



Amortismanlar ve Tükenme Payları

- I -

Hazırlayan
İbrahim CÜREBAL
Vergi Denetmen Yardımcısı

1.1.GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nda amortismanın tanımına rastlanmamaktadır. Ancak ilgili maddeden VUK'nun amortismanı "amortisman konusu iktisadi kıymetlerin değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerlerinin kullanılabilecekleri sürede yok edilmesi" olarak belirlediği anlaşılmaktadır. (VUK MD. 313)

Amortisman terimi geniş anlamda kullanıldığı zaman bütün maddi ve maddi olmayan duran varlıkları kapsamakta; dar anlamda kullanıldığı zaman ise maddi duran varlıkların amortismanı olarak (depreciation) kullanılmaktadır.

Duran Varlıkların değerlerini kaybetmeleri olayı hangi nedenle olursa olsun amortisman muhasebesinin konusunu oluşturur. Amortisman muhasebesinin amacı duran varlıkların maliyetlerini sistemli ve anlamlı bir biçimde varlıkların kullanılma sürelerine dağıtmaktır. Amortisman muhasebesinin amacı eskime ve yıpranmanın etkisini ölçmek olmadığından bir değerlendirme yöntemi değildir.

Amortismanların muhasebeleştirilmesi aynı tutarda bir fon ayrılması anlamına gelmemelidir.

O halde duran varlıklarda kul-

lanılma ve teknolojik gelişmeler sonucunda eskime, yıpranma ve demode olma şeklinde beliren değer azalışlarına amortisman denir. İktisap tarihinin bulunduğu hesap döneminde yada belli bir hesap döneminde tamamının intikali muhasebe prensiplerine göre uygun olmayan giderlerin kanunda belirtilen şartlar çerçevesinde birden fazla döneme dağıtılmasıdır.

Duran varlıkların maliyetlerini gider haline getirmek için kullanılan terimler şunlardır:

* Amortisman (depreciation): Doğal kaynaklar dışında maddi duran varlıkların eskime yıpranma ve demode olma sonucundaki değer düşüşlerini ifade eder.

* Tükenme Payı (depletion) : Doğal kaynakların değerlerindeki düşüşü ifade eden ve bu duran varlıklara ilişkin maliyetlerin giderleştirilmesinde kullanılan deyimdir.

* İtfa Payı (amortization): Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin maliyetlerin gider haline getirilmesinde kullanılan terimdir.

Muhasebe kayıtlarında itfa payı terimi yerine amortisman terimi kullanılmaktadır.

1.2.AMORTİSMANIN KONUSU

Amortisman işleminin konusunu işletmeye ait olup;

* İşletmede bir yıldan fazla kullanılan,

* Yıpranmaya aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan;

A- GAYRİMENKULLER, MÜTEMMİM CÜZLERİ VE TEFERRUATI

* Arsa ve araziler,

* Binalar,

* Yer üstü yapıları (yollar, köprüler, üst geçitler gibi)

* Yer altı yapıları (maden ocakları, taş ocakları gibi)

B- GAYRİMENKUL GİBİ DEĞERLENEN İKTİSADİ KIYMETLER (VUK 269. Gereğince)

* Tesisat ve makineler,

* Gemiler ve diğer taşıtlar

* Gayrimaddi haklar(rehin, irtifa, imtiyaz, ihtira, telif, alamanı farıka, ticaret ünvanı vs.)

C- ALET, EDEVAT, MEFRUŞAT, DEMİRBAŞ VE SİNEMA FİMLERİ

D- TARIM İŞLETMELERİNDE VÜCUDA GETİRİLEN MEYVELİK, DUTLUK, FINDIKLIK, ZEYTİNLİK VE GÜLLÜKLERLE İNCİR BAHÇELERİ VE BAĞLAR GİBİ TARIM TESİSLERİ

E- İŞLETMEYE AİT HER NEVİ YOLLAR VE ARKLAR

F- MADEN VE TAŞ OCAKLARININ MALİYET VE İMTİYAZ BEDELLERİ'nin

VUK 1.kısımdaki esaslara göre yok edilmesi oluşturmaktadır.

1.3. KANUNLA ÖNGÖRÜLEN ŞARTLAR

1- İKTİSADİ KIYMETİN İŞLETMENİN AKTİFİNE / ENVANTERİNE DAHİL OLMASI*

* Mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış

* Reklam panoları

2- İKTİSADİ KIYMETİN İŞLETMEDE BİR YILDAN FAZLA KULLANILMASI

3- İKTİSADİ KIYMETİN YIPRANMA, AŞINMA VE KIYMETTEN DÜŞMEYE MARUZ BULUNMASI

4- İKTİSADİ KIYMET BEDELİNİN 250.000.000 LİRAYI AŞMASI*

*Değeri 2000/1697 sayılı BKK ile 01.01.2001 tarihinden itibaren 150.000.000.-TL (2001/3395 sayılı BKK ile 01.01.2002 tarihinden itibaren 250.000.000.-TL) sınını aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 2000/1697 sayılı BKK ile 01.01.2001 tarihinden itibaren 150.000.000.-TL' (2001/3395 sayılı BKK ile 01.01.2002 tarihinden itibaren 250.000.000.-TL) sınını aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, söz konusu miktarın KDV hariç tutar olmasıdır. Bu haddin altında kalanların gider yazılması seçimlik bir hak olup sonradan amortisman ayırlamaz ve bu hak iktisap tarihinde kullanılır.

Sabit kıymetler, işletmede bir yıldan fazla kullanılacak nitelikte ve envantere dahil ise amortisman tabi tutulacaktır. İşletmede kullanılmasından kastedilen husus, iktisadi kıymetin bilanço hesabı esasında aktifte; işletme hesabı esasında ise envanterde kayıtlı olması olup; bilfiil kullanılması şart değildir. Söz konusu bir yıl iktisadi kıymetin ömrünü niteler. Değeri ne olursa olsun bir yıldan fazla kullanıma uygun olmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılmaz. Ayrıca işletmede kullanılsa bile aktifte / envanterde kayıtlı olmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılmaz.

İktisadi kıymet bizzat işletme tarafından imal ediliyorsa önemli olan nokta iktisadi kıymetin imalinin ne zaman tamamlandığı ve iktisadi kıymet olarak aktive / envantere ne zaman dahil edildiğidir.

Tarım işletmelerinde önemli olan fidanların meyve vermeye başlamasıdır. Amortisman ağaçların meyve vermeye başlamasından itibaren ayrılabilir.

İşletme aktifinde kayıtlı olan iktisadi kıymet kiralanırsa, kiraya veren; mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda ise satın alan, iktisadi kıymeti amortisman tabi tutar.

Geçici vergi hesaplamalarında önceden kayıtlı olan iktisadi kıymetler için ayrılacak amortisman tutarının, geçici vergi dönemine isabet eden kısmı dikkate alınabilmektedir. Yıl içinde iktisap edilen iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarından ait olduğu geçici vergi dönemine isabet eden kısmı dikkate alınacaktır.

İşletmede bir yıldan fazla kullanılacak nitelikte olmakla birlikte zamanla değerini kaybetmeyecek olan kıymetler, amortisman konusuna girmeyecektir. Yıpranma, aşınma veya değerden düşme çeşitli nedenlerle ortaya çıkabilir. Kanunda bu konuda bir sınırlama yer almamaktadır. Değerden düşmenin fiilen gerçekleşmesi de aranmamaktadır. İktisadi kıymetin böyle bir olasılıkla karşı karşıya olması yeterlidir. Teknolojik gelişme ve benzeri nedenlerle bir iktisadi kıymetin yıpranma ve aşınma olmadan değerini kaybetmesi söz konusu olabilir. Sabit kıymet işletmede hiç kullanılmadan bekletilmiş olsa bile kıymet kaybına uğrayabileceğinden amortisman ayrılacaktır.

Başkalarına ait araziler üzerinde tesis edilen reklam panoları, fiilen işletme dahilinde olmamakla birlikte envantere alınır ve amortisman tabi tutulur.

Dönem içinde kullanılmak amacıyla alınan iktisadi kıymetler, değeri ne

olursa olsun, aynı vergilendirme döneminde satılırsa amortismanına konu olmaz.

İşletmedeki maddi kıymetler bina, makine ve teçhizat, taşıt araçları, demirbaş eşya, maden ocakları ve galerileri, petrol kuyuları, ulaştırma boruları ve benzeri sabit kıymetlerle sinema filmleridir. Gayri maddi haklar ise patent, telif, ihtira, imtiyaz hakları, peştemallık ve bu nitelikteki hakları içerir.

İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç) sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismanına tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortismanına tabi tutulamazlar.

İmtiyazlı şirketler, bu tür iktisadi kıymetlerini VUK'nun 325, 327. maddelerinde öngörülen itfa yöntemleriyle itfa edebilecekler ancak VUK'nun 313-321. maddeleri arasında yer alan amortismanına ait genel hükümlere göre amortismanına tabi tutmayacaklardır.

Sözleşme süresinde yenilenmesi gereken iktisadi kıymetlerin yenilenen kısımlarını genel hükümlere göre itfa edebileceklerdir.

Bir kıymetin amortismanına tabi olması için gerekli şartlardan biri değer kaybına maruz kalmasıdır. Arsa ve arazinin boş oldukları takdirde herhangi bir değer kaybına uğraması söz konusu değildir.

1.4. AMORTİSMAN HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Sabit kıymetlerin maliyetlerinin giderleştirilmesinde ve dönemsel olarak maliyetlere yüklenecek tutarın tahmin edilmesinde aşağıdaki unsurlar dikkate alınacaktır.

M=Amortisman Matrahı

H=Kalıntı veya Hurda Değer

n=Tahmini Hizmet Süresi (Ömrü)

A=Amortisman tutarı

a=Amortisman Oranı

Amortisman matrahı (M), iktisadi kıymetlerin iktisap maliyetidir. Kalıntı veya hurda değer (H), sabit kıymetlerin hizmet süresi sonunda sahip oldukları

değerlerdir. Bu değer çok küçükse veya tahmin edilmesi çok zor ise amortisman hesaplarında dikkate alınmaz.

$$A = \frac{M - H}{n} \text{ (Amortisman tutarı) ve } a = \frac{A}{M - H} \text{ (Amortisman Oranı)}$$

ÖRNEK: İşletmede maliyeti 95.000.000.000.-TL sı olan bir bina satın almıştır. Binanın hurda değerinin 5.000.000.000.-TL sı ve hizmet süresinin 5 yıl olduğu saptanmıştır. Buna göre yıllık amortisman tutarı şu şekilde hesaplanır:

$$\text{Amortisman tutarı } A = \frac{95.000.000.000 - 5.000.000.000}{5} = 18.000.000.000.-$$

$$\text{Amortisman oranı } a = \frac{18.000.000.000}{95.000.000.000 - 5.000.000.000} = 0,20$$

1.5.AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ

1.5.1.Normal Amortisman

Mükellefler, amortismana tabi iktisadi kıymetlerinin değerini % 20 nispetinden fazla olmamak üzere serbestçe tespit ettikleri oranlar üzerinden yok ederler.

VUK'nun 315. maddesinde, 4008 sayılı kanunla yapılan düzenlemeyle mükelleflerin amortismana tabi iktisadi kıymetleri için ayırabilecekleri normal amortisman nispeti % 25 ten % 20 ye indirilmiştir. Bu şekilde 4 yıllık amortisman süresi 5 yıla çıkartılmıştır. Bu yöntemde önce iktisadi kıymetin ömrü belirlenir ve bir (1) rakamı belirlenen bu süreye bölünerek amortisman oranı bulunur.

Arazi ve binalar ile % 20 den daha yüksek nispette amortismana tabi tutulacak kıymetler 4008 sayılı kanunun dışında tutulmuştur. Buradaki oran Maliye Bakanlığınca tespit edilecektir.

% 20 normal amortisman oranı 01.01.1995 tarihinden itibaren aktife giren amortismana tabi iktisadi kıymetler için geçerli olacak ve 01.01.1995 ten önce aktife giren kıymetler için aktife girdikleri yıllarda yürürlükte olan normal amortisman oranı, amortisman süresinin sonuna dek geçerli olacaktır.

ÖRNEK: 1996 yılında satın alınan ve maliyet bedeli 4 milyar lira olan bir

duran varlığın amortisman oranı % 20 dir. Bu durumda amortisman süresi 5 yıl olup, normal usule göre amortisman uygulaması aşağıdaki gibidir.

Yıllar	Amortisman Bazı	Oran	Ayrılan Amortisman
1996	4.000.000.000	%20	800.000.000
1997	4.000.000.000	% 20	800.000.000
1998	4.000.000.000	% 20	800.000.000
1999	4.000.000.000	% 20	800.000.000
2000	4.000.000.000	% 20	800.000.000

1.5.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenler, amortismana tabi iktisadi değerlerini azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu yöntem ile teşvik uygulaması niteliğindedir. Mükelleflerin ilk yıllarda daha fazla amortisman ayırmak suretiyle başlangıçta ödeyecekleri verginin daha sonra alınması ve bu suretle belirli bir mali imkan sağlanması öngörülmüştür.

Azalan bakiyeler usulü, yalnız bilanço esasına göre defter tutanlarca uygulanır.

- * 2.sınıf tüccarlar,
- * serbest meslek erbabı,
- * zirai işletme esasında defter tutan çiftçiler,
- * gayrimenkul sermaye iradı erbabı,

azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayıramazlar.

2.sınıf tüccarlardan kendi istekleri ile bilanço esasına göre defter tutanlar bu usulden yararlanabilir.

Bu usulde amortisman oranı, normal oranının iki katıdır. Oran, % 40 ı geçemez. Her yıl, üzerinden amortisman ayrılacak değer, daha önce ayrılmış amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle tespit edilir. Azalan bakiyeler usulünde amortisman süresi, normal amortisman oranına göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye, o yıl tamamen itfa edilir.

ÖRNEK: 1998 yılında satın alınan ve maliyet bedeli 10.000.000.000.-TL

olan bir duran varlık için % 20 lik oran seçilmiştir. Buna göre amortisman süresi beş yıldır. Azalan bakiyelere göre uygulama aşağıdaki gibi olacaktır.

Yıllar	Amortisman Bazı	Oran	Ayrılan Amortisman
1998	10.000.000.000	%40	4.000.000.000
1999	6.000.000.000	%40	2.400.000.000
2000	3.600.000.000	%40	1.440.000.000
2001	2.160.000.000	%40	864.000.000
2002	1.296.000.000	%100	1.296.000.000
			10.000.000.000

1.5.3.Madenlerde Amortisman

İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenler ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine, bunların büyüklük ve maliyetleri göz önünde tutulmak ve her maden ve taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye Bakanlığı ve Sanayi Bakanlığı'nca belirlenecek oranlar üzerinden yok edilir.

Doğal kaynakların işletildikçe tükenmesi, madenlerde amortisman yerine tükenme payı kavramının yerleşmesine neden olmaktadır.

Maden cevherleri ve taş ocakları iki şekilde iktisap edilebilir:

* Maden ya da taş ocağı sahası imtiyaz ruhsatı olan önceki sahibinden satın alınır.

* Belli bir alanda, maden kanununa göre yetkili merciilerden alınan ruhsat üzerine, gerekli arama ve sondajlar yapılır. Maden cevherinin tespiti halinde arama ruhsatı sahibi adına, maden işletme imkanı veren imtiyaz ruhsatı verilir.

İtfâ edilecek bedel, birinci halde maliyet bedeli; ikinci durumda imtiyaz bedelidir.

Maden işletmelerinde kullanılan taşınabilir sabit kıymetler, madenin iktisap şekli ne olursa olsun, genel esaslara göre itfa edilir. Maden amortismanlarıyla ilgili oran, maliyet ve imtiyaz bedeli ve madenin görünür ve muhtemel rezervleri dikkate alınarak belirlenir. Görünür ve muhtemel rezervler, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nca hesaplanır.

Arsa ve araziler maden maliyeti içinde amortismanına tabi tutulur.

ÖRNEK: A İşletmesi bir maden ocağını bir başka işletmeden 900 milyar liraya satın almış, alışla ilgili ayrıca 100 milyar lira harcama yapmıştır. Madenini toplam rezervinin 100 ton olduğu tesrit edilmiştir. Yıllar itibarıyla çıkarılan maden miktarları şöyledir:

1997 yılında20 ton

1998 yılında.....30 ton

1999 yılında.....-----

2000 yılında.....25 ton

MALİYET BEDELİ= (900 MİLYAR + 100 MİLYAR=) 1.000.000.000.000

AMORTİSMANI: (Toplam maliyet / Toplam rezerv = Birim maliyet)

1.000.000.000.000 / 100 = 10.000.000.000 TL.

* 1997 YILI AMORTİSMANI (20tonx 10.000.000.000).....200.000.000.000

* 1998 YILI AMORTİSMANI (30 ton x 10.000.000.000)...300.000.000.000

* 1999 YILI AMORTİSMANI*

* 2000 YILI AMORTİSMANI (25 ton x 10.000.000.000)...250.000.000.000

*1999 yılında hiç maden çıkarılmamış olduğundan bu yıla maliyet belinden pay verilmemiştir. Kalan tutar maden çıkarıldıkça itfa edilecektir.

1.5.4.Fevkalede Amortisman Ve Sigorta Tazminatı Uygulaması

Amortisman konusu kıymetlerin değerinde meydana gelen olağan dışı kayıplar, belli nedenlere dayanmak şartıyla, ilgililerin Maliye Bakanlığı'na yazılı başvurusu ve Bakanlığın kabul etmesi durumunda, olağanüstü ekonomik ve teknik amortisman yoluyla zarar yazılır.

İktisadi kıymetlerin;

* Yangın, deprem, su basması gibi afetler sonunda değerlerini tamamen veya kısmen kaybetmeleri,

* Yeni icatlar nedeniyle teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz duruma gelmeleri,

* Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalmaları gerekmektedir.

Afetler dolayısıyla değerlerini bütünüyle kaybeden iktisadi kıymetler, sağlanan fevkalade amortisman oranı ile tamamen yok edilir. Değerlerini kısmen kaybeden iktisadi kıymetler üzerinden yalnızca sağlanan fevkalade amortisman oranı uygulanır. Normal amortisman oranı uygulanmaz.

Fevkalade amortisman oranı, değer kaybına uğrayan iktisadi kıymetin amortismandan arındırılmış net tutarı ile takdir komisyonunca tespit edilen emsal (hurda) değeri arasındaki fark dikkate alınarak tespit edilir.

İktisadi kıymetteki değer kaybı kısmi ise fevkalade amortisman ayrılan yılda ayrıca normal amortisman ayrılmaz.

Belirlenen oran hangi iktisadi kıymet için tespit edilmişse onun itfasında kullanılır. Belirlenen oran durumu benzer başka bir mükellef tarafından başvuru yapılmaksızın kullanılamaz.

ÖRNEK: İşletmenin 02.03.1999 tarihinde 10 milyar TL'ye aldığı makine 02.09.2000 tarihinde çıkan yangında tamamen kullanılmaz hale gelmiştir. Makine için % 20 oranında normal usulde amortisman ayrılmaktadır.

a) Makinenin 10 milyar TL'ye sigortalı olduğu ve sigortadan bu tutarda tazminat alındığını varsayalım. Makinenin değeri : Kayıtlı değer-Birikmiş Amortisman'dır. O halde makinenin değeri (10 milyar-2 milyar=) 8 milyar TL dir.

Hasar olduğunda yapılacak kayıt:

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	10.000.000.000.-
-Sigorta Tazminatı	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	2.000.000.000.-
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	10.000.000.000.-
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GEL.VE KÂR	2.000.000.000.-

Yapılan kayıtlardan da anlaşıldığı gibi Makinenin değeri ile sigorta tazminatı arasındaki fark (10-8=) 2 milyar TL gelir kaydedilmiştir.

Sigorta tazminatı tahsil edildiğinde yapılacak kayıt :

100 KASA HESABI	10.000.000.000.-
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	10.000.000.000.-
-Sigorta Tazminatı	

b) Makinenin sigortalı olmadığı, fevkalade amortisman tespiti için Maliye Bakanlığı'na müracaat edildiğini ve fevkalade amortisman oranının % 80 olarak tespit edildiğini varsayalım.

770-797 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	8.000.000.000.-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLARK	8.000.000.000.-
Fevkalade amortismanın kaydı (10.000.000.000 x % 80)	

Makine daha sonra kayıttan çıkarılacaktır.

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	10.000.000.000.-
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	10.000.000.000.-

c) Makinenin hem 10 milyar TL'ye sigortalı olduğunu hem de fevkalade amortisman tespiti için Maliye Bakanlığına başvurulduğunu ve amortisman oranının % 80 olarak belirlendiğini varsayalım.

Hasar tespitinde yapılacak kayıt :

770-797 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	8.000.000.000.-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	8.000.000.000.-
Fevkalade amortisman gider kaydı	

Makinenin kayıtlardan çıkarılması

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	10.000.000.000.-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	10.000.000.000.-
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	10.000.000.000.-
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GEL.VE KÂRLAR	10.000.000.000.-

Değer kaybı, fevkalade amortisman yolu ile giderleştirilerek sigorta tazminatı gelir olarak yazılmıştır. Değer kaybı, fevkalade amortisman yolu ile giderleştirilirken ayrıca sigorta tazminatı da alınırsa alınan sigorta tazminatı gelir olarak kaydedilir.

VUK'nun 317.maddesinde Fevkalade Ekonomik ve Teknik Amortisman nispetleri uygulanacak durumlar belirtilirken VUK'nun 329.maddesinde ise yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanı tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatının, bunların değerinden (Amortisman konusu yapılanlarda ayrılmış

olan amortisman çıktıktan sonraki değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkın kâr veya zarar hesabına geçirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu durumda, meydana gelen değer kaybının mutlaka fevkalade amortisman yoluyla bu giderleştirileceği yoksa iktisadi kıymet sigortalıysa, fevkalade amortisman uygulamasına gitmeden kayıtlı değer ile sigorta tazminatının karşılaştırılarak aradaki farkın mı sonuç hesaplarına intikal ettirileceği sorunu ortaya çıkmaktadır.

Konu ile ilgili olarak Danıştay'ın, sigortalı kıymetler için sigortadan tazminat alınması halinde Maliye Bakanlığı'na başvurulup fevkalade amortisman belirlemesine gerek olmadığı yönünde kararı bulunmaktadır. (Danıştay 4.Dairesinin 22.05.1987 tarih ve E:1987/54 sayılı kararı)

Maliye Bakanlığı da 20.01.2000 tarih ve 29/2976-317-877 sayılı muktezasında, doğal afetten zarar gören iktisadi kıymetler dolayısıyla sigorta şirketinden tazminat alınması halinde, fevkalade amortisman uygulamasına gidilmeden sigortadan alınan tazminat ile değerın kıyaslanması sonucu bulunan tutarın, kâr-zarar hesabında gösterilmesinin mümkün olduğunu belirtmiştir.

1.6.AMORTİSMAN UYGULAMA ESASLARI

1.6.1.Amortisman Tabi Tutulacak Değer

1.6.1.1.Maliyet Bedeli

Amortisman, iktisadi kıymetlerin VUK'nun değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerleri üzerinden uygulanır. Aktifleştirilen iktisadi kıymetin aktifleştirme döneminden sonra yapılan giderler "Maliyet Arttırıcı" unsurlardır. Bu giderlerden bir kısmı, iktisadi kıymetin ömrünü uzatırken bir kısmı iktisadi kıymetin fonksiyonunu arttırır.

Ömrü uzatan giderler, asıl iktisadi kıymetin uzayan ömrünün bitimine kadar olan sürede yok edilir. Fonksiyon arttırıcı giderler ise, iktisadi kıymetin kalan süresi içinde eşit tutarda yok edilir.

1.6.1.2. Yeniden Değerlenmiş Bedel Üzerinden Amortisman

VUK'nun mükerrer 298.maddesi gereğince, amortisman tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, maddede belirtilen şartlar içerisinde iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmiş değerleri üzerinden amortisman ayırabileceklerdir. 4008 sayılı yasa ile 01.01.1995 tarihinden itibaren bu imkan gelir vergisi mükelleflerine de ge-

tirilmiştir. Ancak, bina, arsa ve arazilerde amortisman, yeniden değerlemeden önceki değerleri üzerinden ayrılacaktır.

1.6.2.Amortisman Uygulama Süresi

1.6.2.1.Oran Açısından

4008 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeye göre; amortisman oranları normal amortisman usulünde % 20 yi; azalan bakiyeler usulünde % 40 ı geçmemek üzere mükelleflerce belirlenebilecektir. 4008 Sayılı yasa öncesinde aktife giren iktisadi kıymetlere uygulanan oranlar amortisman süresinin sonuna kadar uygulanmaya devam olunacaktır. % 20 den daha yüksek bir oranla itfa edilmesi gereken kıymetlerle bina ve arazi ise Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan oranlar üzerinden itfa edilir. Maliye Bakanlığı bu oranları 153 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde açıklamıştır.

1.6.2.2.Süre Açısından

Amortisman süresi, iktisadi kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Yıl hesabı için (1) rakamı mükellef tarafından uygulanan orana bölünür. İktisadi kıymetler için aktife alındıkları yıl uygulanan amortisman oranı, izleyen dönemlerde değiştirilemez. Müteakip yıllarda herhangi bir yıl amortisman uygulanmaması veya başlangıç oranından daha düşük amortisman uygulanması, amortisman süresini uzatamaz ve eksik uygulanan amortisman telafi edilemez.

1.6.2.3.Binek Otomobillerinde Amortisman

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. Bu hüküm, 01.01.1994 tarihinden itibaren geçerlidir. Bu hükme göre kıymetlerin aktife girdiği ilk hesap döneminde, dönem bitimine kaç ay kalmış ise ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacaktır. Fakat bu amortisman süresini uzatmayacaktır.

Kıst olarak ayrılacak amortisman tutarının hesabında;

$$\text{Ayrılacak Amortisman Tutarı} = \left(\frac{\text{Yıllık Amortisman} \times \text{Kalan Ay sayısı}}{12} \right)$$

formülü kullanılacaktır.

ÖRNEK: İşletmede kullanılmak üzere 18 Eylül 1999 tarihinde 3.600.000.000.-TL sına bir otomobil satın alınmıştır. Söz konusu sabit kıymet 01.01.1995 tarihinden sonra aktife alındığına göre, normal amortisman usulüne göre azami oran % 20 dir.

Diğer taraftan ay kesri tam ay sayılacağından Eylül-Ekim-Kasım-Aralık ayları olmak üzere 4 aylık süreye isabet eden amortisman aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Yıllık Amortisman Tutarı : $3.600.000.000 \times 0.20 = 720.000.000.-$

4 Aylık Amortisman Tutarı : $720.000.000 \times 4 = 2.880.000.000.-$

Bu yıla isabet eden ancak kıst amortisman uygulaması nedeniyle sabit kıymetin aktife alındığı dönemde ayrılmayan 8 aylık amortisman tutarı olan $(60.000.000 \times 8=)$ 480.000.000.-TL ise son yılda ayrılacak amortisman tutarına ilave edilerek itfa edilecektir.

1.6.2.4.Kıst Amortisman Uygulamasını Gerektiren Diğer Haller

- 1- Bir Ticari İşletme Sahibinin Ölmesi Durumunda,
- 2- Kurumların, KVK'nın 37 ve 38. Maddelerine Göre Devri Halinde
- 3- Şahıs Şirketlerinin Şekil Değiştirerek Sermaye Şirketine Dönüşmesi
- 4- Takvim yılı döneminden özel hesap dönemine veya özel hesap döneminden takvim yılı dönemine geçiş nedeniyle 12 aydan kısa bir dönem uygulanması
- 5- Basit usulden gerçek usule geçenler, basit döneme tekabül eden amortismanları iktisadi kıymetin maliyet bedelinden düşerek kalan tutar üzerinden amortisman ayırmaya devam ederler. Basit usul uygulanan bu dönemde amortisman ayrılmış kabul edilir.
- 6- Geçici vergi dönemlerinde kıst amortisman.

1.6.2.5.Amortisman Usulü Seçme Açısından

İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir. İktisadi bütünlük, iktisadi kıymetlerin bir arada kullanılmasının daha rasyonel istenilen amacı gerçekleştirmede daha etkili, kayıpların daha az olmasını ifade eder. Teknik bütünlük, iktisadi kıymetlerin bir amacı gerçekleştirmede bir arada kullanılmalarının zorunlu olmasını belirtir. İktisadi kıymetlerden biri

yoksa bu durumda diğeri kendinden beklenen fonksiyonu vermiyorsa iktisadi ve teknik bütünlükten kesinlikle söz edilmelidir.

1.6.2.6.Amortisman Usulleri Arasında Geçiş

Bir iktisadi kıymet üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra bu usulden dönülemez ve sonradan azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılamaz. Yıllık olarak seçilen usul, geçici vergi dönemlerinde de değiştirilemez.

Bir iktisadi kıymet üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bunun için değişikliğin vergi beyannamelerinde yada beyanname eki bilançoda gösterilmesi gerekir.

Kabul edilen yeni usul, bu bildirimin yapıldığı beyannamenin taalluk ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Yani değişiklik bildirim ile birlikte yapılır. Geçiş için önce henüz yok edilmemiş iktisadi kıymet değeri hesaplanır. Bulunan değer, iktisadi kıymetin kalan amortisman süresi içinde eşit oranlarla yok edilir.

ÖRNEK: 1998 yılında 20 milyar liraya alınan ve normal oranı % 20 olan bir sabit kıymet için 1998 yılında azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmıştır. Mükellef 1999 da normal usule geçmiştir. Oran, % 20 olduğuna göre amortisman süresi 5 yıldır. 1999 yılında henüz 4 yıllık süre vardır. 1998 yılında 4 milyar liralık kısım itfa edilmiştir. Kalan 16 milyar 4 yılda eşit şekilde amorti edilir.

Mükellef, normal usule 1999 yılında geçtiğinden 1999 yılı için 2000 yılında vereceği beyannamede değişikliği belirtmek zorundadır.

1.6.2.7.Faaliyetin Durdurulması Halinde Amortisman

Amortisman, iktisadi işletmelere dahil kıymetler için ayrılır. VUK'nun 290.maddesinde serbest meslek erbabının amortismanına tabi tuttukları tesisat, mefruşat ve demirbaşlar eşyaları da iktisadi işletmelere dahil kıymetler gibi mütalaa edilmiştir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nda gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin irat getiren gayrimenkulleri için amortisman ayırabilecekleri kabul edilmiştir. (GVK 74/6)

Burada amortisman ayrılması, faaliyetlerin devamı şartına bağlıdır. Faaliyetlerin durdurulması halinde amortisman ayrılamaz. (Gayrimenkullerin ki-

raya tahsis edilmekten çıkarılmasında olduğu gibi) işletmede faaliyetin durdurulmasından sonra vergiye tabi muamelelerin tamamen sona ermesine kadar geçen devrede amortisman ayrılamaz. Fakat mükellef faaliyeti duran işletmedeki sabit kıymetleri işletmeden çekmeden veya satmadan tekrar faaliyete geçerse faaliyetin durduğu yıllardaki amortisman ayırma hakkı kaybolmaz.

ÖRNEK: 1996 ve 1997 yıllarında bakkallık yapan kimse 1998 tarihinde işyerini kapatarak bir fakrikada işçi olarak çalışmaya başlamıştır. Dükkanındaki buz dolabı işletmeden çekilmemiş; aynen muhafaza edilmiştir. Buzdolabının alış bedeli 50 milyar lira, amortisman oranı % 20 dir. Kişi, 2000 yılında bakkallık faaliyetine yeniden başlamıştır.

Bu kimsenin 1998-2000 yıllarında sabit kıymet için amortisman ayırması söz konusu değildir. Faaliyeti durdurduğu yıla kadar 2 yılda mükellef 20 milyar lira amortisman ayırmıştır. İtfa edilmeyen bedel 30 milyar liradır. 2000 yılından itibaren 30 milyarlık bedel başlangıç maliyeti olan 50 milyar lira üzerinden % 20 oranında olmak üzere itfa edilecektir. Örnekte buzdolabı işletmeden çekilmemiş, şahsi kullanmaya konu olmamıştır. Buradaki durum, yeniden işe başlama değil, faaliyeti henüz sona ermemiş işletmenin canlandırılmasıdır.

1.6.2.8.Faaliyette Olan İşletmedeki Kullanılmayan Sabit Kıymetlerin Durumu

Amortisman tabi iktisadi kıymete, faaliyette olan bir işletmede belli bir dönemde hiç kullanılmamış olsa bile, amortisman tam olarak ayrılır. Amortisman ayrılmadığı takdirde, o yıla ait amortisman hakkı kaybedilir.

Amortisman ayrılmaya başladıktan sonra herhangi bir nedenle sadece bir veya birkaç dönem kullanılmayan sabit kıymetler için de amortisman ayrılması gerekir.

1.6.2.9.Dar Mükellefiyette Amortisman

Dar mükellefiyete tabi gerçek veya tüzel kişiler Türkiye'deki faaliyetlerine tahsis ettikleri kıymetleri üzerinden genel hükümler dairesinde amortisman ayırırlar. Ancak yurt dışındaki merkezlerden getirilip Türkiye'deki faaliyete tahsis edilen sabit kıymetler emsal bedeli ile değerlendirilmek zorundadır. Türkiye'de faaliyet sona erdiğinde yurt dışına çıkarılan sabit kıymetler gelir vergisi mükelleflerinde teşebbüs sahibi tarafından işletmeden çekilen değer hükmündedir ve GVK'nun 41.maddesi uyarınca VUK'nun 267.maddesinin 3.sirasındaki takdir esasına göre tespit edilen emsal bedeli ile değerlendirilir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinde ise KVK'nun 17.maddesi uyarınca işlem yapılır. Yurt dışına çıkarılan sabit kıymetler kurumla (Türkiye'deki şube ile) iştirak münasebeti içinde bulunan kimselere düşük bedelle satılmış sayılır ve yine takdir komisyonunca belli edilecek emsal bedeli ile değerlendirilir.

1.7.AMORTİSMAN KAYIT YÖNTEMLERİ

Mükellefler, dönem sonunda amortismanına tabi iktisadi kıymetleri üzerinden ayırdıkları amortismanları yasal defterlerinde ayrıca göstermek zorundadırlar. Sabit kıymetler üzerinden ayrılan amortismanlar hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili bulundukları hesaplardan doğrudan doğruya indirilirler veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında gösterilirler.

1.7.1.Direkt Yöntem

Bu yöntemde her dönemin ayrılan amortismanı o dönem sonunda doğrudan iktisadi kıymetin değerinden düşülür.

ÖRNEK: 1999 yılı Ocak ayı içerisinde satın alınan ve 1.500.000.000.-TL değerle aktifte yer alan bir demirbaşın 1999 yılı ayrılan amortisman kaybı şu şekildedir.(Amortisman oranı % 20)

	31.12.1999	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	300.000.000.-	
255 DEMİRBAŞLAR		300.000.000.-
1999 Yılı Amortismanı		
	/	

Bu yöntemde amortisman süresi sonunda sabit kıymet bedeli tamamen yok edilir.

1.7.2.Endirekt Yöntem

Ülkemiz 1994'ten bu yana THP na göre hareket etmektedir. THP'na göre indirekt yöntem uygulanmakta olduğundan amortismanlar "Birikmiş Amortisman Hesabı" nda izlenir. Buradan iktisadi kıymet bedeli azaltılmamakta, her yılın amortismanı "Birikmiş Amortismanlar Hesabı"nda toplamakta; bu tutar bilançonun aktifinde ilgili varlık hesabının altında negatif (-) değer olarak yer alır.

Yukarıdaki örneği burada yinelersek amortisman kaybı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.1999		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	300.000.000.-	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		300.000.000.-
Demirbaş Birikmiş Amortismanı		
/		
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	300.000.000.-	
771 GENEL YÖNETİM GİD.YANSITMA H.		300.000.000.-
/		
771 GENEL YÖNETİM GİD.YANSITMA H.	300.000.000.-	
770 GENEL YÖN.GİD.H.		300.000.000.-
Demirbaş Amortismanı		
/		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI H.	300.000.000.-	
632 GENEL YÖNETİM GİD.H.		300.000.000.-
/		

Bundan sonraki örneklerde sadece endirekt yöntem kullanılacaktır.

1.7.3.İktisadi Kıymetlerin Amortisman Süresi Dolmadan Hurdaya Ayrılması

Amortisman ayırabilmek için iktisadi varlığın işletmede kullanılıyor olması gerekir. Amortisman süresi dolmadan hurdaya ayrılan iktisadi kıymetlerin işletmede mevcut olanların üzerinden amortisman ayırmak gerekir.

Kullanılmayan iktisadi kıymet, hurda olarak satılırsa önce ayrılan amortismanlar dikkate alınmalı satıştan elde edilen kâr veya zarar buna göre belirlenmelidir. İktisadi kıymet hurda olarak satılmamışsa, iktisadi kıymet olmaktan çıkarılmalı, Takdir Komisyonu tarafından değer tespiti yapılmalı, tespit edilen bu değer aktifte yer almalı, tamamen değersiz duruma gelmiş olanlar ise aktiften çıkarılmalıdır. Bu varlıkların kalan net değerleri ile ayrılmış amortismanları ve takdir komisyonunca belirlenen değerleri karşılaştırılarak kâr veya zarar belirlenmelidir. Belirlenen bu kâr veya zarar ticari faaliyetin bir sonucu sayılmalıdır. Ayrıca iktisadi kıymet olmaktan çıkan varlıklar için amortisman ayrılmamalıdır.

1.8.AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN SATILMASI

Sabit kıymetlerin satışında ortaya çıkabilecek durumları incelersek;

1.8.1.Sabit Kıymetlerin Satış Fiyatının Defter Değerine Eşit Olması

Duran varlığın defter değeri, varlığın maliyet bedelinden ayrılan birikmiş

amortismanlar çıktıktan sonra geriye kalan değerine denir.

ÖRNEK: Alış maliyeti 65.000.000.000.-TL sı olan bir bina peşin olarak 35.000.000.000.-TL ye satılmıştır. Satış tarihinde binanın 30.000.000.000.-TL lık kısmı itfa edilmiş durumdadır.

100 KASA HESABI	35.000.000.000.-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	30.000.000.000.-
252 BİNALAR HS.	65.000.000.000.-

Bu satıştan kâr ya da zarar doğmamıştır.

1.8.2.Sabit Varlığın Satış Fiyatının Defter Değerinden Küçük Olması

ÖRNEK: Alış maliyeti 65.000.000.000.-TL sı olan bir bina 20.000.000.000.- TL sına peşin bedelle satılmıştır. Satış tarihinde binanın 30.000.000.000.- TL lık kısmı itfa edilmiştir.

Sabit varlığın satışında satış fiyatı ile defter değeri arasındaki fark kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Vergi hukuku mevzuatımız da bu esası kabul etmiştir.(VUK madde 328)

100 KASA HESABI	20.000.000.000.-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	30.000.000.000.-
689 D.OLAĞANDIŞI GİD.VE Z.	15.000.000.000.-
252 BİNALAR HS.	65.000.000.000.-

1.8.3.Sabit Varlığın Satış Fiyatının Defter Değerinden Büyük Olması

ÖRNEK: Alış maliyeti 65.000.000.000.-TL sı olan bir bina peşin bedelle 55.000.000.000.-TL sına satılmıştır. Satış tarihinde binanın 30.000.000.000.-TL sına satılmıştır. Satış tarihinde binanın 30.000.000.000.-TL lık kısmı itfa edilmiştir.

100 KASA HESABI	55.000.000.000.-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	30.000.000.000.-
252 BİNALAR HS.	65.000.000.000.-
679 D.OLAĞANDIŞI GEL.VE KÂRLAR	20.000.000.000.-
-MDV Satış Kârları	

1.9. YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE AMORTİSMAN GİDERİ

ÖRNEK: (X) A.Ş.'nin bir yol bir de köprü olmak üzere iki ayrı yıllara sarı inşaat ve onarım işi vardır. Yıllık amortisman tutarı 3.650.000.000 TL. olan iş makinesi yol işinde 150 gün, köprü işinde 215 gün kullanılmıştır.

Bir güne isabet eden amortisman tutarı $(3.650.000.000 / 365 =)$ 10.000.000 TL.

İşin Adı	Kullanılan Gün	Amortisman Giderinden İsabet Eden Pay
YOL	150	$10.000.000 \times 150 = 1.500.000.000$
KÖPRÜ	215	$10.000.000 \times 215 = 2.150.000.000$

ÖRNEK: (Y) A.Ş.'nin yine bir yol ve bir de köprü işi olmak üzere iki ayrı yıllara sarı inşaat ve onarım işi bulunmaktadır. İnşaatlarda kullanılan nakil vasıtalarının amortisman tutarı 18.000.000.000 TL. olup, nakil vasıtaları yol işinde 180 gün, köprü işinde 120 gün kullanılmıştır. Mükellef kurumun başka bir işi yoktur.

İŞLERDEN ALINAN İSTİHKAKLAR:

Yol işi istihkakı.....	8.000.000.000
Köprü işi istihkakı.....	4.000.000.000
TOPLAM.....	12.000.000.000

* Amortisman öncelikle işlerde kullanılan gün sayısına oranlanarak dağıtılacak;

İşin Adı	Kullanılan Gün (A)	(B) Gün Sayısına Göre Pay (18.000.000 000XA/360)
YOL	180	9.000.000.000
KÖPRÜ	120	6.000.000.000

* Kullanılmayan günlere isabet eden amortisman kısmı istihkaklara oranlanacaktır.

İşin Adı	İstihkak Tutarı (A)	(C) İstihkaklarına Göre Pay (3.000.000 000 X A/12.000.000.000)
YOL	8.000.000.000	2.000.000.000
KÖPRÜ	4.000.000.000	1.000.000.000

Sonuç olarak amortisman tutarı;

* YOL İŞİNDE (9.000.000.000+2.000.000.000 =) 11.000.000.000

* KÖPRÜ İŞİNDE (6.000.000.000+1.000.000.000 =) 7.000.000.000

* TOPLAM.....18.000.000.000

1.10.YENİDEN DEĞERLENMİŞ KIYMETLERDE AMORTİSMAN UYGULAMASI

VUK'un mükerrer 298.maddesine göre;

* Bilanço esasına göre defter tutan(imtiyazlı şirketler hariç)

* Şahıs şirketleri (Gerçek kişiler)

* Şahıs şirketleri, (kollektif , Adi komandit, Adi şirketler)

* Sermaye şirketleri, (Anonim, Eshamlı komandit, limited şirketi)

* Kooperatifler,

* Dernek ve Vakıflara ait iktisadi işletmeler

* İş ortaklıkları diledikleri takdirde yeniden değerlendirme hükümlerinden yararlanabileceklerdir.

* İDT (İktisadi Devlet Teşekkülleri)'nin yeniden değerlendirme yapmaları ise zorunludur.

* Aktife giriş yılında yeniden değerlendirme yapılmaz ancak amortisman ayrılır.

1.10.1.YENİDEN DEĞERLEME YAPAMAYACAK OLANLAR

1- Basit usulde vergilendirilen tüccarlar,

2- İşletme hesabı esasına göre defter tutar tüccarlar ile zirai işletme hesabı esasına göre defter tutan çiftçiler,

3- Serbest meslek erbabı,

4- İşletme hesabı esasına göre defter tutmasına izin verilen kurumlar,

5- Bilanço usulüne göre defter tutsalar dahi imtiyazlı şirketler.

Vergiden muaf kurumların yeniden değerlendirme yapıp yapmamalarının vergileme açısından her hangi bir önemi yoktur.

Gelir Vergisi mükellefleri, 01.01.1995 tarihinden sonra edinecekleri sabit

kıymetleri 151 sıra nolu VUK Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar çerçevesinde yeniden değerleyebilecekler ve bu tutar üzerinden (yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden) amortismanına tabi tutabileceklerdir.

4008 sayılı Kanunla gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri arasındaki farklılık kaldırılmış ve böylece bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerine de kurumlar vergisi mükelleflerinde olduğu gibi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlendirme sonrası değer üzerinden itfa etmeleri imkanı tanınmıştır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yeniden değerlendirme ve amortisman hesaplamalarına ilişkin bir değişiklik yapılmamıştır.

1.10.2. YENİDEN DEĞERLEMeye TABİ TUTULAMAYACAK KIYMETLER

1- Boş arsa ve araziler,

2- İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları ve kredi faizleri,*

3- Sinema filmleri,

4- Alameti farika hakları,

5- Peştemallıklar,

6- İlik tesis ve taazzuv giderleri,

7- Organizasyon, arama, ve etüt giderleri,

8- Hesap dönemi içerisinde aktive giren iktisadi kıymetler için o dönem,

9- İtfa süresi dolmuş iktisadi kıymetler,

10- Henüz aktifleştirilmemiş olması nedeniyle amortismanına tabi tutulamayan iktisadi kıymetler,

*Yeniden değerlendirme kapsamına alınamayacak olan kur farkı ve kredi faizleri aktifleştirme yılını takip eden dönemlerde tahakkuk eden kısımdır. Aktifleştirme yılının sonuna kadar olanın maliyete eklenmesi zorunludur.

İşletmede kayıtlı bir kısım iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme yapılması bir kısmı için yapılmaması mümkündür.

Özel maliyet bedelleri yeniden değerlemeye tabidir. Bu uygulamaya ilişkin hüküm 1998 yılında yürürlüğe girmiştir. Aktife alındığı yıl yeniden değerlendirme

olmayacağından özel maliyet bedellerinin ilk değerlemesi 1999 yılı olacaktır. 1998'den önce aktifleştirilenler yeniden değerlemeye tabi olmazlar.

VUK'nun mükerrer 298.maddesinin 4 numaralı bendine göre; bina, arsa ve araziler gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın yeniden değerlemeden önceki değerleri üzerinden amortismanına tabi tutulacaktır.

ÖRNEK: (Z) A.Ş.'nin 31.12.1999 tarihindeki duran varlıklara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Duran Varlıklar	Kayıtlı Değeri	Amortisman Oranı(%)	Birikmiş Amortisman
Binalar	200.000.000.000	2	4.000.000.000
Makineler	50.000.000.000	20	10.000.000.000

* Makinenin 1999 yılı yeniden değerlendirme tablosu ve amortisman hesabı aşağıdaki gibidir:

İktisadi Değeri	Tutarı	Yeniden Değ.Oranı(%)	Değer Artışı
Makine	50.000.000.000	52.1	26.000.000.000
Birik. Amortisman	10.000.000.000	52.1	5.210.000.000

A-Yeniden Değerlemeden Sonraki

Net Bilanço Aktif Değeri (1-2) 60.790.000.000.-

1- (Makine bedeli + Değer artışı)

$$50.000.000.000 + 26.000.000.000 = 76.000.000.000.-$$

2- (Birikmiş Amortisman + Değer Artışı)

$$10.000.000.000 + 5.210.000.000 = 15.210.000.000.-$$

B-Yeniden Değerleme Öncesi

Net Aktif Değeri 40.000.000.000.-

(Makine Bedeli - Birikmiş Amortismanlar)

$$(50.000.000.000 - 10.000.000.000 = 40.000.000.000)$$

C- Yeniden Değerleme Artış Fonu (A-B) 20.790.000.000.-

D- 1999 Yılı Amortismanı 15.200.000.000.-

$$(76.000.000.000 \times \% 20 = 15.200.000.000)$$

Muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

	31.12.1999	
253 tesis Makine Ve Cihazlar	26.000.000.000.-	
..... iş makinesi		
257 Birikmiş Amortismanlar	5.210.000.000.-	
..... iş makinesi		
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları	20.790.000.000.-	
	/	

1999 yılı amortisman kaydı :

	31.12.1999	
730 Genel Üretim Giderleri	15.200.000.000.-	
Amortisman ve Tükenme Payları		
257 Birikmiş Amortismanlar	15.200.000.000.-	
	/	

* Binanın 1999 yılı yeniden değerlendirme tablosu ve amortisman hesabı aşağıdaki gibidir:

İktisadi Değeri	Tutarı	Yeniden Değ.Oranı(%)	Değer Artışı
Makine	2000.000.000.000	52.1	104.200.000.000
Birik. Amortisman	4.000.000.000	52.1	2.084.000.000

A-Yeniden Değerlemeden Sonraki

Net Bilanço Aktif Değeri(1-2) . 298.116.000.000.-

1- (Binaların Değeri + Değer artışı)

$$200.000.000.000 + 104.200.000.000 = 304.000.000.000.-$$

2- (Birikmiş Amortisman + Değer artışı)

$$4.000.000.000 + 2.084.000.000 = 6.084.000.000.-$$

B-Yeniden Değerleme Öncesi 196.000.000.000.-

Binaların Net Aktif Değeri

(Binanın Değeri - B. Amortismanlar)

$$200.000.000.000 - 4.000.000.000 = 196.000.000.000.-$$

C- Yeniden Değerleme Artış Fonu (A-B) 102.116.000.000.-

D- 1999 Yılı Amortismanı 4.000.000.000.-

$$(200.000.000.000 \times \% 2 = 4.000.000.000)$$

Muhasebe Kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

	31.12.1999	
252BİNALAR	104.000.000.000.-	
257 Birikmiş Amortismanlar	2.084.000.000.-	
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	102.116.000.000.-	
	/	

1999 yılı amortisman kaydı :

	31.12.1999	
730 Genel Üretim Giderleri	4.000.000.000.-	
-Amortisman ve Tükenme Payları		
257 Birikmiş Amortismanlar	4.000.000.000.-	
	/	

Bina, arsa ve araziler eski değerleri üzerinden amortismanı tabi tutulmaya devam edilir.

VUK'nun 298. Maddesinin 9. Bendi uyarınca yeniden değerlemeye tabi tutulan amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin satışı halinde bunlara isabet eden değer artışları aynen amortismanlar gibi işleme tabi tutulur.

Yeniden değerlendirme sonucu doğan değer artışları bilançonun pasifinde özel bin fon hesabında tutuluyorsa, fonda tutulan tutardan satılan iktisadi kıymete ilişkin olan kısım, satıştan doğan kar veya zararın tespitinde birikmiş amortismanlar gibi değerlendirilecektir. Sermayeye ilave edilen değer artışları ise satış kar veya zararın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Değer artış fonunu kurumlar vergisi mükellefleri sermayeye ilave edebilir. Gelir vergisi mükellefleri ise sermayeye ilave edemez ve başka hesaplara aktaramazlar.

Uygulama firmalar finans çevreleri için yada borsada işlem gördüklerinden bilançolarını maskelemek amacıyla değer artış fonunu dönem karlarına eklerler. Vergisel açıdan bunun herhangi bir sakıncası bulunmamaktadır. Değer artış fonu bu şekilde vergilendirilmiş olur.

Yeniden değerlendirme konusu amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin tebliğ ile tespit edilen tutarı aşması durumunda yeniden değerlendirilen kıymetler üzerinden amortisman ayrılabilmesi için söz konusu işlemlerin yeminli mali müşavirlerce tasdiki zorunludur.

Değer artış fonunun kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sermayeye eklenmesi durumunda ise, bu fon tutarının miktarına bakılmaksızın yeminli mali müşavirlerce tasdiki gerekmektedir.

Yeniden değerlendirme işlemi Maliye Bakanlığınca üç aylık dönemler itibariyle açıklanacak yeniden değerlendirme oranı kullanılmak suretiyle yapılabilecektir. Yeniden değerlendirme uygulamasına istenilen geçici vergi döneminde başlanılabilecek ancak bu tercih hesap dönemi sonuna kadar değiştirilemeyecektir.

2.KISIM

YENİLEME FONU VE MUHASEBESİ

2.1.GİRİŞ

Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi işin yenilenmesi işin mahiyetine göre (niteliğine göre) zaruri bulunur veya bu konuda işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa satıştan oluşan kâr yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta en çok üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar, üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri, veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.

Yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden VUK hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam edilir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından dolayı kâr veya doğal afetler yüzünden hasara uğraması halinde sigortadan alınan tazminat fazlası, bazı şartlarla yenileme fonuna alınır. Yenileme fonuna alınan kâr, üç yıl beyan edilmemek suretiyle mükelleflere bir kaynak kullanma imkanı doğurmaktadır. (VUK 328-329)

2.2.YENİLEME FONU AYIRMANIN ŞARTLARI

1) Bilanço Esasında Defter Tutulmalıdır

VUK'nun anılan maddelerinde söz konusu kârın "pasifte geçici bir hesapta" tutulacağı belirtilmektedir. Pasif ile kast edilen ise bilanço denkleminin pa-

sifidir. Yenileme fonu ayırabilmek için o halde bilanço esasında defter tutulması gerekir. Bu nedenle işletme hesabı esasına göre defter tutanlar yenileme fonu ayıramazlar. Ayrıca Danıştay'ın 4.Dairesi'nin 06.04.1972 gün ve E.1971/5306. K.1972/2287 sayılı kararları da bu yöndedir.

2) Satılan Veya Afetler Yüzünden Elden Çıkan İktisadi Kıymetlerin Yenilenmesinin Zaruri Bulunması Veya Bu Hususta İşletmeyi İdare Edenlerce Karar Verilip Teşebbüse Geçilmiş Olması Gerekir.

Madde hükmüne göre sabit varlığın yenilenmesi zorunlu ise yenileme fonu ayrılabilir. İşin niteliğinden bu durum açıkça anlaşılamıyorsa, yenileme işletmenin faaliyetlerinin sürekliliği için zorunlu değilse, yenileme fonu ayırabilmek için, işletmeyi idare edenlerce yenileme konusunda karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması gerekir.

3) Alınacak İktisadi Kıymet, Yenilenecek İktisadi Kıymetle Aynı Nev'i Den Olmalıdır.

Satın alınan iktisadi kıymet yenilenen iktisadi kıymetle aynı nev'idен olmalıdır. Örneğin satılan iktisadi kıymet kamyonet ise bunun yerine binek otomobili alınamaz. Eğer alınırsa yenileme değil yeni bir iktisadi kıymetin satın alınması söz konusudur. Üzerinde durulması gereken husus, iktisadi kıymetin gördüğü fonksiyonun niteliğidir. Yeni iktisadi kıymetin tahsis edileceği hizmet aynı olmadığı takdirde eski iktisadi kıymetin satılması nedeniyle oluşan kârın yenileme fonuna alınması mümkün değildir.

4) Yenileme Fonu Pasifte En Çok Üç Yıl Tutulabilir.

Bu sürenin başlaması hakkında idarenin görüşü ile yargının görüşü farklılık arz etmektedir. İdareye göre fonun ayrıldığı yıl üç yıllık sürenin başlangıcı iken yargıya göre fonun ayrıldığı yıl süreye eklenmez.

2.3. BAZI ÖZEL DURUMLAR

2.3.1. İşin Terki Veya İşletmenin Devri Durumu

İşin terk edilmesi veya işletmenin devri durumunda önceden ayrılmış olan yenileme fonunun üç yıllık süre dolmamış olsa bile terk, devir veya faaliyetin durdurulduğu tarihte kâra eklenmesi gerekir. Bu gibi durumlarda satılan veya hasara uğrayan amortismanı tabi iktisadi kıymetin yenilenmesi söz konusu olmayacak ve yenileme fonu ayrılmayacaktır. Önceden ayrılmış yenileme fonu bulunuyorsa, tasfiyeye giriş tarihine kadar yenisi alınmamışsa yenileme fonunun tasfiyeye girildiği tarihte kâra eklenmesi gerekir.

2.3.2.Mükellefin Ölmesi Durumu

Mirasçılarının faaliyete devam edip etmemesine göre iki farklı durum ortaya çıkmaktadır.

2.3.2.1.İşletmenin Faaliyetine Devam Etmesi

Gelir Vergisi Kanununun 81.maddesinde "Ferdî bir işletmenin sahibinin ölümü halinde kanunî mirasçılar tarafından işletmesini faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (Bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması" halinde vergilendirme yapılmayacağı öngörülmektedir.

2.3.2.2.Gelir Vergisi Kanunun 81.Maddesine Göre Devam Edilmemesi

Ölüm tarihinden önce ayrılmış olan yenileme fonu, ister hiç kullanılmamış olsun, işletmenin faaliyetine Gelir Vergisi Kanunu'nun 81.maddesindeki koşullar dahilinde devam edilmezse ölüm tarihi itibarıyla, tespit edilen kâra eklenir. Ayrılmamış veya ayrılma aşamasında olan yenileme fonu da artık ayrılamaz.

2.3.3.Birleşme, Devir Ve Şekil Değişirme Durumu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37. Ve 38.maddeleri kapsamında meydana gelen devir ve şekil değiştirmelerinde doğrudan doğruya birleşmeden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Devir ve şekil değiştirme tarihinden önce ayrılmış olan yenileme fonu için mükellefiyette hiçbir değişiklik olmamış gibi işlem yapmaya devam olunur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37. Ve 38.maddeleri kapsamı dışında meydana gelen birleşme, müfessih kurum için tasfiye hükmündedir. Dolayısıyla kurumların ayırmış oldukları yenileme fonu, tasfiye durumunda olduğu gibi birleşme tarihi itibarıyla çıkarılan gelir tablosunda kâra eklenir.

2.3.4. Vergi İncelemelerinde, Alınan Satış Veya Tazminat Fazlası Tutarın Düşük Kaydedildiğinin Tespit Edilmesi

Yenileme fonunun ayrılması ihtiyari olduğuna göre mükellef satış tutarını veya tazminat fazlasını noksan beyan etmek suretiyle fonun olması gerekenden daha az bir tutarda oluşmasına kendi iradesiyle karar vermiştir.

Bu nedenle, vergi incelemelerinde alınan satış veya tazminat fazlası tutarın

düşük kaydedildiği tespit edilirse, aradaki farkın, satışın yapıldığı veya sigorta tazminatının alındığı yılın kârına ilave edilmesi gerekir.

2.3.5.Mücbir Sebeplerin Yenileme Fonuna Etkisi

Vergi Usul Kanununun 328.maddesinde yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilen fonun "her ne sebeple olursa olsun" bu süre içinde kullanılmamış olması halinde üçüncü yılın matrahına ekleneceği belirtilmiştir.

Maddede kullanılan "her ne sebeple olursa olsun" ibaresi, mücbir sebep halinde de yenileme fonunun kullanımına ilişkin üç yıllık sürenin uzatılamayacağı anlamına gelmektedir.

2.3.6.Aynı Yıl İçinde İktisadi Kıymet Alımında Bulunulması Durumu

Yenime fonu işletmeler için aslında bir vergi erteleme müessesesidir. İktisadi kıymet satışından doğan kârı, bu fona alan işletme yenileme sürecini ne kadar ertelerse yani üç yıllık sürenin sonuna kadar kârını bu fonda tutarsa o ölçüde bu müesseseden fazla yararlanmış olur.

Maliye Bakanlığınca verilen bir muktezada ; ".....328.madde hükmünün uygulanabilmesi için yeni iktisadi değerın satışın yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisap edilmesine bağlı bulunduğundan aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde olunan kâr dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılması mümkün değildir." Şeklinde görüş belirtilmiştir.

2.4.Yenileme Fonunun Muhasebesi

Yenileme fonu, tek Düzen Hesap Planında, "549 Özel Fonlar Hesabı" nda izlenir. Kâr'dan ayrılan tutarlar bu hesaba alacak, mahsubunda borç kaydedilir. Yenileme fonu bir kâr yedeğidir.

ÖRNEK: X Anonim Şirketi 01.07.1998 tarihinde maliyet bedeli 600.000.000.-TL, birikmiş amortismanı 450.000.000.-TL olan makinesini 1.100.000.000.-TL sına satmıştır. İdareciler kârı yenileme fonuna almaya karar vermişlerdir.

Net Defter Değeri= Maliyet Bedeli - Birikmiş Amortisman

150.000.000.- = 600.000.000.- 450.000.000.-

KDV oranı % 17 kabul edildiğinde Makinenin satış kaydı ile yenileme fonunun oluşturulması kaydı aşağıdaki gibidir.

	01.07.1998	
100 KASA HESABI		1.287.000.000.-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		450.000.000.-
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		600.000.000.-
391 HESAPLANAN KDV		187.000.000.-
679 OLAĞANDIŞI GEL VE KÂRLAR H.		950.000.000.-
-Makinenin yenilenme amacıyla satışı		
	/	

Yenileme fonuna ilişkin Kayıt:

	01.07.1998	
679 D.OLAGANDIŞI GELİR VE KÂRLAR H.		950.000.000.-
549 ÖZEL FONLAR H.		950.000.000.-
---Yenileme fonu tesisi		
	/	

Söz konusu şirket 15.06.1999 tarihinde 1.500.000.000.-TL sına yeni bir makine satın almıştır .

	01.07.1998	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR H.		1.500.000.000.-
191 İNDİRİLECEK KDV		255.000.000.-
549 KASA H.		1.755.000.000.-
	/	

Yeni alınan makine için 31.12.1999 tarihinde % 20 oranında amortisman hesaplanacak ancak bu amortisman yenileme fonuna mahsup edilecektir.

	31.12.1999	
549 ÖZEL FONLAR H.		300.000.000.-
-Makine Yenileme Fonu		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		300.000.000.-
-Amortismanın yenileme fonundan karşılanması		
	/	