı çalışanlarından ve bunların eğitimlerinden kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararlar üzerinde yetersiz bir kontrole sahiptir. Benzer bir şekilde, kullanımı ve gelecekteki ekonomik yararın elde edilmesi yasal haklar tarafından korunmadıkça ve tanımın diğer kısımlarına uymadıkça özel yönetsel ya da teknik yeteneğin maddi olmayan duran varlık tanımına uyması olası değildir (TMS 38, prf.15). Bununla birlikte, bir işletme, müşteri portföyüne veya pazar

payına sahip olabilir ve müşterileri ile ilişki ve sadakat kurma çabaları nedeniyle, müşterilerin işletme ile ticari ilişkiye devam etmelerini bekleyebilir. Ancak, müşteriyle olan ilişkiyi veya müşterinin işletmeye olan sadakatini koruyan yasal hakların ya da kontrol altında tutan diğer bazı yolların bulunmaması halinde; maddi olmayan duran varlıkların tanımına uyan, işletmenin müşteriyle olan ilişkileri ve bu tür unsurlara (örneğin müşteri portföyü, pazar payları, müşteri ilişkileri ve müşteri sadakati) sadakatten meydana gelmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararlar üzerindeki kontrolü genellikle yetersizdir (TMS 38, prf.16).

(c) Gelecekteki ekonomik yararlar;

Maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içermektedir (TMS 38, prf.17).

Bir kalemin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için aşağıdaki koşulların sağlanması gerekir:

- Varlıkla ilgili beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması,
- Varlığın maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebilir olması (TMS 38, prf.21).

Bir işletme, gelecekte beklenen ekonomik yararların gerçekleşme olasılığını; ilgili varlığın yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullarla ilgili yönetimin en iyi tahminini yansıtan makul varsayımları kullanmak suretiyle değerlendirir (TMS 38, prf.22). Standarda göre; yararlı ömür, “bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süre veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimi” olarak ifade edilmiştir (TMS 38, prf.8).

Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesi esnasında maliyet bedeliyle ölçülür (TMS 38, prf.24).

3.1.2. TMS 38'de Değerleme

TMS 38'de, işletmeler maliyet yöntemini veya yeniden değerlendirme yöntemini muhasebe politikası olarak seçerler.

3.1.2.1. Maliyet Yöntemi

Maliyet yönteminde, bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinden sonra, maliyetinden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşürülerek izlenir (TMS 38, prf.74).

3.1.2.2. Yeniden Değerleme Yöntemi

İlk muhasebeleştirilmesinden sonra maddi olmayan bir duran varlık, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutar üzerinden izlenir (TMS 38, prf.75).

Yeniden değerlendirme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır (Tayfur ve Odak, 2012a, s.124).

TMS 38'e göre yeniden değerlendirme yöntemi:

- Daha önce varlık olarak muhasebeleştirilmeyen maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirilmelerine veya
- Maddi olmayan duran varlıkların maliyet tutarı dışında bir tutardan muhasebeleştirilmelerine

izin vermez (TMS 38, prf.76).

Yeniden değerlendirme yöntemi, devlet teşviki yoluyla sahip olunan ve çok düşük bir tutardan muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlığa da uygulanabilir (Akgül ve Akay, 2004, s.188).

Standardın 79'uncu paragrafına göre, yeniden değerlendirme işlemlerinin sıklığı, yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin değişkenliği ile bağlantılıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değeri, defter değerinden önemli ölçüde farklılık gösteriyorsa, bu durumda yeniden değerlemeye devam edilmesi gerekir (TMS 38, prf.79).

Bir maddi olmayan duran varlık kalemi yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulduğu zaman, varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutara göre düzeltilir. Yeniden değerlendirme tarihinde, varlık aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur (TMS 38, prf.80):

(a) Brüt defter değeri, varlığın defter değerinin yeniden değerlendirilmesiyle tutarlı bir şekilde düzeltilir. Örneğin, brüt defter değeri gözlemlenebilir piyasa verileri dikkate alınarak veya defter değerindeki değişimle orantılı olarak düzeltilebilir. Yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş itfa payı, brüt defter değeri ile varlığın birikmiş değer düşüklüğü zararlarının dikkate alınmasından sonraki defter değeri arasındaki fark kadar düzeltilir ya da

(b) Birikmiş itfa payı varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynakta biriktirilir. Ancak, anılan yeniden değerlendirme artışının, varsa daha önce aynı varlık için kâr veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme azalışını ortadan kaldıran kısmı, kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 38, prf.85).

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış ise, söz konusu azalan tutar, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Fakat söz konusu varlık için yeniden değerlendirme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu müddetçe, bu azalış yeniden değerlendirme fazlası adı altında doğrudan özkaynağa borç kaydedilir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen azalış, yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynaktaki artış olarak kaydedilen tutarı azaltır (TMS38, prf.86).

3.1.3. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Yöntemleri

TMS 38'e göre itfa (amortisman), maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

3.1.3.1. Amortisman (İtfaya) Tabi Tutar

TMS 38'de amortisman (itfaya) tabi tutar, "Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutar" olarak tanımlanmaktadır.

TMS 38'de, bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinden düşürülen kalıntı değeri, "İşletmenin, varlığın hâlihazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutar" şeklinde ifade edilmiştir (TMS 38, prf.8).

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça sıfır kabul edilir (TMS 38, prf.100):

(a) Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir veya

(b) Varlığın aktif bir piyasası (TFRS 13'te tanımlandığı üzere) mevcuttur:

(i) Kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilir,

(ii) Böyle bir piyasanın varlığın yararlı ömrünün sonunda mevcut olması muhtemeldir.

Sınırlı yararlı ömre sahip varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değeri düşüldükten sonra belirlenir (TMS 38, prf.101).

Bir varlığın kalıntı değerinin tahmini; elden çıkarılması durumunda, yararlı ömrünün sonuna gelmiş ve aynı koşullar altında kullanılmış benzer bir varlığın satışı için tahmin tarihinde geçerli fiyatları kullanarak hesaplanan geri kazanılabilir tutarını içerir. Kalıntı değer en azından her finansal yıl sonunda tekrar gözden geçirilir (TMS 38, prf.102).

Standardın 103'üncü paragrafına göre, bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, varlığın defter değerine eşit ya da daha yüksek bir tutara yükselebilir. Böyle durumlarda, varlığın kalıntı değeri sonradan defter değerinin altına düşene kadar, varlığın itfa payı sıfırdır (TMS 38, prf.103).

Maddi olmayan duran varlıklar amortismanına tabi tutulurken söz konusu varlıklar için işletmelerce tahmin edilen yararlı ömür süreleri de son derece önemlidir. Buna göre bir maddi olmayan duran varlık için yararlı ömür, bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder (TMS 38, prf.8). Bununla birlikte, işletme için bir maddi olmayan varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğu da önemlidir. Eğer maddi olmayan duran varlığın yararlı ömür sınırlı ise, işletme bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını dikkate alır (TMS 38, prf.88).

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde, aşağıdakiler de dahil olmak üzere birçok unsur dikkate alınır (TMS 38, prf.90):

(a) Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılmayacağı,

(b) Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi,

(c) Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri,

(d) Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler,

(e) Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler,

(f) Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti,

(g) Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralama bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar,

(h) Varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı.

Standarda göre, “belirsiz” terimi “sonsuz” anlamına gelmez. Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, sadece, ilgili varlığın yararlı ömrünün tahmin edilmesi sırasında belirlenen performans standardını korumaya ilişkin bakım harcamalarının düzeyini ve işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyetini yansıtır (TMS 38, prf.91).

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünü etkileyen unsurlar hem ekonomik hem de yasal etkenler olabilir. Ekonomik etkenler, işletmenin gelecekteki ekonomik yararlarının süresini belirler. Yasal etkenler ise, işletmenin söz konusu yararlar olana erişimini sürdürebildiği süreyi sınırlayabilir. Yararlı ömür, bu etkenler tarafından belirlenen sürelerden kısa olanıdır (TMS 38, prf.95).

3.1.3.2. Amortisman (İtfa) Yöntemleri

Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimleri yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır (TMS 38, prf.98). Burada sözüne edilen itfa yöntemleri TMS 16’da bahsi geçen yöntemlerle aynıdır. Buna göre; maddi olmayan duran varlıklara,

normal (doğrusal) amortisman, azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ve üretim miktarına göre amortisman yöntemleri uygulanır. Söz konusu yöntemler detaylı olarak ikinci bölümde açıklanmıştır.

Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır. Söz konusu yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, doğrusal itfa yöntemi kullanılır (TMS 38, prf.97).

İtfa payları genellikle kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, bazen, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar, diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerlerine eklenir (TMS 38, prf.99).

Bir işletmenin sahip olduğu maddi olmayan duran varlığı tabi tuttuğu itfa yöntemlerinde veya söz konusu maddi olmayan duran varlığın itfa süresinde bir değişiklik yapma durumu ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda itfa süresi ve itfa yönteminin gözden geçirilmesi gerekebilir.

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa süresi ve itfa yöntemi, en azından her yıllık hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilir. Varlığın beklenen yararlı ömrü önceki tahminlerden farklılık gösterirse, itfa süresinde buna göre değişikliğe gidilir. Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda, itfa yöntemi söz konusu değişikliği yansıtmak için değiştirilir. Bu tür değişiklikler, TMS 8'e göre, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler adı altında muhasebeleştirilir. Bir maddi olmayan duran varlığın ömrü boyunca, kendisine ilişkin yararlı ömür tahmininin uygun olmadığı ortaya çıkabilir. Örneğin, değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi, itfa süresinin değiştirilmesi gerektiğini gösterebilir. Zaman içinde, işletmenin bir maddi olmayan duran varlıktan ileride elde etmeyi beklediği ekonomik yararların şekli değişebilir. Örneğin, azalan bakiyeler itfa yönteminin, doğrusal itfa yönteminden daha uygun olduğu anlaşılabilir (TMS 38, prf.104-106).

TMS 38'de, sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar yararlı ömürleri boyunca itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömre sahip maddi

olmayan duran varlıklar itfa edilmezler (TMS 38, prf. 107). Bununla birlikte, TMS 36 - Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı uyarınca bir işletme, sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığını, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile:

(a) Yıllık olarak,

(b) Maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin ne zaman bir belirti olduğunda

karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test eder (TMS 38, prf.108). TMS 36'ya göre; bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olarak tekrar değerlendirilmesi, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğinin bir göstergesidir (TMS 38, prf.110).

3.2. VUK Kapsamında Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman

VUK'ta maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili bir tanım bulunmamakla birlikte, söz konusu Kanunun 269'uncu maddesinde gayri maddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir. Ancak ilgili maddede bu gayri maddi hakların hangileri olduğuna dair bilgi bulunmamaktadır. Bununla birlikte, Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 70'inci maddesinin 5'inci ve 6'ncı bentlerinde; arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alametifarika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar ve telif hakları gayri maddi haklar olarak yer almaktadır.

Tek düzen hesap planında ise maddi olmayan duran varlıklar haklar, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme gideri, araştırma ve gelişme gideri, özel maliyet, diğer maddi olmayan duran varlıklar, birikmiş amortismanlar ve verilen avanslar kalemlerinden oluşmaktadır.

Haklar; imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye

belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yaptığı harcamaları kapsamaktadır (Uyar, 2014, s.72).

Şerefiye; bir işletmenin devri esnasında üstünlük hakkı elde etme karşılığında yapılan ödemelerdir. Şerefiyeler ortaya çıktıkları yılda aktifleştirilirler (Çankaya, 2006, s.468).

Kuruluş ve örgütlenme gideri; VUK'un 282'nci maddesinde kuruluş giderleri tanımlanmıştır. Buna göre, kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler kuruluş gideri olarak tanımlanmıştır. Bir işletmenin genel kuruluş maliyetleri, kuruculara ödenen ücretleri, tescil resim ve harçlarını, hisse senetleri ve tahvillerin satışı için verilen komisyonları ve diğer kuruluş finansman giderlerini kapsamaktadır. Bu maliyetler, özelliği belirsiz bir "aktifleştirme gider unsuru" olarak gösterilir ve beş yıl veya daha az bir süre içinde hasıllardan düşülmek kaydıyla amortismanına tabi tutulur (Uyar, 2014, s.72).

Araştırma ve geliştirme giderleri; işletmelerin yeni ürün geliştirme ve yeni teknolojiler kazandırma adına yapmış oldukları yatırımları ifade eder.

Özel maliyetler; kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile bu gayrimenkullerin kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedeli olarak ifade edilmektedir (Türedi, 2004, s.284). Özel maliyet bedeli olarak işletmenin aktifine kaydedilen bu tür giderler kira süresi içinde eşit tutarlarda itfa edilir (Uyar, 2014, s.73).

Diğer maddi olmayan duran varlıklar; yukarıda sayılan maddi olmayan varlıkların kapsamında değerlendirilmeyen varlıkların izlendiği kalemdir.

Birikmiş amortismanlar; maddi olmayan duran varlıklar bedellerinin, kullanılabilecekleri süre içerisinde yok edilebilmelerini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır (Türedi, 2004, s.285).

Verilen avanslar; satın alınmak üzere sipariş edilmiş maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak gerçekleştirilen avans ödemeleridir.

3.2.1. VUK'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme

VUK'un 269'uncu maddesine göre, maddi olmayan duran varlıklar gayrimenkuller gibi maliyet bedeli ile değerlendirilir. Burada ifade edilen maliyet bedelinin nelerden oluştuğu ise, VUK 262'nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre, maliyet bedeli; "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder." hükmü yer almıştır.

VUK'un 282'nci maddesinde, kuruluş ve örgütlenme giderleri ile şerefiyenin değerlendirilme hükümlerine yer verilmiştir. Söz konusu maddeye göre;

"Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirilir. Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz. Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir. İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. Gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar da mukayyet değerleriyle değerlendirilir."

VUK'un 272'nci maddesinde ise,

"Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedelleri olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir."

ibaresi yer almaktadır. Söz konusu madde hükümlerinde özel maliyetlerin de maliyet bedeli ile değerlendirileceği ifade edilmiştir.

3.2.2. VUK'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa

VUK'un 326'nci maddesinde maddi olmayan duran varlıklardan, kuruluş ve örgütlenme giderleri ve peştemallık (şerefiye) açıklanmış ve bunların mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve 5 yıl içinde itfa olunacağı ifade edilmiştir (Uyar, 2014, s.74). Bununla birlikte, VUK'un 327'nci maddesinde ise,

“Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272’nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.”

ifadesi yer almaktadır.

Yukarıda bahsi geçen düzenlemelerin yanı sıra 5024 sayılı VUK, GVK ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile VUK’un 315’inci maddesinde yeni bir düzenleme yapılarak, 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren duran varlıkların amortismanında kullanılacak oranların tespitinde yararlı(faydalı) ömürlerin esas alınacağı açıklanmıştır (Uyar, 2014, s.75). Yapılan bu düzenleme ile birlikte, amortisman tabii iktisadi kıymetlerin yararlı ömürleri ve amortisman oranları Maliye Bakanlığı’nca bir liste halinde yayınlamış ve uygulamaya başlanmıştır. Buna göre, maddi olmayan duran varlıklar için aşağıdaki yararlı ömür ve itfa oranları belirlenmiştir (Uyar, 2014, s.76):

- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri; yararlı ömrü 5 yıl, itfa oranı %20,
- Özel Maliyetler; yararlı ömrü 5 yıl, itfa oranı %20,
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri; yararlı ömrü 5 yıl, itfa oranı %20,
- Bilgisayar Yazılımları; yararlı ömür 3 yıl, itfa oranı %33,33,
- Diğer Gayri Maddi İktisadi Kıymetler (İşletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları, patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi, format, telif hakkı vb.); yararlı ömrü 15 yıl ve itfa oranı % 6.66.

VUK’ta, maddi olmayan duran varlıkların itfa yöntemlerine ilişkin olarak özel bir düzenleme yer almamakla birlikte, özel maliyet bedellerinin kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edileceği belirtilmiştir. Bu ifadeden ise normal itfa yönteminin genel kabul gördüğü anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, özel maliyet bedelleri dışında kalan diğer maddi olmayan duran varlıklar için hem normal amortisman yönteminin hem de azalan bakiyeler yönteminin kullanılabileceği konusunda herhangi bir sınırlama olmadığı düşünülmektedir.

3.3. TMS 38 ve VUK Açısından Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması

Amortisman uygulamaları konusunda TMS 38 ve VUK düzenlemeleri incelendiğinde birtakım uygulama farklılıkları olduğu göze çarpmaktadır. Bu farklılıklar şu şekilde sıralanabilir:

- Yararlı ömür ve amortisman süresi,
- Uygulanacak amortisman yöntemleri,
- Amortismanda yöntem değişikliği,
- Kıst amortisman uygulaması,
- Kalıntı (hurda) değeri.

3.3.1. Yararlı Ömür ve Amortisman Süresi

TMS 38'de, maddi olmayan duran varlıkların amortisman süreleri belirlenirken söz konusu varlığın yararlı ömrü dikkate alınır. Standarda göre, maddi olmayan duran varlıklar sınırlı ve sınırsız yararlı ömre sahip olanlar şeklinde ikiye ayrılmıştır. Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömrü boyunca itfa edilirken, sınırsız yararlı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar itfaya tabi tutulmamakta ancak, değer düşüklüğüne tabi tutulmaktadır.

VUK'ta da yararlı ömür yaklaşımı olmakla birlikte, maddi olmayan duran varlıkların söz konusu yararlı ömürleri Maliye Bakanlığı'nca ilan edilen listelerle belirlenmiştir. Buna göre, standartta yer alan sınırlı- sınırsız yararlı ömür tanımlaması yapılmamıştır.

VUK'un 333 Sayılı Uygulama Genel Tebliği'nde; kuruluş ve örgütlenme giderleri, özel maliyet bedeli ve araştırma ve geliştirme giderlerinin yararlı ömrü 5 yıl, itfa oranı %20, bunların dışındaki maddi olmayan duran varlıklar için ise yararlı ömrü 15 yıl ve itfa oranı %6.66 olarak belirlenmiştir (Bulca, 2009, s.238).

3.3.2. Uygulanacak Amortisman Yöntemleri

TMS 38'de kullanılan yöntem, varlığın ekonomik faydasının işletme tarafından tüketilme şekline göre değişmektedir (Bulca, 2009, s.238). Standarda göre, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü boyunca itfa edilecek tutarı normal (doğrusal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri kullanılarak belirlenmektedir.

VUK'ta maddi olmayan duran varlıklar için özel bir düzenlemeye yer verilmemekle birlikte, özel maliyet bedellerinin kira süresi içinde eşit tutarlarda itfa edileceği ifade edilmiştir. Bu ise, normal amortisman yönteminin kullanılacağı anlamına gelmektedir. Ancak, özel maliyet bedelleri dışındaki diğer maddi olmayan duran varlıklarda normal amortisman yöntemine ilave olarak azalan bakiyeler yönteminin de kullanılabileceği düşünülmektedir (Bulca, 2009, 239).

3.3.3. Amortismanda Yöntem Değişikliği

TMS'de, kullanılan amortisman yönteminin değiştirilmesi hususunda herhangi bir sınırlama getirilmemekle birlikte, kullanılan amortisman yönteminin dönemler itibarıyla gözden geçirilmesi ve gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanması gereği hüküm altına alınmıştır.

VUK'ta ise, normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemeyeceği; azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebileceği hükmü bulunmaktadır (Bulca, 2009, s.239).

3.3.4. Kıst Amortisman Uygulaması

Kıst amortisman uygulaması yönünden TMS'de herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır. Öyle ki, kıst amortisman uygulaması, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların tümü açısından uygulanabilmektedir.

VUK hükümleri göz önünde bulundurulduğunda ise, kıst amortisman konusunda maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili doğrudan bir düzenleme

yapılamamış olmakla birlikte, maddi olmayan duran varlıkların maliyetine eklenebilen kur farkları ve kredi faizleri için kıst amortisman yöntemi de uygulanabilmektedir (Bulca, 2009, s.239).

3.3.5. Kalıntı (Hurda) Değeri

TMS 38'de bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı (hurda) değeri, ilgili varlığın itfa edilebilir tutarı hesaplanırken dikkate alınır. Varlığın itfaya konu olan tutarı söz konusu varlığın maliyet bedelinden kalıntı (hurda) değeri çıkarılarak belirlenir. Standarda göre; hurda değer, her finansal dönem sonunda gözden geçirilmeli ve hurda değerdeki bir değişiklik, muhasebe tahmininde meydana gelen bir değişiklik olarak kabul edilerek, TMS 8'e bağlı olarak muhasebeleştirilmelidir (Bulca, 2009, s.240).

Kalıntı (hurda) değeri kavramı TMS 38'de dikkate alınırken, VUK'ta ifa edilebilir tutar belirlenirken kalıntı değer kavramı dikkate alınmamaktadır.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklanan, TMS 38 ve VUK düzenlemelerinde yer alan farklılıklara ilişkin özet bilgiler Tablo 3.1'de yer almaktadır:

TABLO 3.1. TMS 38 VE VUK'A GÖRE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

	TMS 38	VUK
Yararlı Ömür ve Amortisman Süresi	TMS 38'de maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömrü sınırlı ve sınırsız olmak üzere ikiye ayrılmış olup, itfa uygulaması buna göre düzenlenmiştir. Ayrıca standartta sınırsız yararlı ömre sahip varlıkların itfa edilmeyeceği belirtilmektedir. İşletmeler kullandıkları maddi olmayan duran varlıklara ait yararlı ömrü ve dolayısıyla amortisman sürelerini kendileri belirlemektedir.	VUK'a göre maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömrü hususunda sınırlı – sınırsız ömür ile ilgili bir düzenleme yoktur. Amortisman süreleri Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir.
Yöntem	Varlığın yararlı ömrü boyunca itfa edilecek tutarının belirlenmesinde normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerinden birisi kullanılabilir. Araştırma giderlerine yapılacak harcamaların doğrudan gider kaydedilirken geliştirme giderlerinin amortisman yoluyla itfa edileceği belirtilmiştir.	VUK düzenlemelerinde maddi olmayan duran varlıklara ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat, kanunda özel maliyet bedellerinin kira süresi içinde eşit tutarlarda itfa edileceği belirtilmektedir.
Yöntem Değişikliği	İtfa yönteminde değişikliğe gidilmesi hususunda bir sınırlama getirilmemiştir. Fakat kullanılan amortisman yönteminin periyodik olarak gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmiştir.	VUK'ta, normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra başka bir yönteme dönülemezle birlikte; azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebilmektedir.
Kıst Amortisman Uygulaması	Kıst amortisman uygulaması maddi olmayan duran varlıklar için uygulanabilmektedir.	Maddi olmayan duran varlıkların maliyetine ilave edilen kur farkları ve kredi faizleri için kıst amortisman yöntemi uygulanabilmektedir.
Kalıntı (Hurda) Değeri	TMS 38'de, kalıntı (hurda) değer kavramına yer verilmiştir. Amortisman tabii tutar belirlenirken maliyet bedelinden kalıntı değeri düşülmektedir.	VUK'ta kalıntı (hurda) değer kavramına yer verilmemiştir.

Kaynak: Bulca, 2009, s.241.

Örnek:

Bir işletme, yemek sektöründe faaliyet gösteren bir işletmeyle 6 Ocak 2012 tarihinde 450.000 TL tutarında 5 yıllık bir imtiyaz hakkı sözleşmesi yapmıştır.

Buna göre, TMS 38'e ve VUK'a göre normal itfa yöntemiyle hesaplanan amortisman tutarları aşağıdaki gibidir:

a) TMS 38'e göre elde edilen hak, yararlı ömrü süresinde eşit tutarlarla itfa edilir. O halde, söz konusu sözleşme ile elde edilen hak için belirlenen itfa tutarı 5 yıllık sözleşme süresi dikkate alınarak hesaplanacaktır.

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = 450.000 / 5 = 90.000 \text{ TL'dir.}$$

İşletme sahip olduğu hak için 2012 yılından başlamak üzere, her yıl 90.000 TL tutarında amortisman ayıracaktır.

b) VUK'a göre söz konusu franchising sözleşmesi için belirlenen itfa süresi 15 yıl olup, işletme her yıl %6,66 oranında amortisman hesaplayacaktır. Buna göre;

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = 450.000 / 15 = 30.000 \text{ TL olacaktır.}$$

TMS 38 ve VUK'ta yer alan düzenlemeler sonucunda yıllar itibarıyla ortaya çıkan tutar farklılıkları Tablo 3.2'de gösterilmiştir:

TABLO 3.2. TMS 38 VE VUK'A GÖRE YILLIK AMORTİSMAN TUTARLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Yıllar	TMS 38'e Göre Amortisman Tutarı (TL)	VUK'a Göre Amortisman Tutarı (TL)	Fark (TL)
2012	90.000	30.000	60.000
2013	90.000	30.000	60.000
2014	90.000	30.000	60.000
2015	90.000	30.000	60.000
2016	90.000	30.000	60.000
2017	-	30.000	- 30.000
2018	-	30.000	- 30.000
2019	-	30.000	- 30.000
2020	-	30.000	- 30.000
2021	-	30.000	- 30.000
2022	-	30.000	- 30.000
2023	-	30.000	- 30.000
2024	-	30.000	- 30.000
2025	-	30.000	- 30.000
2026	-	30.000	- 30.000

Örnekte, söz konusu maddi olmayan duran varlık için işletmece herhangi bir hurda değeri öngörülmemiş olduğundan, gerek TMS 38 gerekse VUK'a göre amortisman hesaplanırken maliyet değerinde herhangi bir farklılık ortaya çıkmamıştır.

Bununla birlikte, TMS 38 ve VUK'ta yer alan düzenlemeler dikkate alındığında, göze çarpan ilk farklılığın yararlı ömür sürelerinde olduğu görülmektedir. TMS 38 hükümlerine göre, işletmece elde edilen imtiyaz hakkının yararlı ömrü 5 yıl olarak belirlenmiş olmasına rağmen, VUK'a göre itfa işlemi 15 yılda tamamlanacaktır. Böylece, işletme TMS 38'e göre imtiyaz hakkının tamamını 2016 yılında itfa etmiş olmasına rağmen, VUK'a göre gerçekleştirilen defter kayıtlarında, söz konusu maddi olmayan duran varlığın tamamen itfa edilmesi 2026 yılında gerçekleşecektir. Bu örnekte dönemler arası farklılığın ortaya çıkmasındaki temel neden, TMS 38 ve VUK hükümlerine göre belirlenmiş olan farklı yararlı ömürler neticesinde ortaya çıkan amortisman süresi farklılıklarıdır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMALARI - TÜRKİYE CUMHURİYET MERKEZ BANKASI ÖRNEĞİ

Bu bölümde, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının aktifinde kayıtlı ve kullanımında olan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman uygulamalarına değinilecek olup, söz konusu varlıklara ait amortisman işlemleri ile ilgili örnekler incelenecektir.

Genel olarak duran varlıklar; arsalar, binalar ve bina maliyetine giren ilave harcamalar ile demirbaşlar ve yazılım ürünlerinden oluşmaktadır (TCMB Yıllık Rapor, 2015, s.70).

2014 yılına ait TCMB yıllık raporunda duran varlıklar ile ilgili olarak;

“TCMB bilançosundaki arsalar maliyet değerleri üzerinden, binalar, demirbaşlar ve yazılımlar ise amortismanları ile netleştirilmiş değerleri üzerinden bilançoda gösterilmektedir. Duran varlıkların elden çıkarılması sonucunda satış hasılatı ile varlığın netleştirilmiş değeri arasındaki fark, gelir veya gider olarak kâr/zarar tablosuna yansıtılmaktadır” (TCMB Yıllık Rapor, 2015, s.70).

ifadesine yer verilmiştir. TCMB'nin sahip olduğu arsalar dışında kalan duran varlıkların amortismanları VUK Genel Tebliğlerinde belirlenmiş yararlı ömürler dikkate alınarak ve kıst amortisman yöntemine göre hesaplanarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.

6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesi sonrasında TCMB bilançosunun TMS hükümlerine göre düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda, amortisman işlemlerinin VUK hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilmesi sonrası finansal tabloların TMS hükümlerince düzenlenmesi zorunluluğu, bazı ilave işlemleri de beraberinde getirmektedir. Böylece, maddi ve maddi olmayan duran varlık kalemleri de TTK düzenlemelerine uygun ve TMS hükümlerinin gerektirdiği şekliyle TCMB'nin

yasal bilançosunda gösterilmektedir. Bir başka ifadeyle; TCMB, yasal defterlerini vergi mevzuatına ve 1211 sayılı TCMB Kanunu'na, yasal finansal tablolarını 6102 sayılı TTK'ya ve 1211 sayılı TCMB Kanunu'na uygun olarak hazırlamaktadır (TCMB Yıllık Rapor, 2014, s.67).

4.1. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları

TCMB hesap planında, aktife kayıtlı maddi duran varlıklar 11 - "Gayrimenkuller" ve 12- "Demirbaş Eşya ve Gayri Maddi Haklar" ana hesap gruplarında yer almaktadır. "Gayrimenkuller" ana hesabında, TCMB'nin sahip olduğu arsalar ve binalar takip edilmektedir. "Demirbaş Eşya ve Gayri Maddi Haklar" ana hesabında ise, maddi duran varlıklardan makine, demirbaş eşyalar, cihaz ve taşıtlar yer almaktadır. Maddi duran varlıkların amortisman tutarları ise pasif karakterli olan, 3- "Amortisman" ana hesabı altında izlenmektedir. Tablo 4.1'de genel hatlarıyla hesap planında yer alan maddi duran varlıklar ve amortisman hesapları gösterilmiştir.

TABLO 4.1. TCMB HESAP PLANINDA YER ALAN MADDİ DURAN VARLIKLAR VE AMORTİSMAN HESAPLARI

11	GAYRİMENKULLER
11 00 01	Binalar
11 00 03	Tamamı Amorti Edilmiş Binalar
11 00 11	Tamamı Amorti Edilmemiş Binalar Enflasyon Düzeltme Farkı Hesabı
11 00 02	Arsalar
11 00 02 012	Gaziantep Şubesi Arsası
11 00 02 013	Antalya Şubesi Arsası
11 00 02 014	İzmit Şubesi Arsası
11 00 02 015	İstanbul Finans Merkezi Arsası
11 00 12	Arsalar Enflasyon Düzeltme Farkı
12	DEMİRBAŞ EŞYA VE GAYRİMADDİ HAKLAR
12 00	Demirbaş Eşyalar
12 00 01	Tamamı Amorti Edilmemiş Demirbaş Eşya
12 00 11	Tamamı Amorti Edilmemiş Demirbaş Eşya Enflasyon Düzeltme Farkı Hesabı
12 00 02	Tamamı Amorti Edilmiş Demirbaş Eşya
12 00 12	Tamamı Amorti Edilmiş Demirbaş Eşya Enflasyon Düzeltme Farkı Hesabı
03	AMORTİSMANLAR
03 01	Gayrimenkul Amortismanları
03 01 01	Bina Amortismanları
03 01 02	Tamamı Amorti Edilmiş Bina Amortismanları
03 01 11	Tamamı Amorti Edilmemiş Bina Amortismanı Enflasyon Düzeltme Farkı Hesabı
03 02	Demirbaş Eşya Amortismanları
03 02 01	Tamamı Amorti Edilmemiş Demirbaş Eşya Amortismanları
03 02 11	Tamamı Amorti Edilmemiş Demirbaş Eşya Amortismanı Enflasyon Düzeltme Farkı Hesabı
03 02 02	Tamamı Amorti Edilmiş Demirbaş Eşya Amortismanları
03 02 12	Tamamı Amorti Edilmiş Demirbaş Eşya Amortismanları Enflasyon Düzeltme Farkı

Bankanın aktifinde yer alan maddi duran varlıklardan, TCMB bilançosundaki arsalar maliyet değerleri üzerinden izlenmekle birlikte; binalar, demirbaşlar ve yazılımlar ise amortismanları ile netleştirilmiş değerleri üzerinden bilançoda yer almaktadır (TCMB Yıllık Rapor, 2014, s.72).

TCMB Demirbaş Eşya Yönetmeliği'nde, Bankanın aktifinde kayıtlı bulunan maddi duran varlıklara amortisman uygulanması ile ilgili işlemler hüküm altına alınmıştır. Buna göre, Demirbaş Eşya Yönetmeliği'nin 18'inci maddesinde;

“213 sayılı VUK’un ilgili maddeleri hükmüne istinaden, bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi değerlerin, kullanım süresi içerisinde değerlerinde meydana gelen kayıpların yok edilmesi amacıyla amortisman ayrılır. Uygulanacak amortisman oranı, Yönetim Komitesi’nce belirlenir.”

ifadesi yer almakta birlikte, 1211 sayılı Merkez Bankası Kanunu’nun 57’nci maddesinde, Bankamızın hesap dönemi takvim yılı olarak tespit edilmiştir. İdare Merkezi ve şubelerimiz tarafından gerçekleştirilen yıl sonu bilanço çalışmaları, TTK’nın defterlerin kayıt düzeni, notere tasdiki, saklanması, envanter ve bilanço işlemlerine ilişkin hükümleri; VUK’un değerlendirme ve amortisman uygulamalarına ilişkin hüküm ve tebliğleri, ilgili evamir mecmuaları hükümleri ve Muhasebe Genel Müdürlüğü’nün konuyla ilgili talimatları çerçevesinde yürütülmektedir (Aydoğdu ve Çalık, 2009, s.389).

TCMB uygulamalarında, maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarları belirlenirken VUK’un 313’üncü maddesinde ifade edilen değerler dikkate alınır. Buna göre, maddi duran varlığın amortismanına konu değeri söz konusu varlığın maliyet bedelidir. TCMB hesaplarında kayıtlı maddi duran varlıkların amortisman uygulamasında söz konusu varlıkların maliyet bedelleri dikkate alınarak gerekli hesaplamalar yapılır. 2015 yılı için maliyet bedeli 880 TL’yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayıp, doğrudan giderleştirilebilir.

TCMB bilançosunda aktife kayıtlı maddi duran varlıkların tabi tutulacağı amortisman oranlarına, VUK’un ilgili genel tebliğlerinde yer verilmiştir. Buna göre, VUK’un 315’inci maddesiyle ilgili olarak 28 Nisan 2004 tarihli ve 333 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde yapılan düzenleme sonucunda, 1 Ocak 2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler için 5024 sayılı Kanun’dan önce yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edileceği belirtilmiş olup, bu kıymetlerin amortisman ayrılmasına esas bedelin 31 Aralık 2003 tarihi itibarıyla yapılacak enflasyon düzeltmesinden sonraki değer olacağı ifade edilmiştir. 31 Aralık 2003 tarihinden sonra ise amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde bu varlıkların maliyet bedeli olarak, düzeltilmiş değerlerinin esas alınacağı ve 31 Aralık 2003 tarihinden sonra iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin VUK’un 5024 sayılı Kanun’la değişen hükümlerine göre

amortismanına tabi tutulacağı açıklaması getirilmiştir (Topal, 2010, s.15). Buna göre, 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5024 Sayılı Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebesi ile İlgili Yasa ile yapılan değişiklikler sonucunda amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yararlı ömürleri Maliye Bakanlığı'nca tespit edilmektedir. Bir başka ifadeyle, TCMB'nin aktifine kayıtlı amortismanına tabi varlıkların yararlı ömürleri Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı tebliğlerde açıklanmaktadır. Defter kayıtlarında duran varlıkların amortismanları hesaplanırken söz konusu tebliğlerde yer alan yararlı ömürler dikkate alınmakla birlikte, TMS'ye göre TCMB'ce duran varlıkların ekonomik ömürleri neticesinde tahmin edilen yararlı ömür tespitinde de, uygulamada kolaylık sağlaması açısından Maliye Bakanlığı'nca belirlenmiş yararlı ömür süreleri dikkate alınmaktadır.

TCMB muhasebe uygulamalarında maddi duran varlıklar için uygulanan amortisman yöntemi normal amortisman yöntemidir. Bu yöntemde, maddi duran varlığın maliyeti duran varlığın yararlı ömrü esas alınarak her döneme eşit olarak dağıtılır. Burada söz konusu varlığın maliyeti kullanım ömrü esas alınarak her döneme eşit olarak dağıtıldığından, varlığın kullanım amacı göz ardı edilmektedir. Ancak, TCMB tarafından sahip olunan binek otomobiller için VUK'un 320'nci maddesinde yer alan hükümlere göre amortisman uygulanır. Söz konusu maddede,

"İşletmelere 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."

ifadesi yer almaktadır. Daha önce de ifade edildiği gibi, TCMB'nin aktifinde kayıtlı duran varlıkların amortisman uygulamalarına ait defter kayıtları VUK hükümlerine göre yürütülmektedir. Ancak, 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesiyle beraber TCMB bilançosunun TMS çerçevesinde raporlanması gerektiğinden, aktifte kayıtlı maddi duran varlıklara ait amortisman tutarları hesaplanırken TMS 16'da yer alan düzenlemeler dikkate alınmaktadır. TMS 16 hükümlerine göre ise, aktife kayıtlı maddi duran varlıklara, aktife alındıkları günden başlamak suretiyle amortisman hesaplaması gerçekleştirilmektedir. Burada ifade edilen yöntem, kıst amortisman yöntemidir. İlerleyen aşamalarda raporlamada kullanılan hesaplamalar ile VUK'a göre normal

amortisman yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen hesaplamalar arasında farklılıklara değinilecektir.

Amortisman konusu ile ilişkili olarak, TCMB vergi uygulamalarında geçici vergi uygulaması 217 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. Buna göre, Tebliğin 28'inci maddesinde;

“Mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarından kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır. Örneğin, üçüncü dönemde iktisap edilen bir demirbaş için bu dönemde 9 aylık amortisman ayrılacaktır. Bu şekilde amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerlendirme günü itibarıyla aktifte bulunması gerekmektedir.”

ifadesine yer verilmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre, TCMB uygulamalarında amortisman hesaplamaları üçer aylık dönemler itibarıyla yapılmaktadır.

Buna karşın, 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte, 31 Aralık 2013 tarihli bilanço ile başlanılmak üzere, duran varlıklar amortismanları 333, 339, 365 ve 389 sıra no.lu VUK Genel Tebliğlerinde yer alan yararlı ömürleri dikkate alınarak normal amortisman yöntemi yerine kıst amortisman yöntemine göre hesaplanan tutarlar üzerinden raporlanmaya başlanmıştır (TCMB, 2014, s.67). Belirlenen yöntemle birlikte, varlıkların finansal tablolarda gösterilen tutarları ile defter kayıtlarındaki tutarları arasındaki geçici farklılıkların vergi etkilerini yansıtan ertelenmiş vergi, yasal vergi oranları dikkate alınarak hesaplanmış ve raporlanmıştır (TCMB, 2014, s.67).

TCMB uygulamasında, defter kayıtlarında VUK hükümlerine tabi olan duran varlıklar, üçer aylık dönemler ve yıl sonunda düzeltme işlemlerine tabi tutulmak suretiyle TMS hükümlerine uygun hale getirilerek bilançoda gösterilmektedir. Buna göre, TCMB'nin aktifinde kayıtlı maddi duran varlıklara ait hareket tablosu Tablo 4.2'de gösterilmiştir:

TABLO 4.2. MADDİ DURAN VARLIKLAR HAREKET TABLOSU

Duran Varlık Hareket Tablosu	Gayrimenkul (TL)	Demirbaş (TL)
2014 açılış net bilanço değeri	559.909.494	78.385.444
Alımlar	2.601.001	36.828.947
Elden çıkarılanlar (net)	-526.651	-13.804
Dönem içi amortisman	-6.218.375	-22.902.265
2014 kapanış net bilanço değeri	555.765.469	92.298.322
31 Aralık 2014		
	Gayrimenkul (TL)	Demirbaş (TL)
Kayıtlı değeri	704.307.142	200.705.115
Birikmiş amortismanlar	-148.541.673	-108.406.793
Net bilanço değeri	555.765.469	92.298.322
31 Aralık 2013		
	Gayrimenkul (TL)	Demirbaş (TL)
Kayıtlı değeri	702.394.198	166.442.488
Birikmiş amortismanlar	-142.484.704	-88.057.044
Net bilanço değeri	559.909.494	78.385.444

Kaynak: TCMB Yıllık Rapor, 2015.

Tablo 4.2’de, TCMB’nin aktifine kayıtlı duran varlıklardan ² “Gayrimenkuller ve Demirbaşlar” kalemlerinin 2014 hesap yılı açılış net bilanço değerleri ile dönem içi alımlar, elden çıkarılanlar maddi duran varlıkların değeri, dönem içi ayrılan amortisman tutarları ve yıl sonu net bilanço değerleri görülmektedir. TCMB finansal tablolarınının 6102 sayılı TTK’ya ve 1211 sayılı TCMB Kanunu’na uygun olarak hazırlanması neticesinde, 2014 hesap yılında dönem başında TCMB’nin sahip olduğu gayrimenkullerin net bilanço değeri 559.909.494 TL iken, dönem içerisinde 2.601.001 TL tutarında yapılan alımlar, 526.651 TL tutarında elden çıkarılan gayrimenkuller ve 2014 yılı için ayrılan amortisman tutarı olan 6.218.375 TL sonucunda, TCMB’nin aktifinde kayıtlı olan gayrimenkullerin 2014 yıl sonu

² TCMB’nin aktifinde kayıtlı olan duran varlık kalemlerinin 2013 ve 2014 yılsonu bilançolarındaki net değerleri Ek 1’de gösterilmiştir. Gayrimenkuller, demirbaşlar ve yazılımlardan oluşan duran varlık kalemi 2013 ve 2014 yıllarında sırasıyla 649.458.352 TL ve 641.032.223 TL olarak bilançoda yer almaktadır.

net bilanço değeri 555.765.469 TL olarak raporlanmıştır. Aynı şekilde, demirbaşların 2014 yılı açılış net bilanço değeri 78.385.444 iken dönem içerisinde 36.828.947 TL tutarında yapılan alımlar ile 13.804 TL tutarında elden ıkarılanlar ve yıl içinde ayrılan 22.902.265 TL amortisman tutarı sonucunda yıl sonu kapanış net değeri 92.298.322 TL olarak bilançoda yer almıştır.

Bütün bu bilgiler işığında, defter kayıtlarının VUK'a göre yapıldığı ve yasal raporların TMS hükümlerine göre düzenlendiği şekliyle, TCMB'nin sahip olduğu maddi duran varlıkların amortisman işlemleriyle ilgili güncel uygulamalar aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir:

rnek:

22 Nisan 2013 tarihinde maliyet bedeli 1.646,10 TL olan bir makine satın alınmıştır. Satın alınan makinenin VUK'a göre yararlı ömrü 5 yıldır. Makinenin TCMB'ce tahmin edilen yararlı ömrü de 5 yıldır³. TCMB'ye göre satın alınan makinenin hurda değeri sıfırdır⁴. Buna göre TCMB'de söz konusu demirbaşın amortisman işlemleri için 31 Aralık 2014 tarihinde gerçekleştirilen uygulamalar şu şekilde olacaktır:

22 Nisan 2013 tarihinde aktife alınan makinenin amortismanı için VUK hükümlerine göre normal amortisman yöntemi kullanılacaktır. Bu durumda, muhasebe kayıtları VUK hükümleri sonucunda hesaplanacak tutar üzerinden yapılacaktır. Ancak söz konusu demirbaş, TCMB bilançosunda maliyet bedelinden TMS hükümleri çerçevesinde aktife girdiği günden başlamak suretiyle kıst amortisman yöntemine göre hesaplanan tutarı düşüldükten sonraki net değeri ile raporlanacaktır. Buna göre, makine için yapılan amortisman işlemleri şunlardır:

- VUK'a göre, her yıl için ayrılacak amortisman tutarı 329,22 TL'dir. Buna göre, 31 Aralık 2014 tarihinde aktife kayıtlı makine için VUK'a göre hesaplanan toplam amortisman tutarı 658,44 TL olacaktır.

³ TCMB tarafından -uygulamada kolaylık sağlaması nedeniyle- aktifte kayıtlı duran varlıkların yararlı ömürleri belirlenirken, Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu yararlı ömür süreleri dikkate alınmaktadır.

⁴ TCMB'nin aktifinde kayıtlı bulunan duran varlıkların amortisman hesaplamalarında TMS hükümleri gereği dikkate alınan hurda değerleri genellikle sıfır kabul edilmektedir. Söz konusu duran varlıklar aktiften çıkarılırken, hibe edilme yoluna da gidilmektedir.

•TMS 16'ya göre ise, maddi duran varlıklar kıst amortisman yöntemine göre amortisman tabi tutulacağı için, söz konusu makinenin aktife alındığı tarihten başlamak suretiyle, 2013 yılı için hesaplanan amortisman tutarı 228,98 TL iken, 2014 yılı için hesaplanan 329,22 TL tutar da dikkate alınarak, 2014 yıl sonu itibarıyla toplam birikmiş amortisman tutarı 558,20 TL olarak hesaplanacaktır.

• 31 Aralık 2014 tarihi itibarıyla VUK ve TMS 16'da yer alan yöntem farklılıkları dolayısıyla söz konusu demirbaşın birikmiş amortisman tutarları arasında 100,24 TL tutarında fark ortaya çıkmıştır. Bu fark, VUK ve TMS 16'da yer alan yöntem ve hesaplama dönemlerinden kaynaklanmaktadır. Bu durum; VUK ve TMS düzenlemeleri neticesinde, TCMB'nin aktifinde kayıtlı olan duran varlıkların defter kayıtları ile raporlama açısından tutar farklılıklarını beraberinde getirmektedir.

Tablo 4.3'te 31 Aralık 2013 ve 31 Aralık 2014 tarihlerinde TMS 16 ve VUK'a göre hesaplanan amortisman tutarlarını görmek mümkündür:

TABLO 4.3. TCMB'NİN AKTİFİNDE KAYITLI MAKİNE İÇİN HESAPLANAN AMORTİSMAN TUTARLARI

Yıllar	VUK'a Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)	TMS 16'ya Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)	Fark (TL)
31.12.2013	329,22	329,22	228,98	228,98	100,24
31.12.2014	329,22	658,44	329,22	558,20	100,24

TCMB muhasebe uygulamasında, demirbaşlar için ayrılan amortisman tutarları VUK hükümlerince hesaplanan tutarlar üzerinden muhasebeleştirilmekle birlikte, TCMB bilançosunda binalar ve demirbaşlar TMS 16 hükümlerince hesaplanan amortisman tutarları ile netleştirilmiş değerler üzerinden gösterilmektedir. Tablo 4.3'te de görüldüğü üzere, muhasebeleşen ve vergi mükellefiyeti noktasında ödenen vergilerin matrah hesabında VUK'a göre hesaplanan amortisman tutarları dikkate alınmaktadır. Bu bakımdan, VUK ve TMS 16'ya göre, TCMB uygulamasında 31 Aralık 2014 tarihi itibarıyla söz konusu demirbaş a ait birikmiş amortisman

gideri dikkate alındığında, yıl sonunda defter kayıtlarına göre demirbaşın net defter değeri 987,66 TL iken, söz konusu demirbaşın TMS'ye göre hazırlanmış bilançodaki net bilanço değeri 1.087,90 TL'dir. Burada, yasal bilançoda söz konusu demirbaşın net değeri, fiili duruma göre daha yüksek tutarda raporlanmaktadır. Ancak, ortaya çıkan bu tutar farkı geçici bir farktır. Öyle ki, tutarlar arasındaki bu fark söz konusu demirbaş TMS 16'ya göre tamamen itfa edildiğinde ortadan kalkmaktadır. Ayrıca, söz konusu geçici farkın vergi etkisi ise bilançoda ertelenmiş vergi yükümlülüğü⁵ yaratmaktadır. Bunun nedeni, VUK'a göre hesaplanan amortisman tutarlarının TMS'ye göre daha fazla olması nedeniyle vergi idaresine karşı sorumlu olunan mali kârın, TMS 16 hükümlerine göre raporlanan TCMB bilançosunda ortaya çıkan raporlama kârından (TTK kârı) az olmasıdır. Mali kâr, raporlama kârından az olduğu sürece geçici farkın yarattığı vergi etkisi bilançoda ertelenmiş vergi yükümlülüğü kalemi altında izlenecektir.

Söz konusu demirbaşın amortisman süresi olan 5 yıllık periyotta ortaya çıkan hesaplama farklılıkları Tablo 4.4'te gösterilmiştir:

TABLO 4.4. TMS 16 VE VUK'A GÖRE YILLAR İTİBARIYLA HESAPLANAN AMORTİSMAN TUTARLARI

Yıllar	VUK'a Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)	TMS 16'ya Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)
31.12.2013	329,22	329,22	228,98	228,98
31.12.2014	329,22	658,44	329,22	558,20
31.12.2015	329,22	987,66	329,22	887,42
31.12.2016	329,22	1.316,88	329,22	1.216,64
31.12.2017	329,22	1.646,10	329,22	1.545,86
21.04.2018	-	-	100,24	1.646,10

⁵ Ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığı, varlıkların ve yükümlülüklerin finansal tablolarda gösterilen tutarları ile defter kayıtları arasındaki geçici farkların vergi etkisinden kaynaklanmaktadır. Ertelenmiş vergi varlığı bilançonun aktifinde, ertelenmiş vergi yükümlülüğü bilançonun pasifinde gösterilmektedir (TCMB Yıllık Rapor, 2014, s.74).

Tablo 4.4'te görüldüğü üzere, TMS 16 ve VUK'ta yer alan düzenleme farklılıkları neticesinde söz konusu demirbaşın birikmiş amortisman tutarlarında dönemler itibarıyla farklılıklar ortaya çıkmıştır. VUK'a göre 31 Aralık 2017 tarihinde tamamı itfa edilmiş olacak demirbaş, TMS hükümlerine göre ise 21 Nisan 2018 tarihinde tamamen itfa edilecektir.

4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları

TCMB hesap planında, Banka aktifinde yer alan maddi olmayan duran varlıklar 12- "Demirbaş Eşya ve Gayri Maddi Haklar" ana hesap grubunda yer almaktadır. TCMB'nin sahip olduğu maddi olmayan duran varlık kalemleri ana hatlarıyla, lisans hakları, yazılım ürünleri, ticari markalardır. Maddi olmayan duran varlıkların amortismanlarının izlendiği hesap grubu 3- "Amortisman" ana hesabının alt hesaplarıdır. Maddi olmayan duran varlıklar genel hatlarıyla, TCMB hesap planında yer aldığı şekliyle Tablo 4.5'te gösterilmektedir.

TABLO 4.5. TCMB HESAP PLANINDA YER ALAN MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR VE AMORTİSMAN HESAPLARI

12	DEMİRBAŞ EŞYA VE GAYRİMADDİ HAKLAR
12 10	Lisans Hakları
12 10 01	Tamamı Amorti Edilmemiş Lisans Hakları
12 10 11	Tamamı Amorti Edilmemiş Lisans Hakları Enflasyon Düzeltme Farkı Hesabı
12 10 02	Tamamı Amorti Edilmiş Lisans Hakları
12 10 12	Tamamı Amorti Edilmiş Lisans Hakları Enflasyon Düzeltme Farkı Hesabı
12 20	Yazılım Ürünleri
12 20 01	Tamamı Amorti Edilmemiş
12 20 01 001	Yazılım ürünleri
12 20 01 010	Diğer Yazılım Ürünleri
12 20 02	Tamamı Amorti Edilmiş Yazılım Ürünleri
12 20 11	Tamamı Amorti Edilmemiş Yazılım Ürünleri Enflasyon Düzeltme Farkı Hesabı
12 20 12	Tamamı Amorti Edilmiş Yazılım Ürünleri Enflasyon Düzeltme Farkı Hesabı
03	AMORTİSMANLAR
03 10	Lisans Hakları Amortismanı
03 10 01	Tamamı Amorti Edilmemiş Lisans Hakları Amortismanı
03 10 11	Tamamı Amorti Edilmemiş Lisans Hakları Amortismanı Enflasyon Düzeltme Farkı Hesabı
03 10 02	Tamamı Amorti Edilmiş Lisans Hakları Amortismanı
03 10 12	Tamamı Amorti Edilmiş Lisans Hakları Amortismanları Enflasyon Düzeltme Farkı
03 20	Yazılım Ürünleri Amortismanı:
03 20 01	Tamamı Amorti Edilmemiş Yazılım Ürünleri Amortismanı
03 20 11	Tamamı Amorti Edilmemiş Yazılım Ürünleri Amortismanı Enflasyon Düzeltme Farkı Hesabı
03 20 02	Tamamı Amorti Edilmiş Yazılım Ürünleri Amortismanı
03 20 12	Tamamı Amorti Edilmiş Yazılım Ürünleri Amortismanları Enflasyon Düzeltme Farkı

Maddi olmayan duran varlıkların TCMB’de muhasebe işlemleri VUK hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. Bankanın aktifinde kayıtlı olan maddi olmayan duran varlıkların amortisman tutarlarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi konularında, VUK’un maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili düzenlemeleri dikkate alınmaktadır. Buna göre, 2015 yılında 880 TL’yi aşmayan maddi olmayan duran varlıkların tamamı giderleştirilirken, bu tutarın üzerinde olan maddi olmayan duran varlıklar amortismanına tabi

tutulmaktadır. VUK'un 269'uncu maddesinde, maddi olmayan duran varlıkların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği hükmü yer almaktadır.

1 Ocak 2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler için 5024 sayılı Kanun'dan önce yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edileceği belirtilmiş olup, bu tarihten sonra iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yararlı ömürleri 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5024 Sayılı Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebesi ile İlgili Yasa ile yapılan değişiklikler sonucunda Maliye Bakanlığı'nca tespit edilmektedir. Bakanlıkça tespit edilen ve maddi olmayan duran varlıklara uygulanacak bazı oranlara aşağıda yer verilmiştir:

- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri; yararlı ömrü 5 yıl, itfa oranı %20,
- Özel Maliyetler; yararlı ömrü 5 yıl, itfa oranı %20,
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri; yararlı ömrü 5 yıl, itfa oranı %20,
- Bilgisayar Yazılımları; yararlı ömür 3 yıl, itfa oranı %33,33,
- Diğer Gayri Maddi İktisadi Kıymetler (işletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları, patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi, format, telif hakkı vb.); yararlı ömrü 15 yıl ve itfa oranı % 6,66.

TCMB'nin aktifinde kayıtlı maddi olmayan duran varlıklar defter kayıtlarında normal amortisman yöntemiyle amortisman tabi tutulmaktadır. Normal amortisman yönteminde maddi olmayan duran varlığın maliyeti, söz konusu varlığın yararlı ömrü esas alınarak her döneme eşit olarak dağıtılmaktadır.

31 Aralık 2013 tarihinden itibaren ise, maddi olmayan duran varlıklar amortismanları VUK'un 333, 339, 365 ve 389 sıra no.lu VUK Genel Tebliğlerinde yer alan yararlı ömürleri dikkate alınarak doğrusal amortisman yöntemi yerine kıst amortisman yöntemine göre hesaplanan tutarlar üzerinden raporlanmaya başlanmıştır (TCMB Yıllık Rapor, 2014, s.67). Buna göre, maddi olmayan duran varlıklar, TMS 38'de yer alan düzenlemelere göre hesaplanan şekliyle amortisman tabi tutulduktan sonraki net değerleri

ile finansal tablolarda gösterilmekle birlikte, söz konusu varlıkların defter kayıtları VUK hükümlerine göre yapılmaktadır. Gerek VUK, gerekse TMS hükümlerinde ortaya çıkan amortisman yöntemi ve hesaplama dönemi farklılıkları söz konusu varlıkların defter kayıtları ile raporlama arasında tutar farklılıklarına neden olmaktadır. Burada ortaya çıkan tutar geçici farklılıkları, varlıkların tamamı itfa edildiğinde ortadan kalkmaktadır.

31 Aralık 2013 tarihide yayınlanan yasal bilanço ile başlanmak üzere, TCMB yasal bilançoları TMS'ye uygun olarak düzenlenmektedir. Bu bağlamda, TCMB'nin aktifinde kayıtlı maddi olmayan duran varlıklar VUK'ta yer alan hükümlere göre yasal defterlerde izlenmekte iken, söz konusu maddi olmayan duran varlıklar bilanço dışı düzeltme işlemlerine tabi tutularak TMS'ye uygun net değerleri ile bilançoda gösterilmektedir. Buna göre, TCMB'nin aktifinde kayıtlı bulunan maddi olmayan duran varlıkların TMS'ye uygun olarak hazırlanmış hareket tablosu Tablo 4.6'da gösterilmiştir:

TABLO 4.6. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HAREKET TABLOSU

Duran Varlık Hareket Tablosu	Yazılım (TL)
2014 açılış net bilanço değeri	2.737.286
Alımlar	128.266
Elden çıkarılanlar (net)	-
Dönem içi amortisman	-1.470.991
2014 kapanış net bilanço değeri	1.394.561
31.12.2014	Yazılım (TL)
Kayıtlı değeri	18.077.091
Birikmiş amortismanlar	-16.682.530
Net bilanço değeri	1.394.561
31.12.2013	Yazılım (TL)
Kayıtlı değeri	17.962.599
Birikmiş amortismanlar	-15.225.314
Net bilanço değeri	2.737.286

Kaynak: TCMB Yıllık Rapor, 2015.

Tablo 4.6'da, maddi olmayan duran varlıkların hareket tablosu incelendiğinde, TCMB'nin aktifinde kayıtlı maddi olmayan duran varlıklarının tamamının yazılımlardan oluşturduğu görülmektedir. Buna göre, TCMB'nin aktifine kayıtlı yazılımların 2014 açılış net bilanço değeri 2.737.286 TL olarak gerçekleşirken, yıl içerisinde yapılan 128.266 TL tutarında alımlar ve TMS 38'e göre dönem içinde ayrılan amortisman tutarları ile birlikte, 2014 yıl sonunda maddi olmayan duran varlıkların net bilanço değeri 1.394.561 TL olarak hesaplanmıştır. Ayrıca, TCMB'nin aktifinde kayıtlı maddi olmayan duran varlıkların 31 Aralık 2014 tarihinde toplam kayıtlı değeri 18.077.091 TL iken, toplam birikmiş amortisman tutarı ise 16.682.530 TL olarak gerçekleşmiştir.

TCMB'nin sahip olduğu maddi olmayan duran varlıkların amortisman işlemleriyle ilgili, VUK ve TMS düzenlemelerinde yer alan hükümler çerçevesinde yapılan işlemlere yönelik örnek bir uygulamaya aşağıda yer verilmiştir:

Örnek:

TCMB 30 Aralık 2013 tarihinde maliyet bedeli 10.949,13 TL olan bir yazılım satın almış ve söz konusu yazılım aynı gün kullanılmaya başlanmıştır. Satın alınan yazılımın yararlı ömrü 3 yıldır⁶. Buna göre, söz konusu maddi olmayan duran varlık için 31 Aralık 2014 tarihinde VUK'a ve TMS'ye göre yapılan amortisman hesaplamaları şu şekilde olacaktır:

30 Aralık 2013 tarihinde aktife alınan yazılımın defter kayıtlarına yansıtılacak amortisman tutarı VUK'a göre normal amortisman yöntemi kullanılarak hesaplanacaktır. Ancak, söz konusu yazılım TMS hükümleri çerçevesinde aktife girdiği günden başlamak suretiyle, kıst amortisman yöntemine göre amortisman tutarı ile netleştirilerek TCMB bilançosunda gösterilecektir. Buna göre, yazılım için gerçekleştirilen amortisman işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır:

⁶ TMS 38 hükümleri gereğince, TCMB'nin aktifine kayıtlı bulunan maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömür süreleri belirlenirken, Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu yararlı ömür süreleri dikkate alınmaktadır.

- Söz konusu yazılım için, VUK hükümlerine göre her yıl ayrılacak amortisman tutarı 3.649,71 TL'dir. Bu durumda, TCMB'nin aktifinde kayıtlı olan söz konusu yazılıma 31 Aralık 2014 tarihinde VUK hükümleri gereği normal amortisman yöntemiyle hesaplanan toplam birikmiş amortisman tutarı 7.299,42 TL olarak gerçekleşecektir.

- TMS 38'e göre ise, maddi olmayan duran varlıklar kıst amortisman yöntemine göre amortisman tabi tutulacağı için, söz konusu yazılımın 2013 yılında hesaplanan kıst amortisman tutarı olan 19,98 TL ve 2014 yılının için hesaplanan 3.649,71 TL'nin toplamı ile birlikte 31 Aralık 2014 tarihinde kıst amortisman yöntemiyle hesaplanan toplam birikmiş amortisman tutarı 3.669,69 TL olacaktır.

- 31 Aralık 2014 tarihi itibarıyla, VUK ve TMS 38'de yer alan yöntem farklılıkları dolayısıyla söz konusu yazılımın birikmiş amortisman tutarları arasında 3.629,73 TL tutarında fark ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan farkın nedeni, TMS 38'e göre hesaplanan tutarın yazılımın aktife girdiği tarihten başlanarak hesaplanması ve yöntem olarak kıst amortisman yöntemi kullanılmış olmasıdır.

Tablo 4.7'de 31 Aralık 2013 ve 31 Aralık 2014 tarihlerinde TMS 38 ve VUK'a göre hesaplanan amortisman tutarlarını görmek mümkündür:

TABLO 4.7. TMS 38 VE VUK'A GÖRE HESAPLANAN AMORTİSMAN TUTARLARI

Yıllar	VUK'a Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)	TMS'ye Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)	Fark (TL)
31.12.2013	3.649,71	3.649,71	19,98	19,98	3.629,73
31.12.2014	3.649,71	7.299,42	3.649,71	3.669,69	3.629,73

TCMB bilançosunda maddi olmayan duran varlıklar, TMS 38 hükümlerince hesaplanan birikmiş amortisman tutarları ile netleştirilmiş değerler üzerinden gösterilmektedir. Ancak, TCMB'nin mali kârının bulunmasında ve vergi mükellefiyeti noktasında ödenen vergilerin matrah hesabında VUK'a göre bulunan amortisman tutarları dikkate alınmaktadır. Bu

bakımdan Tablo 4.7’de görüldüğü üzere, TCMB uygulamasında 31 Aralık 2014 tarihinde VUK’a göre söz konusu yazılım için ayrılmış olan toplam birikmiş amortisman gideri 7.299,42 TL iken, TMS 38’e göre kıst amortisman yöntemi ile hesaplanmış toplam birikmiş amortisman gideri 3.669,69 TL olmaktadır. Buna göre, 31 Aralık 2014 tarihi itibarıyla söz konusu yazılımın defter kayıtlarına göre net değeri 3.649,71 TL iken, yazılımın TMS 38’e uyumlu olarak hesaplanmış bilançodaki net bilanço değeri 7.279,44 TL olarak gerçekleşmektedir. Bu durumda, aktifte kayıtlı söz konusu yazılımın bilançoda raporlanan net değeri, defter kayıtlarındaki tutardan 3.629,73 TL daha fazla olacaktır. Söz konusu demirbaşın amortisman süresi olan 3 yılda ortaya çıkan geçici hesaplama farklılıkları Tablo 4.8’de gösterilmiştir:

TABLO 4.8. TMS 38 VE VUK’A GÖRE YILLAR İTİBARIYLA HESAPLANAN AMORTİSMAN TUTARLARI

Yıllar	VUK’a Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)	TMS 38’e Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)
31.12.2013	3.649,71	3.649,71	19,98	19,98
31.12.2014	3.649,71	7.299,42	3.649,71	3.669,69
31.12.2015	3.649,71	10.949,13	3.649,71	7.319,40
29.12.2016	-	-	3.629,73	10.949,13

Tablo 4.8’de, TMS ve VUK’ta yer alan düzenlemeler neticesinde söz konusu yazılımın birikmiş amortismanında tutar farklılıkları olduğu görülmektedir. VUK’a göre 31 Aralık 2015 tarihinde tamamı itfa edilmiş olacak yazılım, TMS 38 hükümlerine göre ise 29 Aralık 2016 tarihinde tamamen itfa edilecektir. Söz konusu duran varlığın aktife alındığı ve kullanılmaya başlandığı yıl defter kayıtlarında ve raporlamada ortaya çıkan 3.629,73 TL tutarındaki geçici amortisman farkı, son yıl aynı tutarda amortisman gideri ayrılarak ortadan kaldırılmış olacaktır.

TCMB bilançosuna kayıtlı maddi ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebe ve raporlama süreçlerinde, söz konusu duran varlıklara uygulanan amortisman işlemlerinin VUK ve TMS hükümleri gereği bazı noktalarda farklılaştığı görülmektedir. Her iki mevzuat incelendiğinde, genel olarak

kullanılan amortisman hesaplama yöntemlerinin farklılığı nedeniyle dönemler itibarıyla duran varlıkların defter değerleriyle bilanço değerleri arasında tutar farklılıklarının ortaya çıktığı görülmektedir. Bir başka ifadeyle, Bankanın aktifinde kayıtlı maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman tutarları (özellikli durumlar hariç) VUK hükümlerince normal amortisman yöntemiyle hesaplanıp defter kayıtları oluşturulurken, söz konusu varlıklar TMS hükümlerine göre kıst amortisman yöntemine tabi tutularak finansal raporlara yansıtılmaktadır. Bununla birlikte, TCMB uygulamasında duran varlıkların yararlı ömürleri hususunda, uygulamada kolaylık sağlaması sebebiyle Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen süreler dikkate alınmaktadır. Böylece, TCMB'nin aktifinde kayıtlı duran varlıkların yararlı ömürleri hususunda mevzuatlar arasında bir farklılık yaşanmamaktadır. Ayrıca, duran varlıkların amortismanına tabi değerlerinin belirlenmesinde önemli bir husus olan ve TMS'de yer alan varlıkların hurda değerleri sıfır olarak kabul edilmektedir. TCMB'ce duran varlıkların hurda değerinin genel uygulama itibarıyla sıfır kabul edilmesi sebebiyle, TCMB'nin aktifinde kayıtlı bulunan duran varlıkların amortismanına tabi değeri konusunda VUK ve TMS açısından herhangi bir fark ortaya çıkmamaktadır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe işlemleri ile başlayan ve finansal tabloların raporlanmasına kadar uzanan süreçler işletmelerin finansal durumlarının ortaya konulmasında çok önemli bir yere sahiptir. Ülkemizde muhasebe süreçlerinin temeli vergi mevzuatı olmakla birlikte, 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesiyle, kanun kapsamındaki işletmeler yasal finansal tablolarını TMS hükümlerine uyumlu olarak hazırlamaktadır. Bu bağlamda, işletmelerin sahip oldukları ve aktiflerinde kayıtlı bulunan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman uygulamaları, defter kayıtlarında vergi mevzuatına göre yürütülmekle birlikte vergi yükümlülükleri de söz konusu mevzuat çerçevesinde yerine getirilmektedir. Ayrıca, TTK kapsamındaki işletmeler aktiflerinde kayıtlı maddi ve maddi olmayan duran varlıklarını yasal finansal tablolarında raporlarken söz konusu duran varlıkların amortisman işlemlerini TMS 16 ve TMS 38 hükümleri kapsamında yürütmektedirler. Defter kayıtlarında vergi mevzuatının dikkate alınması ve finansal raporların TMS hükümlerince yapılıyor olması, bir başka deyişle kurumların hali hazırda her iki mevzuatı aynı anda uygulama zorunluluğu bu çalışmanın asıl konusunu oluşturmaktadır.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman uygulamaları incelendiğinde, VUK ve TMS hükümlerinin farklılaştığı durumlar göze çarpmaktadır. İlgili düzenlemelerde, duran varlıkların amortisman uygulamalarında göze çarpan farklılardan ilki kullanılacak amortisman yöntemidir. Buna göre, VUK hükümlerinde kıst amortisman yöntemi binek otomobiller dışında kullanılamazken, TMS hükümlerine göre tüm maddi ve maddi olmayan duran varlıklar kullanılmaya başlandıkları tarihten itibaren kıst amortisman yöntemi kullanılarak amortisman tabi tutulmaktadır.

VUK ve TMS hükümleri arasındaki bir diğer farklılık ise, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi hususudur. VUK'a göre, söz konusu varlıkların yararlı ömürleri Maliye Bakanlığı'nca tespit edilip VUK genel tebliğlerinde belirlenirken, TMS hükümlerine göre duran varlıkların yararlı ömürleri işletmelerce belirlenmektedir. İşletmelerin belirlediği yararlı ömür ile VUK genel tebliğlerinde söz konusu varlık için belirlenmiş yararlı ömrün farklı olması, dönemler itibarıyla farklı amortisman tutarlarının hesaplanmasına neden olmaktadır. Bu durum ise, duran varlıkların dönemler itibarıyla VUK'a göre hesaplanan net defter değerleri ve raporlamada ortaya çıkan net değerleri ile mali kâr (VUK kârı) ve raporlama kârının (TTK kârı) dönemler itibarıyla farklılaşmasına yol açabilmektedir.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman uygulamalarında ortaya çıkan bir diğer farklılık hurda değeri kavramıdır. VUK'ta duran varlıkların amortismanına tabi değeri hesaplanırken söz konusu varlığın hurda değeri dikkate alınmazken, TMS hükümlerine göre maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortismanına tabi değerleri söz konusu varlıkların maliyet bedellerinden işletmece belirlenmiş hurda değerlerinin çıkarılmasıyla elde edilmektedir. Bu bağlamda, VUK ve TMS hükümlerine göre aynı duran varlığın amortismanına tabi değeri değişiklik gösterebilmektedir.

Amortisman uygulamalarına TCMB özelinde bakıldığında da görüldüğü üzere, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman işlemleri hususunda defter kayıtları ve raporlama uygulamalarında dönemler itibarıyla tutar farklılıkları ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan farklılıklarının temel nedeni, defter kayıtlarının VUK hükümlerine göre gerçekleştirilmesi ve raporlama aşamalarının TMS hükümleri çerçevesinde yürütülüyor olmasıdır. Bir diğer deyişle, VUK ve TMS'nin duran varlıkların amortisman uygulamalarına ilişkin olarak farklı yöntemleri işaret ediyor olması, dönemler itibarıyla hesaplanan amortisman tutarlarını doğrudan etkilemektedir.

Bütün bu koşullar birlikte değerlendirildiğinde, yasal zorunluluklar nedeniyle TCMB'nin aktifinde yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman işlemlerine ilişkin defter kayıtlarının VUK hükümleri

çerçevesinde yürütülmesi ile söz konusu varlıkların finansal tablolarda raporlanması hususunda 6102 sayılı TTK gereği TMS hükümlerinin dikkate alınması, iki farklı uygulamanın bir arada uygulamasını beraberinde getirmektedir. Her iki mevzuatın aynı anda yürütülmesi ise, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların defter kayıtlarında yer alan net defter değerleri ile finansal raporlarda yer alan net değerlerinin farklılaşmasına neden olmaktadır. TCMB tarafından TMS'ye uygun olarak hazırlanan yasal finansal tablolarda yer alan duran varlıkların yararlı ömürleri tespit edilirken uygulamada kolaylık sağlanması amacıyla Maliye Bakanlığı'nca belirlenen süreler dikkate alınmaktadır. O halde, TCMB özelinde maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman süreleri bakımından herhangi bir farklılık göze çarpmamaktadır. Aynı şekilde, duran varlıkların hurda değerlerinin tespiti hususunda da TCMB'nin sahip olduğu maddi ve maddi olmayan duran varlıkların TMS'ye göre dikkate alınması gereken hurda değerleri sıfır olarak kabul edilerek gerekli amortisman işlemlerinin yürütüldüğü görülmektedir.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklara uygulanan amortisman yöntemi hususunda ise, VUK'ta yer alan düzenlemelerden farklı olarak TMS hükümlerine göre duran varlıklar kullanılmaya başlandıkları tarihten itibaren kıst amortisman yöntemiyle amortisman tabii tutulmaktadır. Buna göre, TCMB'nin defter kayıtlarında söz konusu varlıkların VUK'a göre hesaplanan amortisman giderleri neticesinde oluşan net defter değerleri ile yasal finansal raporlarda TMS'ye göre kıst amortisman yöntemiyle hesaplanan net değerleri arasında dönemsel farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, mali kâr (VUK kârı) ve raporlama kârı (TTK kârı) arasında da geçici tutar farklılıkları meydana gelebilmektedir.

Ekonomik gerekçelerden dolayı, vergi uygulamaları ve buna bağlı olarak vergi mevzuatı, işletmelerden sağlanacak vergi katkısının mümkün mertebe maksimize edilmesine yönelik düzenlemelere sahiptir. Buna karşın, muhasebe standartları ise, işletmelerin finansal durumlarının uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir, doğru ve güvenilir bilgileri sunmasını amaçlamaktadır. Bu bağlamda, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman işlemleri vergi mevzuatı açısından daha katı kurallar içerirken,

muhasebe standartları uygulamada işletmelere VUK'a göre daha fazla esneklik tanımaktadır.

Sonuç olarak, VUK'ta yer alan düzenlemeler ile TMS'de hüküm altına alınmış düzenlemelerin hem genel uygulamada hem de TCMB özelinde maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman uygulamalarında defter kayıtları ve yasal finansal raporlarda farklılıklara neden olduğu görülmüştür. Söz konusu farklılıkların giderilmesine yönelik olarak, VUK ile TMS'de yer alan amortisman işlemlerine ilişkin hükümlerde uygulama birliği sağlanması konusunda yasal düzenlemelere gidilmesi önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- 2015 Yılı Mali Rehberi (2014). Erişim: 31 Aralık 2014, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM), http://archive.ismmmo.org.tr/Mansetler/MEVZUAT/Duyuru/MALI_RE_HBER_SITE.pdf_682.pdf
- Akbulut, A. (2013). Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2007). Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgül Ataman, B. ve Akay, H. (2004). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akpınar, A. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Amortisman Tabi Duran Varlıklar ve Türkiye Uygulaması. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Alar, S. (Kasım 2012). TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma Yöntemleri ve Vergi Mevzuatına Uyum. *Vergi Sorunları Dergisi*, 133-141.
- Alfredson, K., Leo, K., Picker, R., Pacter, P., Radford, J. ve Wise, V. (2007). Applying International Financial Reporting Standards. Enhanced Ed. Milton, Queensland: John Wiley & Sons Australia, Ltd.
- Aydoğdu, Ö. ve Çalık, A. (Aralık 2009). Örneklerle Merkez Bankası Muhasebe Uygulamaları. Ankara: TCMB.
- Başagaç, H. (2006). Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Bulca, H. (2009). Amortismanların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Raporlanması ve Türk Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması. Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyonkarahisar.
- Cox, D. (2009). Business Accounts. Londra: Osborne Books Limited.
- Çankaya, İ. (2006). Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Staja Başlama. Ankara: Meslek Yapıtları.

- Çelik, Ç. (2009). Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Elitaş, C., Akyüz, Y. ve Bulca, H. (2009). Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, 94.
- Gündüz, N. K. ve Perçin, N. (1997). Amortismanlar Ve Yeniden Değerleme. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Güvemli, O. (1998). Amortismanlar, Yeniden Değerleme Ve Uygulamaları. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Güvemli, O. (Ağustos 1987). Amortisman Kavramı ve Amortismanla Konu Olan Varlıklar. *Vergi Dünyası*, 72, 3.
- Kaval, H. (2005). UFRS Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kırca, M. E. (2007). Amortismanla Tabi İktisadi Kıymetlerde Değerleme Sorunu: Türk Vergi Sistemi, Sermaye Piyasası Kanunu, Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Küçüksavaş, N. (2005). Finansal Muhasebe. İstanbul: Kare Yayınları.
- Margos, Ş. (2010). Maddi Olmayan Duran Varlıkların UFRS Çerçevesinde Değerlemesi. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Oruç, H. (2007). Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 1127-1148.
- Otlu, F. ve Çukacı, C. Y. (Ocak 2007). Şirket Birleşmelerinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiyenin Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 109-127.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2008). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özel, S. (Nisan 2001). Amortisman Ayırma Süresinin Saptanması. *Yaklaşım Dergisi*, 100, 13.
- Özkan, M. (Nisan 1992). Amortisman Hesaplarında Almanya Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, 13.
- Sevilengül, O. (2007). Genel Muhasebe. İstanbul: Gazi Kitabevi.
- Sipahi, B. (2009). TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü, Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, İstanbul: *İSMMM Odası*, 159.

- Şahin, B. (2009). TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Şahin, E. (2010). Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği. Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi, Çorum.
- Şen, Ç. (Temmuz-Ağustos 2011). Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, 154-156.
- Tayfur, E. ve Odak, B. (Ağustos 2012a). TMS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar-II: Maddi Olmayan Duran Varlığın Muhasebeleştirilme Sonrası Ölçümü, İtfası ve Elden Çıkarılması. *Vergi Dünyası*, 123-133. Erişim: 2 Aralık 2014, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=7707>.
- Tayfur, E. ve Odak, B. (Haziran 2012b). TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar-I: Standardın Kapsamı, Maddi Olmayan Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi ve İlk Değerlemesi. *Vergi Dünyası*, 74-88. Erişim: 29 Kasım 2014, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=7623>.
- TMS-16 Maddi Duran Varlıklar*. (2015). Erişim: 4 Ocak 2015, Türkiye Muhasebe Standartları, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS16.pdf.
- TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar*. (2015). Erişim: 20 Ocak 2015, Türkiye Muhasebe Standartları, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS38.pdf.
- Tokay, S. H. (Temmuz 2003). Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin Giderlere ve Yeniden Değerleme İşlemlerine Etkisi – I. *Yaklaşım Dergisi*, 127, 29.
- Topal, M. (2010). Amortismanların Türk Vergi Sistemindeki Yeri. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Tuğay, O. (Aralık 2013). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 167-187.
- Türedi, H. (2004). Genel Muhasebe. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (2014). Yıllık Rapor 2013. Ankara.
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (2015). Yıllık Rapor 2014. Ankara.

Unutmaz, B. (2012). TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve VUK Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*, 45-46.

Uyar, E. (2014). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar. Doktora Tezi, Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir.

Vergi Usul Kanunu (VUK). (2015). Erişim: 27 Ocak 2015, Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>

EKLER

31 ARALIK 2014 VE 31 ARALIK 2013 TARİHLİ TCMB BİLANÇOLARI

AKTİF	2014	2013
1. Altın	47.307.178.355	42.850.276.179
1.1 Uluslararası Standartta Olan	47.307.178.355	42.850.276.179
2. Yabancı Para Banknotlar	2.091.971.871	3.754.572.450
3. Yurt Dışı Bankalar	245.424.134.556	232.627.024.034
3.1 YP Menkul Kıymetler	228.715.091.024	211.123.802.766
3.2 Mevduat	12.811.105.792	17.107.759.058
3.3 Diğer	3.897.937.740	4.395.462.210
4. Rezerv Dilimi Pozisyonu	379.048.053	370.973.363
5. Menkul Kıymetler	9.217.473.960	8.931.100.770
5.1 Devlet İç Borçlanma Senetleri	9.166.544.460	8.931.100.770
5.2 Diğer	50.929.500	-
6. Para Politikası İşlemlerinden Alacaklar	46.454.161.112	39.081.965.985
6.1 Açık Piyasa İşlemleri	46.254.098.612	39.007.449.947
6.2 Bankalararası Para Piyasası İşlemleri	200.062.500	74.516.038
7. Yurt İçi Bankalar	-	-
8. Krediler	19.351.600.020	13.329.215.092
8.1 İç Krediler	19.328.800.400	13.307.133.918
8.1.1 Reeskont Kredileri	19.328.800.400	13.307.133.918
8.1.2 Diğer Krediler	-	-
8.2 Dış Krediler	22.799.620	22.081.174
9. İştirakler	628.430.193	587.726.743
10. SDR Tahsisatı Nedeniyle Hazine Yükümlülüğü	3.600.846.352	3.524.139.144
11. Duran Varlıklar (Net)	649.458.352	641.032.223
12. Takipteki Alacaklar (Net)	-	-
12.1 Takipteki Alacaklar	3.549.660.834	3.262.625.715
12.2 Takipteki Alacaklar Karşılığı (-)	-3.549.660.834	-3.262.625.715
13. Ertelenmiş Vergi Varlığı	8.106.685	7.523.890
14. Değerleme Hesabı	-	-
15. Diğer Aktifler	1.788.964.761	1.093.742.082
15.1 Uluslararası Standartta Olmayan Altın	284.124.524	261.996.936
15.2 Madeni Para	67.256.921	68.020.952
15.3 Gelir Tahakkukları	31.750.122	29.054.803
15.4 Diğer	1.405.833.195	734.669.391
TOPLAM	376.901.374.270	346.799.291.955

PASİF	2014	2013
1. Tedavüldeki Banknotlar	85.118.221.700	74.814.589.728
2. Para Politikası İşlemlerinden Borçlar	32.306.729	208.520.271
2.1 Açık Piyasa İşlemleri	-	-
2.2 Bankalararası Para Piyasası İşlemleri	32.306.729	208.520.271
2.3 Likidite Senetleri	-	-
3. Mevduat	241.493.452.078	228.325.479.041
3.1 Kamu Sektörü Mevduatı	22.973.520.974	27.488.714.052
3.1.1 Hazine, Genel ve Özel Bütçeli İdareler	22.935.795.084	27.365.176.586
3.1.2 Diğer	37.725.890	123.537.465
3.2. Bankacılık Sektörü Mevduatı	211.478.897.994	188.585.936.880
3.2.1 Yurt İçi Bankalar	39.141.834.410	32.204.712.843
3.2.2 Yurt Dışı Bankalar	2.094.617	5.734.055
3.2.3 Zorunlu Karşılıklar Bloke Hesabı	172.334.419.690	156.375.051.205
3.2.3.1 Nakit	135.407.992.669	123.097.074.552
3.2.3.2 Altın	36.926.427.021	33.277.976.653
3.2.4 Diğer	549.277	438.776
3.3 Diğer Mevduat	7.041.033.110	12.250.828.109
3.3.1 İşçi Dövizleri	5.846.583.016	11.320.996.460
3.3.2 Uluslararası Kuruluşlar	55.944.044	9.939.108
3.3.3 Fonlar	256.165.984	776.292.991
3.3.4 Diğer	882.340.066	143.599.551
4. Yurt Dışı Bankalar	867.641	798.556
5. Rezerv Dilimi İmkanı	379.048.053	370.973.363
6. SDR Tahsisatı	3.600.846.352	3.524.139.144
7. Vergi Yükümlülüğü	1.528.093.337	939.639.379
7.1 Ödenecek Vergiler	1.528.093.337	939.639.379
8. Karşılıklar	385.247.276	371.225.865
9. Sermaye ve İhtiyat Akçesi	10.947.816.726	9.291.338.931
9.1 Ödenmiş Sermaye	25.000	25.000
9.2 Sermaye Enflasyon Düzeltme Farkı	46.208.524	46.208.524
9.3 İhtiyat Akçesi	10.901.583.202	9.245.105.407
10. Değerleme Hesabı	22.857.074.080	22.164.507.125
11. Dönem Kârı	8.641.483.384	5.028.771.027
12. Diğer Pasifler	1.916.916.914	1.759.309.526
12.1 Hazine Altınları	30.897.575	28.491.276
12.2 Akreditifler	938.770.080	931.012.876
12.3 Gider Tahakkukları	3.198.749	3.587.825
12.4 Diğer	944.050.509	796.217.549
TOPLAM	376.901.374.270	346.799.291.955
NAZIM HESAPLAR	886.302.696.131	841.907.412.091