

MADDİ DURAN VARLIKLARIN FİNANSMANINDA KULLANILAN KREDİ FAİZLERİNİN TÜM YILLARDA MALİYETLE İLİŞKİLENDİRİLMESİ ve AMORTİSMAN UYGULAMASI

RELATION BETWEEN CREDIT INTERESTS USED IN THE FINANCE OF REAL ESTATES AND COSTS OF EVERY YEAR AND EXERCISE OF DEPRECIATION



Suat SARIGÜL*

ÖZ

Sınırsız olarak kabul edilen işletme ömrünün belli dönemlere ayrılması ve her dönemin faaliyeti sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak saptanması, muhasebe uygulamalarında “dönemsellik” olarak adlandırılmaktadır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Vergi kanunlarının uygulamasında “mahiyet ve miktar itibarıyla kesinleşme” olarak tanımlanan tahakkuk esasını özünde dönemsellik esasının gereğidir.

Amortisman ayırma işlemi esasında dönemsellik kavramıyla ilgili olup vergi matrahını doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle amortisman tabi iktisadi kıymetler için yapılan harcamaların maliyetle ilişkilendirilip ilişkilendirilmeyeceği, ilişkilendirilecekse bu harcamaların hangi dönemde matrahın tespitinde ve ne miktarda dik-

ABSTRACT

The separation of company's unlimited operating life to several periods and the determination of each period's activity results from the other periods is called “periodicity” in the accounting implementations. Recognition of income and expenses on accrual basis, comparison of revenue, income and profits with costs, expenses and losses of the same period is required for this concept. In the implementation of tax laws, the accrual principle which is defined as “finalization by nature and amount” is essential to the principle of periodicity.

Depreciation is related to the concept of periodicity and directly affects the tax base. For this reason, whether the expenditures pertaining to economic assets subject to depreciation will be associated with the costs and if associated in which period and in what amount they are

* Vergi Müfettişi

kate alınacağı vergi matrahının belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Ayrıca bu husus işletmeler açısından vergi planlama aracı olarak da kullanılabilir.

Anahtar Kelimeler: Amortisman, Duran Varlık, Faiz, Finansman, VUK.

going to be taken into consideration, plays an important role in determining tax base. Moreover, it can also be used as a tax planning tool in terms of businesses.

Keywords: Depreciation, fixed assets, interest, finance, tax procedure law

1- GİRİŞ

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için iktisap ettikleri duran varlıklar zaman içerisinde gerek fiziki, gerekse ekonomik nedenlerle değer kaybına uğrarlar. Duran varlıklar birden fazla yılda kullanım amacıyla iktisap edilmesine rağmen bu varlıkların iktisap bedellerinin yalnızca bir yılda giderleştirilmesi dönersellik ilkesi ile bağdaşmaz. Bu nedenle duran varlıklar dolayısıyla yapılan harcamalar, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) ilgili tebliğlerinde belirtilen süreler ve oranlar dikkate alınarak birden fazla yılda giderleştirilir.

Üzerinden amortisman hesaplanacak değerın tespiti, ilgili yılda giderleştirilecek tutar açısından önemlidir. VUK'da genel ilke, değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerin üzerinden amortisman hesaplanmasıdır. VUK'un 269'uncu maddesine göre bu bedel maliyet bedelidir.

VUK'un 270'inci maddesinde, satın alınan duran varlığın maliyet bedeline dahil edilmesi gereken zorunlu ve ihtiyari giderler düzenlenmektedir. Ayrıca bazı tebliğler aracılığıyla da bu giderlere ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden birisi de 163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğidir. Söz konusu tebliğ hükümlerine göre; yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanlar (*iktisap edildiği dönem sonuna kadar*) maliyet bedeliyle ilişkilendirilecek olup sonraki dönemlerde ortaya çıkan finansman giderleri için ihtiyarilik tanınmıştır. Bu giderler maliyet bedeline ilave edilebileceği gibi doğrudan gider de kaydedilebilecektir. Çalışmamızda amortisman hükümlerine değinilecek olup, iktisap tarihinden sonraki yıllarda ortaya çıkan ve maliyetle ilişkilendirilmesi ihtiyari olan giderlerin maliyetle ilişkilendirilmesi ve bunun sonucunda müteakip yıllarda amortisman hesaplanmasına ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

2- VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE AMORTİSMAN

2.1- Amortismanın Tanımı ve Kapsamı

Amortisman genel olarak, "*Sermaye mallarında meydana gelen aşınma ve eskimenin parasal değeridir.*"¹ şeklinde tanımlanmaktadır. VUK'da amortismanın tanımına ilişkin herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Amortismanın konusuna ilişkin açıklamalara ise söz konusu Kanun'un 313'üncü maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan,

- Gayrimenkullerin,
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatının,
- Tesisat ve makinaların,
- Gemiler ve diğer taşıtların,

¹ <https://tr.wikipedia.org/wiki/Amortisman>

- Gayrimaddi hakların,
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin,
kanunda yer alan değerlendirme usullerine göre tespit edilen değerlerinin yok edilmesi amortismanın konusunu oluşturmaktadır.

VUK'un 269'uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Kanun'un 262'nci maddesinde ise maliyet bedeli, "İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı" olarak ifade edilmiştir. Ayrıca VUK'un 269'uncu maddesi hükmü uyarınca, gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar ve gayrimaddi haklar da maliyet bedeli ile değerlendirilecektir.

VUK'un ilgili madde hükümlerine göre, gayrimenkullerde maliyet bedeline girmesi gereken **zorunlu giderler** aşağıda yer almaktadır. Bu kıymetlere ilişkin yapılan harcamaların tamamı maliyet bedeliyle ilişkilendirilecektir.

- a) İktisadi bir kıymetin elde edilmesi amacıyla yapılan ödemeler, (VUK md. 262)
- b) Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkülü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, (VUK md. 262)
- c) Makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, (VUK md. 270)
- d) Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının düzeltilmesinden ortaya çıkacak giderler, (VUK md. 270)
- e) **Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanlar (iktisap edildiği dönem sonuna kadar), (163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği)**
- f) Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanlar, (163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği)
- g) Lehe oluşan kur farklarının aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmı. (334 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği)

Gayrimenkullerde maliyet bedeline girmesi **ihtiyari olan** yani işletmeye gider veya maliyet kaydetmek konusunda serbestlik bırakan giderler ise şu şekildedir. (VUK md. 270)

- a) Mahkeme giderleri,
- b) Noter giderleri,
- c) Komisyon ve tellaliye giderleri,
- d) Kıymet takdiri giderleri,
- e) Emlak alım ve özel tüketim vergileri,
- f) **Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden işletme (iktisap edildiği dönemden sonraki dönemler) dönemine ait olanlar, (163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği)**
- g) Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, iktisap edildiği dönemden sonra ortaya çıkan kur farkları, (163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği)
- h) Lehe oluşan kur farklarından aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanlar. (334 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği)

Bir varlığa amortisman hesaplanabilmesi için varlığın kanunda belirtilen varlıklardan olmasının yanında, bu varlıkların belirli şartları da bir arada taşınması gerekmektedir. Bu şartlar aşağıda özetlenmiştir.

a) Duran Varlığın Yıpranmaya, Aşınmaya veya Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunması

Üzerinden amortisman hesaplanacak varlıkların aşınma, yıpranma ve değer düşüklüğüne maruz bulunması gerekir. Bir iktisadi kıymetin aşınma ve yıpranma nedeniyle değer kaybetmesi, varlığın işletme faaliyetlerinde fiilen kullanılıyor olması anlamına gelmekle birlikte, yıpranma ve aşınma her zaman işletmelerde fiilen kullanılan amortisman tabi varlıkların gözle görülebilir bir eskimeye uğraması anlamına gelmeyebilir. Hiçbir yıpranma ve aşınmaya maruz kalmadığı halde, teknolojik gelişmeler nedeniyle varlıklar değer kaybına uğrayabilir veya işletmede fiilen kullanılamaz hale gelebilir. Bu durumda söz konusu varlıklar için de amortisman ayrılması söz konusu olabilmektedir.² Boş arsa ve arazi gibi nitelikleri itibarıyla hiçbir şekilde yıpranma, aşınma veya değer kaybına maruz kalmayan varlıklar için Kanun gereği amortisman hesaplanması mümkün değildir. Ayrıca amortisman tabi varlıklara ilişkin değer kaybının fiilen gerçekleşmiş olması değil, varlıkların değer kaybına maruz bulunmaları amortisman uygulaması açısından yeterlidir. Yani varlıkta herhangi bir değer kaybı olmasa dahi kanuni oran üzerinden amortisman ayrılacaktır.

b) İktisadi Kıymetin İşletmenin Aktifinde Kullanıma Hazır Halde Bulunması

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerde amortisman ayrılmasına hangi dönemden itibaren başlanacağı konusunda tereddüt edilen hususlar mevcuttur. Uygulamada yargı organlarının ve idarenin farklı görüşlerine rastlanmaktadır. VUK'un 320'nci maddesinde, "Amortisman süresi, kıymetlerin aktive girdiği yıldan başlar." hükmü yer almaktadır: Bu hükümden de anlaşılacağı üzere yılın son günü aktive girmiş olsa dahi bir iktisadi kıymet için (binek otomobilleri hariç) o yıl bir yıllık amortisman ayrılması söz konusu olabilecektir. Binek otomobillerde ise yıl değil ay hesabı ile (kıst amortisman) amortisman hesaplanmaktadır. Ancak amortismanın başlangıç süresine ilişkin olarak uygulamada çelişkili durumlar ile karşılaşmaktadır. Söz konusu Kanun hükümlerinde amortisman hesaplamasının yıllık bazda yapılacağı ve aktive giriş tarihini kapsayan yılın başlangıç yılı olduğu ifade edilmiştir. Bu yıllardır mevzuattaki yerini korumaktadır. Oldukça açık ve anlaşılır olması beklenen bir hükme ilişkin olarak uygulamada idare ve yargı organlarının farklı yorumları mevcuttur.

İdareye göre aktive girme ifadesi, varlığın iktisap edilerek kayıtlara geçirilmesi, değerlendirme gününde envantere olması ve **kullanıma hazır bulunmasını** ifade etmektedir. Bazı yargı kararlarında ise³ amortisman ayırmaya başlamak için varlığın kullanılması veya kullanıma hazır hale gelmesi şartı aranmamaktadır. Amortisman ayırmaya başlayabilmek için, varlığın aktive kaydedilmiş olması yeterlidir.

Madde metninde, amortisman süresinin kıymetlerin aktive girdiği yıldan itibaren başlayacağı belirtilmiş olmasına rağmen "aktife girme" kavramının ne anlama geldiği kanunda açık olarak belirtilmemiştir. Bu durumda amortisman tabi iktisadi kıymetin aktive girmesinin ne olduğuna ilişkin bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç olduğu kanaatindeyiz.

c) Duran Varlığın İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması

VUK'un 313'üncü maddesine göre, amortisman hesaplanabilmesi için öngörülen diğer koşul; amortisman tabi varlıkların işletmelerde bir yıldan uzun süre kullanılabilir nitelikte olmasıdır. Fiilen kullanma şartı aranmaz. Kanunda yer alan bir yıldan fazla kullanılma ifadesi, varlığın bir yıldan fazla kullanım amacıyla iktisap edilmesi ve kullanım ömrünün bir yıldan fazla olması şeklinde açıklanabilir.

² Ali Deran, Necdet Sıtkı YAKUPÇEBİOĞLU, Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi, Mevzuat Dergisi, Sayı:104

³ Danıştay 4. Dairesinin, 19.10.2005 tarih ve E. 2005/396, K. 2005/1823 sayılı Kararı – Danıştay 4. Dairesinin, 30.03.2000 tarih ve E. 1999/3454, K. 2000/1249 sayılı Kararı

İşletmelerde bir yıldan daha uzun süreyle kullanılması mümkün olmayan varlıklar, değerlerine bakılmaksızın ilgili yılda doğrudan gider kaydedilir. Yani işletmelerde bir yıldan fazla süreyle kullanılacak olan ve değerleri belli bir tutarın üzerinde olan varlıkların doğrudan gider yazılması mümkün değildir.

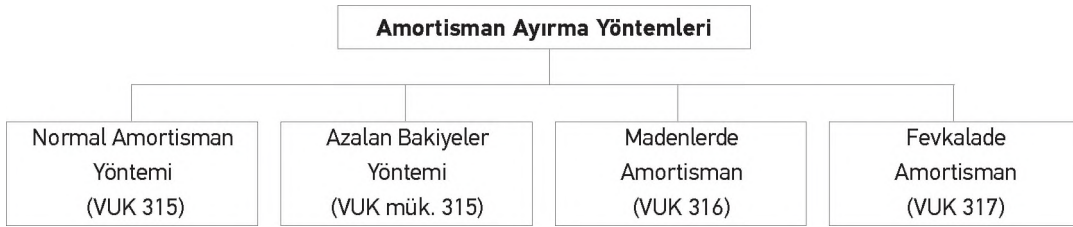
ç) Duran Varlık Değerinin Belli Bir Miktarın Üzerinde Olması

VUK'un 313'üncü maddesine göre, belli bir tutarın (460 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2016'dan itibaren 900 TL) altında kalan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri belirlenen bu tutarın altında kalan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. (ihtiyarilik) İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu oran topluca dikkate alınır.

Kanun maddesinde yer alan iktisadi bütünlük kavramı, varlıkların beraber kullanılması halinde maliyetlerin düşürülerek varlıklardan sağlanan verimin ve faydanın artırılabilmesini, teknik bütünlük kavramı ise, işletme faaliyetinin yerine getirilebilmesi için varlıkların birlikte kullanılmasının zorunluluğunu ifade etmektedir.

2.2- Amortisman Ayırma Yöntemleri

VUK'un üçüncü kitabında yer alan değerlendirme hükümlerine göre iktisadi kıymete amortisman ayrılmanın dört yöntemi bulunmaktadır.⁴



2.2.1- Normal Amortisman Yöntemi (VUK md. 315)

Mükellefler amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden (İktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak belirlenen amortisman oranları 333, 339 ve 365 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ekindeki listelerde yer almaktadır) itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır. Bu yöntemde amortismanına tabi iktisadi kıymetler her yıl eşit oranda amortismanına tabi tutulmaktadır. Amortisman süresi, iktisadi kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar.

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. (VUK md. 320)

Örnek: İşletme 2016 hesap dönemi içerisinde KDV hariç 200.000 TL değerinde bir demirbaş satın almış ve genel yönetimde kullanmaya başlamıştır. Demirbaşın ekonomik ömrü 5 yıldır.

$$1 / 5 \text{ yıl} = \%20 \text{ (Amortisman oranı)}$$

⁴ Suat Sarıgül, Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe, Vergi Müfettişleri Derneği, 2. Baskı, Ekim 2016

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
2015	200.000 TL	0,20	40.000 TL
2016	200.000 TL	0,20	40.000 TL
2017	200.000 TL	0,20	40.000 TL
2018	200.000 TL	0,20	40.000 TL
2019	200.000 TL	0,20	40.000 TL
31/12/2016			
770-Genel Yönetim Giderleri			40.000
257-Birikmiş Amortisman			40.000
.../.../.....			

Hesaplanan amortismanlar iki yönteme göre kayıtlara intikal ettirilir.

- Endirekt Yöntem

Hesaplanan amortismanın ayrı bir hesapta tutulması yoluyla, (257-Birikmiş Amortisman) hem duran varlığın maliyet bedelini sürekli olarak gösteren hem de biriken amortisman miktarını görme imkanı veren yöntemdir. Yukarıda yer alan örnekte bu yöntem kullanılmıştır.

- Direkt Yöntem

Hesaplanan amortismanın doğrudan doğruya ilgili duran varlık hesabına alacak yazılması yolu ile duran varlığın değerini o güne indirgeyen yöntemdir. Yukarıda yer alan örnekte, "257-Birikmiş Amortisman" hesabının yerine "253-Tesis Makine ve Cihazlar" hesabının kullanılması durumudur. Bu yöntemde, söz konusu makine kullanılmaya devam edilse dahi 5. yılın sonunda "253-Tesis Makine ve Cihazlar" hesabının bakiyesi "0" olacaktır. Bu nedenle sürenin son yılında amortisman, sembolik bir rakam kalacak şekilde ayrılır. (Örneğin 19.999 TL) Kalan "1 TL" bakiye "İz Bedeli" ile duran varlığın takibi sonucunu doğurur. "İz bedeli" tanımlanacak olursa; "Direkt yönteme göre kayıt yapan işletmelerde, ekonomik ömrünü tamamladığı hâlde fiilen kullanılmasına devam edilen iktisadi kıymetlerin muhasebe kayıtlarında izlenmesi gereken en alt tutardır."

2.2.2- Azalan Bakiyeler (Hızlandırılmış) Yöntemi

VUK'un mükerrer 315'inci maddesi "Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman" konusunu düzenlemektedir. Azalan bakiyeler yönteminden bilanço esasına göre defter tutan mükellefler yararlanabilir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler bu yöntemi tercih edemezler. Yöntemi seçmek işletmenin isteğine bırakılmıştır. Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler bu durumu beyannamelerinde veya eski bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Bu usulün tatbik edilmesinde;

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

Örnek: İşletme, 2012 yılı içerisinde KDV hariç 500.000 TL değerinde bir makine satın almış ve üretimde kullanmaya başlamıştır. Makinenin ekonomik ömrü 5 yıldır.

$$1/(5 \text{ yıl}) = \%20 \text{ (Amortisman Oranı)} \times 2 = \%40$$

Yıllar	Maliyet Bedeli (A)	Önceki Yıllarda Ayrılan Amort. (B)	Üzerinden Amort. Hesaplanacak Değer (A - B)	Amort. Oranı (C)	Amort. Tutarı (A - B) x C
2012	500.000 TL	--	500.000 TL	0,40	200.000 TL
2013	500.000 TL	200.000 TL	300.000 TL	0,40	120.000 TL
2014	500.000 TL	320.000 TL	180.000 TL	0,40	72.000 TL
2015	500.000 TL	392.000 TL	108.000 TL	0,40	43.200 TL
2016	500.000 TL				64.800 TL

31/12/2016	
730-Genel Üretim Giderleri	64.800
257-Birikmiş Amortisman	64.800
.../.../.....	

2.2.3- Madenlerde Amortisman (VUK md. 316)

Madenlerde amortisman VUK'un 316'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Madde metnine göre; "İşletme 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 edilecektir.*" Madenlerin amortismanına tabi tutulabilmesi için ilgililerin müracaatta bulunmuş olması şart olup amortisman oranları madenlerin büyüklük ve mahiyetine göre özel olarak belirlenecektir. Ayrıca madenlerin amortismanına tabi tutulabilmesi için fiilen işletiliyor olması ve içindeki cevher miktarının azalması gerekir.

Madenlerde amortisman konusunda vergi idaresi tarafından verilen özelgede;⁵ madenlerde amortisman tutarının hesaplanması konusunda Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı arasında anlaşma bulunduğu ve aşağıdaki formülün dikkate alınacağı belirtilmiştir.

$$(İmtiyaz Veya Maliyet Bedeli / Görünür veya Muhtemel Rezerv) \times Yıllık Üretim$$

Maden ve taş ocakları iki şekilde iktisap edilebilir. Birincisi, belli bir sahada maden kanununa göre yetkili mercilerden alınan ruhsat üzerine gerekli arama ve sondajlar yapılır. Maden cevherinin tespiti halinde ruhsatı sahibi adına, maden işletme imkanını veren imtiyaz ruhsatı verilir. Bu halde itfa edilecek bedel imtiyaz bedelidir. İmtiyaz bedelinin içerisine, imtiyazın alınabilmesi için tanzimi icap eden haritaların yapılmasına ilişkin harcamalar, maden sahasına gönderilen mühendis veya fen memurlarının yol masrafları ve yevmiyeleri gibi masraflarla imtiyaz harcı ve damga resmi gibi harcamalar girmektedir.

Maden ve taş ocaklarının bir diğer iktisap şekli de maden veya taş ocağı sahası imtiyaz ruhsatına sahip önceki sahibinden satın alınmasıdır. Bu takdirde itfa edilecek bedel maliyet bedelidir.⁶ Maden

⁵ Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 30.04.2003 tarih ve 018114 sayılı özelgesi

⁶ Mehmet Emin Akyol, Muzaffer Küçük, Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2013

imtiyazının, imtiyaz sahibi tarafından iktisap edilmesi için yapılan bütün giderlerin toplamını ifade etmektedir. Maden üretimi için satın alınan arsa ve arazilerin satın alma bedelinin, maliyet bedeli içinde alınması zorunlu bulunmaktadır.

İşletme hakkının bir takım tesislerle birlikte satın alınması halinde tesis, bina, makine gibi iktisadi kıymetlerin değerinin toplam bedelden düşülmesi gerekir. Görünür ve muhtemel rezervin bilinmemesi halinde ise amortisman ayrılması mümkün değildir.

Madenin işletilmesine geçilmeden önceki yapılan giderler “**271-Arama Giderleri**” hesabında, işletilmesi için yapılan giderler ise “**272-Hazırlık ve Geliştirme Giderleri**” hesabında izlenir.

2.2.4- Fevkalade Amortisman (VUK md. 317)

Amortisman tabi olup:

- a) Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
- b) Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
- c) Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mü-talaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen “*Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri*” uygulanır. Fevkalade amortisman nispetlerinin uygulanabilmesi için değer kaybının, yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde doğduğunun tespit ettirilmesi gerekir. Örneğin deprem sonucunda bir gayrimenkulün değerinde azalma olursa fevkalade amortisman uygulanabilir. Ancak bir gayrimenkulün müteahhit hatasından dolayı yıkılması nedeniyle fevkalade amortisman uygulanamaz. Yani arıza ve kaza neticesinde değerini kaybeden amortisman tabi iktisadi kıymetler fevkalade amortisman hükümlerine tabi değildir.

Örnek: İşletmenin 2014 yılında 100.000 TL bedelle satın aldığı ve 5 yıl faydalı ömrü olan demirbaş, 2014 ve 2015 yıllarında amortisman tabi tutulmuştur. 2016 yılında meydana gelen su basması neticesinde demirbaş için Maliye Bakanlığı (takdir komisyonu) tarafından 35.000 TL değer azalışı belirlenmiştir.

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Tutar
2014	100.000 TL	0,20	20.000 TL
2015	100.000 TL	0,20	20.000 TL
2016	100.000 TL	Fevkalade Amortisman	35.000 TL
2017	100.000 TL	0,20	20.000 TL
2018	100.000 TL		5.000 TL
31/12/2016			
770-Genel Yönetim Giderleri			35.000
257-Birikmiş Amortisman			35.000
.../.../.....			

Fevkalade amortisman nispetlerinin uygulandığı dönemde, buna ek olarak diğer yöntemlere göre (normal-azalan bakiyeler) amortisman ayrılması mümkün değildir. Ancak cebri çalışma nedeniyle

aşırı yıpranma veya aşınmaya maruz kalan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ayrıca amortisman ayrılacaktır.

3- MADDİ DURAN VARLIKLARIN FİNANSMANINDA KULLANILAN KREDİ FAİZLERİNİN TÛM YILLARDA MALİYETLE İLİŞKİLENDİRİLMESİ SONUCUNDA AMORTİSMAN AYRILMASI

163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde açıklandığı üzere; yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların (iktisap edildiği yıla ilişkin) sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmektedir. İşletme dönemine (Sonraki yıllara) ait olanlar ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılacak ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulacaktır.

Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanlar da, kıymetin maliyetine eklenecektir. Aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farkları ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılacak ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılacaktır.

Öte yandan; 334 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca; lehe oluşan kur farklarından aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanlarının ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmesi gerekmektedir. Ayrıca, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa takip eden dönemlerde o yönetime göre işlem yapılmasına devam edilecektir.

Yukarıda da açıklandığı üzere, iktisadi kıymetlerin iktisap edildikleri döneme ilişkin finansman giderleri ve kur farkları maliyetle ilişkilendirilecektir. Ancak iktisap edildikleri yıldan sonraki dönemlerde bu giderlerin maliyete intikal ettirilip ettirilmeyeceği konusunda işletmelere serbesti tanınmıştır. İşletmeler sonraki yıllarda söz konusu giderleri maliyetlere intikal ettirmek isterlerse ayrılacak amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmalıdır.

Örnek: İşletme, 15.05.2016 tarihinde 200.000 TL bedelle almış olduğu kamyonu ilişkin bedeli, bankadan kullandığı 5 yıl vadeli kredi ile ödemiştir. Krediyeye her yılsonu itibarıyla 20.000 TL faiz tahakkuk etmektedir. İşletme kredi faizlerini 163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğine göre her yıl maliyete ilave etmektedir. Kamyonun ekonomik ömrü 5 yıldır.

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Hesaplama

Yıllar	Maliyet Bedeli	Maliyete intikal ettirilen faiz	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
2016	200.000 TL	20.000 TL	0,20	(220.000 x 0,20) 44.000 TL
2017	200.000 TL	20.000 TL	0,20	[44.000 + (20.000/4)] 49.000 TL
2018	200.000 TL	20.000 TL	0,20	[49.000 + (20.000/3)] 55.667 TL
2019	200.000 TL	20.000 TL	0,20	[55.667 + (20.000/2)] 65.667 TL
2020	200.000 TL	20.000 TL	0,20	(65.667 + 20.000) 85.666 TL

Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Hesaplama

Yıl	Maliyet Bedeli	Maliyete intikal ettirilen faiz	Amortisman hesaplanması
2016	200.000 TL	20.000 TL	$220.000 \times 0,40 = \mathbf{88.000 TL}$
2017	200.000 TL	20.000 TL	$[(220.000 - 88.000) \times 0,40] + (20.000 \times 0,40) = \mathbf{60.800 TL}$
2018	200.000 TL	20.000 TL	$[(220.000 - 140.800) \times 0,40] + [(20.000 - 8.000) \times 0,40] + (20.000 \times 0,40) = \mathbf{44.480 TL}$
2019	200.000 TL	20.000 TL	$[(220.000 - 172.480) \times 0,40] + [(20.000 - 12.800) \times 0,40] + [(20.000 - 8.000) \times 0,40] + (20.000 \times 0,40) = \mathbf{34.688 TL}$
2020	200.000 TL	20.000 TL	72.032 TL (Bakiye tutar)

Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplanırken dikkat edilmesi gereken husus, her yıl maliyete intikal ettirilen tutarın kendi içerisinde değerlendirilmesi gerektiğidir. Nitekim azalan bakiyeler yöntemine göre, her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının düşülmesi suretiyle tespit olunur. Amortisman hesaplanırken, her yıl maliyete intikal ettirilecek tutarın da azalan bakiyeler yöntemine tabi tutulması gerekir. Eklenen tutarı kalan yıl sayısına eşit olarak dağıtmak kanunun lafzına uymayacağı gibi yanlış amortisman hesaplanmasına da yol açacaktır.

4- SONUÇ

Amortisman uygulaması ekonomik ömürleri uzun olan iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak giderleştirilmesidir. İktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları VUK tebliğlerinde belirlenmiştir. İşletmeler belirlenen bu oranları dikkate alarak normal veya azalan bakiyeler usulünden birini seçerek, iktisadi kıymetlerini amortismanına tabi tutabilirler.

VUK'un 269'uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Kanun'un 262'nci maddesinde ise maliyet bedeli, "İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı" olarak ifade edilmiştir. VUK'un ilgili madde hükümleri ve diğer mevzuat hükümlerine göre, gayrimenkullerde maliyet bedeline girmesi gereken zorunlu ve ihtiyari giderler belirlenmiştir. Makalemizin konusunu da oluşturan, yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden işletme (iktisap edildiği dönemden sonraki dönemler) dönemine ait olanlar 163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğine göre maliyete intikal ettirilebileceği gibi doğrudan gider de kaydedilebilir. Söz konusu tutarın maliyete intikal ettirilmesi sonucunda amortismanlar da bu tutarlara göre doğru bir şekilde hesaplanmalıdır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği
- 334 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği

- AKYOL, M. E., KÜÇÜK, M. Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2013
- Danıştay 4. Dairesinin, 19.10.2005 tarih ve E. 2005/396, K. 2005/1823 sayılı Kararı
- Danıştay 4. Dairesinin, 30.03.2000 tarih ve E. 1999/3454, K. 2000/1249 sayılı Kararı
- DERAN, A., YAKUPÇEBİOĞLU, N. S. Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi, Mevzuat Dergisi, Sayı:104
- Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğünün 30.04.2003 tarih ve 018114 sayılı özelgesi
- SARIGÜL, S. Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe, Vergi Müfettişleri Derneği, 2. Baskı, Ekim 2016
- <https://tr.wikipedia.org/wiki/Amortisman>