

MEVCUTLARDA AMORTİSMAN

Tolga ÖZENGÜNEŞ^(*) - Bakır GÖKALP^(*)

- GİRİŞ

1.Mevcutlarda Amortisman Konusunda Genel Açıklamalar

1.1.Duran Varlık ve Amortisman Kavramları

İşletmeye dahil olan varlıklar, muhasebe uygulaması açısından dönen ve duran varlıklar olarak ikiye ayrılarak incelenir. Duran varlıklar, işletmelerin faaliyetlerinin yürütülmesinde bir yıldan daha uzun süreyle kullanılan maddi, maddi olmayan, taşınır ve taşınmaz aktif değerlerdir.

Duran varlıklar sadece iktisap edildikleri dönemin üretimine değil kullanım sürelerinin sonuna kadar olan tüm dönemlerin üretimine katkıda bulunur. Bu sebeple duran varlıkların bedellerinin tamamının kullanım süresi içerisinde herhangi bir dönemde gider olarak dikkate alınması muhasebe ilkeleriyle örtüşmez. Duran varlıkların bedellerinin tamamının herhangi bir dönemin gideri olarak dikkate alınması durumunda duran varlığın kullanıldığı dönemler boyunca muhasebe kayıtları ve mali tabloların gerçek durumu yansıtmaması engellenmiş olur. Bu sebeple duran varlıkların giderleştirilmesinde maliyetin tamamının bir dönemde gider olarak dikkate alınması yerine gerçek durumu daha iyi yansıtan amortisman ayırma usulü kullanılır. Amortismanla ilişkin yasal düzenlemelere V.U.K.'un Değerleme Kitabının Amortismanlar bölümünde yer verilmiştir.

1.2.Mevcutlarda Amortismanın Konusu :

V.U.K.'un 313. madde hükmüne göre mevcutlarda amortismanın konusu işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya değerden düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, V.U.K.'un 269'uncu madde hükmü gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen varlıkların, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerinin yok edilmesidir. Amortisman, duran varlıkların Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerleri üzerinden hesaplanır.

1.3.Amortisman Ayırma Koşulları :

Herhangi bir varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için her şeyden önce söz konusu varlığın bilfiil işletmede kullanılması gerekir. Ancak kullanım şartı tek başına yeterli değildir. V.U.K.'un 320. maddesinin "Amortisman süresi, varlıkların aktife girdiği yıldan başlar..." şeklinde başlayan hükmünden de anlaşılacağı üzere duran varlık işletmenin aktifine kayıtlı değilse yani işletmenin envanterine alınmamışsa o varlık için amortisman ayrılamaz. Envantere alınma varlığın envanter defterinin ayrı bir yerinde, amortisman defterinde ya da amortisman listelerinde gösterilmesini ifade etmektedir. Amortisman konusu duran varlıklar gerek bilanço ve işletme hesabı esasında defter tutan mükellef tarafından, gerekse serbest meslek erbabı ve çiftçiler tarafından V.U.K.'un 189'uncu maddesinde gösterildiği şekilde envantere alınmalıdır. Envantere dahil olmayan

(*) Vergi Denetmen Yrd.

varlıklar fiilen işletmelerde kullanılsalar dahi amortismanına konu olamazlar. Bu duruma örnek olarak işletmenin başka bir işletmeden kiraladığı varlıklar gösterilebilir. Varlıklar, kiracının envanterine dahil olmadığı halde bilfiil kiracının işlerinde kullanılır. Yukarıda açıklandığı üzere bu varlıklar için kiracının amortisman ayırması yasal olarak mümkün değildir. Ancak finansal kiralama işlerine konu olan duran varlıklar Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 290. maddesi hükmü gereği kiracı tarafından amortismanına tabi tutulacaktır.

Bir varlık için amortisman ayrılabilmesinin 2. koşulu, varlığın kullanım süresinin bir yılı aşmasıdır. Kullanım süresi bir yılı aşmayan varlıklar için amortisman ayrılmaz. Bir yıllık süre hesaplanırken vergilendirme dönemleri değil kullanım süresi dikkate alınır. Kullanım süresi bir yıldan kısa olduğu halde değerlendirme gününde kullanılmaya devam edilen varlık için amortisman ayrılmaz.

Bir duran varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için diğer bir koşul da varlığın yıpranma, aşınma ya da değerden düşmeye maruz bulunmasıdır. Yıpranma, aşınma ya da değerden düşme çeşitli nedenlerle meydana gelebilir. Bu etkilerin fiilen mevcut olması şart değildir, bu tür sonuçlara yol açabilecek etkilerin duran varlık için bir olasılık taşıması yeterli sayılmaktadır. Boş arazi ve arsalar yıpranma, aşınma ya da değerden düşmeye maruz bulunmadıkları için V.U.K.'un 314. madde hükmü gereği amortismanına tabi değildir.

Bir duran varlık için amortisman ayrılabilmesinin son koşulu da değeri belli bir tutarı aşan duran varlıkların amortismanına tabi tutulmasının zorunlu olmasıdır. V.U.K.'un 313. maddesinin son fıkrası hükmü "Değeri 50.000.000 lirayı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000 lirayı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden varlıklar için bu sınır topluca dikkate alınır." şeklindedir. Madde hükmünde yer alan sınır 354 Sıra No'lu V.U.K. Genel Tebliği ile 01.01.2006'dan itibaren 520,00 YTL'ye yükseltil-

miştir. Hükümden anlaşılabileceği üzere zorunluluk sadece maliyeti sınırı aşan duran varlıklar için geçerlidir. Maliyeti sınırın altında kalan duran varlıklar amortismanına tabi tutulabileceği gibi bunların maliyetlerinin doğrudan gider olarak dikkate alınması da mümkündür. Ancak iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden varlıklar için bu sınır topluca dikkate alınması ve sınırı aşan varlıkların amortismanına tabi tutulması zorunludur.

1.4.Arazide Amortisman

V.U.K.'un 314. maddesi hükmü gereği boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi tutulamaz. Bu varlıkların maliyet bedelleri üzerinden gider yazılması da mümkün değildir. Ancak yine V.U.K.'un 314. maddesi hükmü gereği tarım işletmelerinde oluşturulan meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar amortismanının konusuna girmektedir. Bu türden varlıkların amortisman oranı arazi ve arsalardan bağımsız olarak kendi kullanım ömürlerine göre hesaplanır.

2. Amortisman Ayırma Yöntemleri :

2.1.Normal ve Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman Ayrılması :

Amortismanına tabi varlıkların her yıl ne kadarının gider olarak dikkate alınacağı amortisman usulüne göre belirlenir. V.U.K.'da amortisman ayrılması ile ilgili normal amortisman usulü ve azalan bakiyeler usulü olmak üzere iki farklı yönetime yer verilmiştir.

5024 Sayılı Yasa ile getirilen yeni düzenlemeden önce amortisman oranı genel olarak %20'yi geçmek üzere mükellefler tarafından serbestçe belirlenebiliyordu. Arazi ve binalar ile Maliye Bakanlığınca % 20 oranından daha yüksek bir oranda amortismanına tabi tutulacağı açıklanan duran varlıklar ise bu genel uygulamanın dışında tutulmuştu. 5024 Sayılı Yasa ile V.U.K.'un 315. maddesi "Mükellefler amortismanına tabi varlıklarını Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin

faydalı ömürleri dikkate alınır.” Şeklinde değiştirilmiştir. Getirilen yeni düzenleme ile amortisman oranlarını mükelleflerin serbestçe belirlemesi esası kaldırılmış ve bütün amortisman oranlarının faydalı ömür ilkesine göre Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmesi esası getirilmiştir.

V.U.K.’un geçici 26. madde hükmü gereği, 01.01.2004 tarihinden önce iktisap edilen varlıkların itfası tamamlayıncaya kadar bu varlıkların amortismanı 5024 Sayılı Yasa ile kaldırılan V.U.K.’un 319. maddesi hükmüne göre hesaplanmaya devam edecektir. 31.12.2003 tarihinden sonra iktisap edilen amortismana tabi varlıkların itfası ise yeni düzenlemeye tabi olacaktır. 01.01.2004 tarihinden önce aktife giren duran varlıkların amortismanı 31.12.2003 tarihi itibarıyla yapılacak enflasyon düzeltmesinden sonraki değerleri üzerinden hesaplanacak ve bu varlıkların 31.12.2003 tarihinden sonra elden çıkarılması halinde maliyet bedeli olarak düzeltilmiş değer dikkate alınacaktır.

31.12.2003 tarihinden sonra iktisap edilen amortismana tabi varlıklar, yeni hükümlere göre amortismana tabi tutulacak olsa da 5024 sayılı Yasa’nın geçici 1 inci maddesindeki hükümden yararlanarak, 31.12.2003 tarihli bilançolarını 10 Mayıs 2004 tarihi yerine 10 Ağustos 2004 tarihine kadar düzeltme hakkından yararlananlar, 2004 yılının ilk geçici vergi döneminde beyan edecekleri vergi matrahlarını hesaplarken, 01.01.2004-31.03.2004 tarihleri arasında iktisap edilen duran varlıkları için V.U.K.’un 315 inci maddesinin önceki hükümlerini dikkate alacaklardır.

Yeni düzenlemeyle gerek normal amortisman usulü ve gerekse azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrılırken kullanılacak oranların Maliye Bakanlığı tarafından faydalı ömür esasına göre belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Faydalı ömür, amortismana tabi varlığın değerini ürüne aktarmaya devam ettiği süreyi yani kullanım süresini ifade etmektedir. Herhangi bir duran varlık üretimde kullanıldığı süre boyunca değerini yavaş yavaş ürüne aktarmakta ve bu süre boyunca fiziki ve ekonomik sebeplerle yıpranma, aşınma ya da değerden düşmeye maruz kal-

maktadır. Faydalı ömrünün sonunda ise amortismana tabi varlığın tamamen değersiz hale geldiği kabul edilmektedir.

Amortismana tabi varlıkların faydalı ömürleri ve bu ömürlere göre belirlenen amortisman oranları Maliye Bakanlığı tarafından 333 sıra No’lu V.U.K. Genel Tebliği ile ilan etmiştir. Bu tebliğin ekinde yer alan listenin 1-6. bölümleri arasında tüm mükellefler için geçerli genel sınıflamalar yapılmış ve amortismana tabi varlıkların faydalı ömürleri ve amortisman oranları tespit edilmiştir. Bu varlıklar genel olarak tüm sektörlerde ana faaliyete ilişkin aşamaların dışında kullanılan duran varlıklardan oluşmaktadır. Listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibarıyla kullanılan amortismana tabi varlıkların faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Sektörel sınıflamalarda yer alan duran varlıklar, mükelleflerin faaliyet konuları dikkate alınarak belirlenen ve doğrudan üretim, imalat, hizmet vb. aşamalarda kullanılan varlıklardır. Mükellefler uygun amortisman oranını tespit ederken öncelikle faaliyette bulundukları sektör için belirlenmiş oranları dikkate alacaklar, bu ayrımlarda bulamadıkları varlıklara ilişkin amortismanı ise genel sınıflamada yer verilen oranlara göre belirleyeceklerdir. Yine bu tebliğin son bölümünde yapılan açıklamaya göre listedeki herhangi bir sınıflamada yer almayan amortismana tabi varlıklara uygulanacak amortisman oranlarının belirlenmesi için mükelleflerin Maliye Bakanlığına başvurmaları gerekmektedir.

339 sıra No’lu V.U.K. Genel Tebliği’nin son bölümünde yer verilen açıklamaya göre 333 sıra No’lu V.U.K. Genel Tebliği’ne ekli listede yer alan ve mükellefler tarafından birden fazla sektöre ilişkin işlerde kullanılan veya birden fazla ürünün imalatında ya da üretiminde kullanılan duran varlıklar için belirlenen en yüksek faydalı ömre göre (en düşük amortisman oranı üzerinden) amortisman uygulanması yapılacaktır.

Yukarıda açıklandığı üzere içinde bulunduğumuz geçiş döneminde, yeni ve eski hükümler bir arada uygulanacağı için vergi sistemimizde amortisman uygulaması ile ilgili ikili bir yapı oluşmuştur.

Bu sebeple hem eski hem de yeni düzenlemeye çalışmamızın izleyen bölümünde değinilecektir.

2.1.1.Normal Amortisman Usulü :

Normal amortisman usulünde, amortisman tabi varlık için her yıl eşit miktarda amortisman ayrılır. Önceki uygulamada amortisman oranı genel olarak %20'yi geçmemek üzere mükellefler tarafından serbestçe belirlenebiliyordu. Arazi ve binalar ile Maliye Bakanlığınca % 20 oranından daha yüksek bir oranda amortisman tabi tutulacağı açıklanan duran varlıklar ise bu genel uygulamanın dışında tutulmuştu.

Örnek: Tekstil ipliği imalatı ile uğraşan Ba&Na İplikçilik A.Ş. 2003 yılında faaliyetinde kullanmak üzere yüksek hızlı burgu sargı makinesi satın almıştır. Söz konusu makinenin maliyeti 88.000,00-YTL'dir. Mükellef kurum makineyi normal amortisman yöntemine göre %20 oranında amortisman tabi tutmaya karar vermiştir. Bu durumda amortisman hesaplanması aşağıdaki gibi yapılacaktır.

Yıl	Makinenin Değeri	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman	Birikmiş Amortisman	Kalan Değer
2003	88.000,00	%20	17.600,00	17.600,00	70.400,00
2004	88.000,00	%20	17.600,00	35.200,00	52.800,00
2005	88.000,00	%20	17.600,00	52.800,00	35.200,00
2006	88.000,00	%20	17.600,00	70.400,00	17.600,00
2007	88.000,00	%20	17.600,00	88.000,00	0,00

Hesaplamaadan anlaşılacağı üzere mükellef kurum kendi tercihi doğrultusunda söz konusu makine için her yıl 17.600,00 YTL amortisman ayıracak ve makine 5. yılın sonunda tamamen itfa edilmiş olacaktır.

5024 sayılı Yasa ile getirilen yeni düzenlemede de normal amortisman usulünde amortisman tabi varlık için her yıl eşit miktarda amortisman ayrılmasına devam edilecektir. Ancak uygulanacak amortisman oranı mükellefler tarafından serbestçe belirlenmeyecek bunun yerine Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen amortisman oranları kullanılacaktır.

Önceki örnekte yer alan makinenin mükellef kurum tarafından 2005 yılında satın alındığını kabul edersek amortisman hesaplaması farklı olacaktır. Bu durumda 5024 Sayılı Yasa ile getirilen yeni düzenleme gereği makinenin amortisman oranının mükellef kurum tarafından serbestçe belirlenmesi müm-

kün değildir. Bunun yerine Maliye Bakanlığınca belirlenen amortisman oranına göre amortisman ayrılması zorunludur. 333 sıra No'lu V.U.K. Genel Tebliği'ne ekli listenin 20.7 numaralı bölümünde tekstil ipliği imalatında kullanılan yüksek hızlı burgu sargı makinelerinin faydalı ömürlerinin 8 yıl, amortisman oranlarının ise %12,50 olduğu ilan edilmiştir. Mükellef kurum bu sürede ve bu oranlar üzerinden amortisman hesaplaması yapmak zorundadır. Maliyeti 88.000,00-YTL olan bu makinenin amortisman hesaplamasının nasıl olacağı aşağıda gösterilmiştir.

Önceki örnekte yapılan hesaplama benzer şekilde söz konusu makine için her yıl eşit miktarda

Yıl	Makinenin Değeri	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman	Birikmiş Amortisman	Kalan Değer
2005	88.000,00	%12,50	11.000,00	11.000,00	77.000,00
2006	88.000,00	%12,50	11.000,00	22.000,00	66.000,00
2007	88.000,00	%12,50	11.000,00	33.000,00	55.000,00
2008	88.000,00	%12,50	11.000,00	44.000,00	44.000,00
2009	88.000,00	%12,50	11.000,00	55.000,00	33.000,00
2010	88.000,00	%12,50	11.000,00	66.000,00	22.000,00
2011	88.000,00	%12,50	11.000,00	77.000,00	11.000,00
2012	88.000,00	%12,50	11.000,00	88.000,00	0,00

amortisman ayrılacak ve amortisman süresinin sonunda makine tamamen itfa edilmiş olacaktır. Ancak her yıl amortisman olarak ayrılacak tutar önceki hesaplamaadan farklı olarak 11.000,00-YTL olacaktır. Bu farklılık makinenin 5 yıl yerine 8 yılda itfa edilmesinden kaynaklanmaktadır.

2.1.2.Azalan Bakiyeler Usulü :

Azalan bakiyeler usulünde, her yıl bakiye değer üzerinden normal amortisman oranının iki katı oranında amortisman ayrılır. Ancak V.U.K.'un mükerrer 315. maddesi hükmü gereği amortisman oranının %50'yi (01.01.2004 tarihinden önce iktisap edilecek amortisman tabi varlıklar için % 40'ı) geçmesi mümkün değildir. Bakiye değer önceden ayrılan amortismanlar toplamının (birikmiş amortismanlar) kayıtlı değerden çıkarılması ile bulunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi varlığın düzeltilmiş değerinden daha önce ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerlerinin indirilmesi ile hesaplanır. Azalan bakiyeler usulünde son yıla devreden bakiye değer o yılda tamamen itfa edilir.

Azalan bakiyeler usulünden sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler yararlanabilir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek erbapları ve gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin azalan bakiyeler usulünden faydalanması mümkün değildir. Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin azalan bakiyeler usulünü seçmeleri zorunlu değil ihtiyaridir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler her bir duran varlık için iki amortisman usulünden birini seçebilir. Ancak iktisadi ve teknik bütünlük arz eden varlıklar için farklı yöntem ve oran seçilmesi mümkün değildir.

5024 Sayılı Yasa ile getirilen yeni düzenlemeye göre azalan bakiyeler usulünde her yıl bakiye değer üzerinden normal amortisman oranının iki katı üzerinden ayrılmasına devam edilecektir. Ancak yeni düzenlemede uygulanacak amortisman oranı mükellefler tarafından serbestçe belirlenen oranın değil Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen oranın iki katı olarak uygulanacaktır. Ayrıca yeni uygulamayla önceden % 40 olan amortisman ayırma üst sınırı % 50'ye çıkarılmıştır. Bu sınırlama sadece oranın tavanı için geçerlidir. Herhangi bir duran varlık için Maliye Bakanlığı tarafından amortisman oranı % 10 olarak belirlenmişse azalan bakiyeler usulüne göre uygulanacak amortisman oranı söz konusu sınırı aşmadığı için % 20 olacaktır. Ancak Maliye Bakanlığının amortisman oranını % 33,33 olarak belirlediği duran varlık için azalan bakiyeler usulüne göre amortisman hesaplanacaksa % 50 oranı üzerinden amortisman ayrılır. Normal amortisman oranın 2 katı % 66,66 olmasına rağmen bu oran V.U.K.'un mükerrer 315. maddesinde belirlenen tavanın üzerinde kaldığı için % 66,66 oranında amortisman ayrılması mümkün değildir.

Örnek: Karen Metal San. ve Tic. Ltd. Şti. 2005 yılında toplam 67.000.000,00 YTL'ye fabrikasyon metal ürünlerinin üretiminde kullanılan özel ölçüm cihazlarından 10 adet satın almıştır. Mükellef kurum bu cihazları azalan bakiyeler usulüne göre amortisman tabi tutmaya karar vermiştir. Söz konusu makinelerin amortismanın hesaplanması aşağıda gösterilmiştir.

Yıl	Makinenin Değeri	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman	Birikmiş Amortisman	Kalan Değer
2005	67.000,00	%50	33.500,00	33.500,00	33.500,00
2006	67.000,00	%50	16.750,00	50.250,00	16.750,00
2007	67.000,00	%50	16.750,00	67.000,00	0,00

Mükellef kurumun cihazlar için Maliye Bakanlığınca belirlenen amortisman oranına göre amortisman ayrılması yasal zorunluluktur. 333 sıra No'lu V.U.K. Genel Tebliği ile (Tebliğe ekli listenin 31.4.1. numaralı bölümünde) fabrikasyon metal ürünlerinin üretiminde kullanılan özel ölçüm cihazlarının faydalı ömürlerinin 3 yıl, amortisman oranlarının ise %33,33 olduğu ilan edilmiştir. Mükellef kurum azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırmaya karar verdiğinden normal amortisman oranının iki katı oranında amortisman ayıracaktır. Ancak bu oran (% 66,66) V.U.K.'un mükerrer 315. maddesinde belirlenen % 50'lik tavanın üzerinde kaldığı için % 50 üzerinden amortisman hesaplaması gerekmektedir. Mükellef kurum azalan bakiyeler usulünün gereği olarak her yıl bakiye değer üzerinden % 50 oranında amortisman ayıracak ve 3. yılda kalan tutar (16.750,00-YTL) giderleştirilerek cihazların itfasını Maliye Bakanlığının belirlediği süre (3 yıl) içerisinde tamamlamış olacaktır.

2.2.Madenlerde Amortisman :

Maden ve taş ocaklarının önceden kesin olarak bilinmeyen sınırlı miktarda rezervleri vardır. Bu rezervin tamamı tükendiğinde maden ve taş ocağının ekonomik değeri kalmaz. Bu nedenle maden ve taş ocağı işletme hakkının elde edilmesi için katlanılan maliyetlerin maden veya taş ocağının rezerv çıkarma süresi içerisinde yok edilmesi gerekir. Her maden ve taş ocağının farklı rezervi bulunduğundan amortisman yoluyla gider yazılacak miktar genel amortisman uygulamasından farklı bir şekilde belirlenir.

V.U.K.'un 316. maddesi hükmü "İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerlerini kaybeden madenlerin değerinin ve taş ocaklarının imtiyaz ve maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve maliyetleri göz önünde tutulmak ve her maden ve taş ocağı için

ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.” Şeklindedir. Madde hükmünde madenler ve taş ocakları için amortisman oranını belirleme yetkisi Maliye ve Sanayi Bakanlıklarına birlikte verilmiştir. Ancak her ne kadar madde metninde Sanayi Bakanlığı yetkili kılınmışsa da bu konuda Maliye Bakanlığı ile birlikte yetkili olan bakanlık Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı’dır. Maddenin yasalaştığı dönemde Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ayrı bir bakanlık olarak varolmadığı için yetki Sanayi Bakanlığı’na verilmiştir.

Maden işletme hakkı, yetkili makamlardan alınan arama ruhsatına dayanılarak, yapılan arama ve sondaj çalışmaları sonucunda, işletmeye elverişli maden cevherini bulan arama ruhsatı sahibine imtiyaz ruhsatı verilmesi şeklinde alınabileceği gibi daha önce devletten ruhsat almış bir imtiyaz sahibinden, imtiyaz ruhsatının devralınması şeklinde de alınabilir.

Arama ruhsatın aldıktan sonra arama ve sondaj çalışmaları yaparak işletmeye elverişli maden cevherini bulan kişilere imtiyaz ruhsatı verilmesi halinde, imtiyaz ruhsatı bedelinin (ödenen vergi, resim ve harçlar) yanı sıra arama ve sondaj giderleri, topografik haritaların yapılması için ödenen bedeller maden işletmek için yapılan ve adına imtiyaz bedeli denilen giderleri oluşturmaktadır. Daha önce devletten ruhsat almış bir imtiyaz sahibinden, imtiyaz ruhsatının devralınması halinde imtiyaz bedeli, imtiyaz ruhsat sahibine veya devlete ödenen bedel ile bunlara bağlı diğer giderlerden oluşmaktadır.

Maden veya taş ocağı sahipleri ile imtiyaz hakkı sahiplerinin bu ocakların maliyet bedelleri veya imtiyaz bedelleri üzerinden amortisman ayırabilmeleri için Maliye Bakanlığına başvurarak amortisman oranı tespit ettirmeleri ve bu orana göre amortisman ayırmaları gerekmektedir.

Maden ve taş ocaklarının amortismanı ile ilgili hüküm sadece bu taşınmazlarla ilgilidir. Bunun dışında kalan duran varlıklar kendi özelliklerine göre genel hükümler çerçevesinde amortismanına tabi tu-

tulur. Çünkü bunların ömrü çıkarılacak maden rezervleriyle sınırlı değildir. Bu varlıklar madendeki üretim sona erdikten sonra başka madenlerde ya da başka alanlarda kullanılabilir veya satılabilirler.

Maden ve taş ocaklarının bulunduğu arsa ve araziler, boş arazi ve arsa niteliğinde değildir. Bu sebeple madencilikte kullanılacak arsa veya arazinin satın alınması veya mevcut bir arazinin madencilikte kullanılması halinde arsa veya arazi bedeli de maden amortismanına tabi tutulacak imtiyaz maliyet bedeli içinde yer alır.

2.3.Fevkalade Amortisman

Kullanılabilir ömrü önceden tahmin edilmekle birlikte sonradan ömründe esaslı değişiklik meydana gelen duran varlıklar için fevkalade (olağanüstü) amortisman yöntemi kullanılır. Fevkalade amortismanın konusunu amortismanına tabi menkul ve gayrimenkuller ile haklar oluşturmaktadır. Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranları her işletme için işin özelliğine göre Maliye Bakanlığınca belirlenir. Yetki Maliye Bakanlığında olmakla birlikte bu oranların uygulanabilmesi için mükelleflerin müracaatta bulunması ve ilgili bakanlıkların görüşünün alınması gerekmektedir. Fevkalade amortisman yönteminin uygulanabileceği haller V.U.K.’un 317. maddesinde üç bent halinde sayılmıştır:

2.3.1.Duran Varlıkların Doğal Afetler Sebebiyle Kısmen veya Tamamen Değer Kaybına Uğraması :

Bu afetlerle karşılaşan mükelleflerin Maliye Bakanlığı’na başvurmaları üzerine; Bakanlık, mahallinde bir inceleme yaptırır ve takdir komisyonu kararına istinaden afete uğrayan duran varlığın hurda değeri ile net aktif değeri arasındaki farkın zarar yazılmasına izin verir.

Duran varlığın emsal bedelinin (hurda değeri) takdir komisyonu tarafından belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, afet nedeniyle ortaya çıkan zararın tespit ettirilmesi yeterli olabilir.

Söz konusu afetler nedeniyle zarar gören duran varlıklar tamir ve bakım sonucunda kullanılabilir hale geliyorsa fevkalade amortisman uygulamasına

tabi tutulamaz. Bu durumda tamir ve bakım masrafları amortisman konusu olabilir veya doğrudan gider yazılabilir.

2.3.1.1.Bakiye değerin İtfası

Tabii afete maruz kalan duran varlığın hurda kısmının hala kullanılıyor olması veya duran varlığın kısmen zarar görmesi gibi nedenlerle kalan kısım için fevkalade amortisman dikkate alınmaksızın ilgili yıl amortisman miktarı bulunmalı ve kalan değer ona göre gider yazılmalıdır.

Her duran varlık için yılda bir defa amortisman ayrılabilir. Tabii afete maruz kalan duran varlığın hurda kısmı kullanılabiliyorsa ayrılan olağanüstü amortisman ilgili yıla ait amortisman kabul edilir ve ayrıca normal amortisman ayrılmaz.

2.3.1.2.Gider ve Maliyet Unsuru

Fevkalade amortisman tabi tutulan duran varlıklar için ayrılan amortismanlar doğrudan gider yazılır. Ancak ilgili yılda fevkalade amortisman olmasaydı ayrılması gereken amortisman miktarından tabii afet tarihinden önceki döneme isabet eden tutar üretim maliyetiyle ilişkilendirilmelidir.

2.3.1.3.Değer Artış Fonu

Duran varlıkların tabii afete maruz kalması nedeniyle fevkalade amortisman tabi tutulmaları, bu duran varlıklar nedeniyle oluşan değer artış fonunun gelir yazılmasını gerektirmez. Çünkü V.U.K.'un mükerrer 298. maddesi değer artış fonunun ancak duran varlığın satılması halinde amortisman gibi işleme tabi tutulacağını hüküm altına almıştır. Tabii afet nedeniyle duran varlığın değeri sıfır bile olsa yeniden değerlendirme fonu gelir olarak dikkate alınmaz. Ancak hurda değerın satılması halinde amortisman gibi işlem yapılır. Ayrıca duran varlık için fevkalade amortisman ayrılması değer artış fonunun sermayeye eklenmesi imkanını da kaldırmaz

2.3.2. Duran Varlıkların Teknolojik Gelişmeler Dolayısıyla Teknik Verim ve Kıymetlerinin Düşerek Kısmen veya Tamamen Kullanılamaz Hale Gelmesi :

Teknolojinin hızlı bir şekilde gelişmesi dolayısıyla zaman zaman duran varlıkların tamir-bakım masrafları yenisinin bedeline ulaşabilmektedir. Ancak burada yasa hükmü duran varlıkta tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelme şartını aradığından, daha yavaş ve pahalı bir sistem yanında yeni bir teknolojinin alınması halinde eskisinin fevkalade amortisman tabi tutulması mümkün gözükmemektedir. Bu tür gelişmelere özellikle elektronik cihazlar ve software piyasalarında rastlanmaktadır.

2.3.3. Duran Varlıkların Cebri Çalışmaya Tabi Tutulmaları Dolayısıyla Normalden Fazla Aşınma ve Yıpranmaya Maruz Kalması

213 sayılı V.U.K.'nın 317. maddesinin bu bendinde her ne kadar "cebri çalışma" ifadesine yer verilmişse de uygulamada vardiya usulüyle sürekli çalıştırılan makine ve teçhizat da bu kapsamda değerlendirilmektedir. Vardiyalı çalıştırılarak üretimde kullanılan makine-teçhizat için mükelleflerin Maliye Bakanlığına başvurmaları üzerine Bakanlık, Sanayi ve Ticaret Bakanlığından görüş aldıktan sonra fevkalade amortisman oranını belirlemektedir.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı kendisine intikal ettirilen taleplerle ilgili olarak teknik elemanları görevlendirmekte ve bu elemanların raporları üzerine görüşünü bildirmektedir. Maliye Bakanlığı bu bende göre fevkalade amortisman oranı tespiti için başvuran mükelleflerden bir formla fevkalade amortisman oranı belirlenecek duran varlığın çalıştırılma süresini, çalışan işçi sayısını, işçilerin ücretleri ile aktif değerlerini sormaktadır. Talepleri kabul edilen mükelleflere, tespit edilen amortisman oranının yanı sıra fevkalade amortisman ayrılmasına izin verildiğini gösteren bir yazı vergi kanunlarında belirlenen zaman aşımı süresince saklanmak üzere verilir.

Öte yandan fevkalade amortisman sadece fazla çalıştırılan tesisler için uygulanır. Fevkalade amortisman oranı tayin edilen duran varlıkların sonradan normal çalışmaya devam etmeleri halinde fevkalade amortisman ayrılmaz.

2.3.4.Geçerlilik Tarihi ve Amortisman Oranları

Fevkalade amortisman ayırmalarına izin verilen

mükellefler kendilerine bildirilen amortisman oranını başvuruda bulundukları yıl için uygulayacaklardır. Duran varlıkların cebri çalışmaya maruz kaldığı hesap dönemi kapandıktan sonra anlaşıldığından, cebri çalışma nedeniyle fevkalade amortisman talep edebilmek için hesap dönemi kapanmış olmalıdır. Dolayısıyla mükellefler kendilerine bildirilen amortisman oranını başvuruda bulundukları yıl için değil cebri çalışmaya maruz kalınan yıl için uygulayacaklardır.

2.4.Ödeme Kaydedici Cihazlarda Amortisman

5228 Sayılı Yasa'nın 13 üncü maddesi ile 3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Yasa'nın 7'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan hüküm, "1. Mükellefler kullanmak üzere satın aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için %100'e kadar amortisman oranı seçebilirler." şeklinde değiştirilmiştir.

Söz konusu değişiklik, yasal bir yükümlülük olan ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetinin getireceği maddi külfeti azaltmaya yönelik olarak mükelleflere, kullanmak üzere aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için %100'e kadar amortisman oranı seçebilme imkanı tanınmıştır.

Kullanmak üzere ödeme kaydedici cihaz alan mükellefler, cihazlarının V.U.K.'un değerleme hükümlerine göre tespit edilen değerinin %100'ünü cihazın aktife girdiği hesap döneminde amortisman olarak ayırabileceklerdir. Ancak bu hükümden faydalanan mükelleflerin 3100 Sayılı Yasa'nın anılan fıkrasının 5228 sayılı Yasayla değişmeden önceki hükmünde yer alan "Mükellefler kullanmak üzere satın aldıkları ödeme kaydedici cihazların her biri için fatura bedellerinin %40'ını, cihazın iktisap edildiği yılda Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi kazançlarından indirirler." şeklindeki hükmünden yararlanamayacakları açıktır.

3.Amortisman Uygulaması Esasları

3.1.Duran Varlıkların Amortisman Tabi Tutulacak Değerleri :

Amortisman, duran varlıkların Vergi Usul Kanunu'nun değerleme hükümlerine göre belirlenen değerleri üzerinden hesaplanır. Amortisman ayrılacak duran varlıklar yeniden değerlendirme ya da enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuşsa amortismanları yeniden değerlendirilmiş ya da düzeltilmiş tutarlar üzerinden hesaplanır.

Duran varlık aktifleştirildikten sonra bu varlık için normal tamir ve bakım harcamalarının dışında varlığın ekonomik değerini ya da faydalı ömrünü artıran giderler yapılmışsa bu giderlerin varlığın değerine eklenerek amortisman tabi tutulması gerekir. Yapılan harcamanın, varlığın değerini ya da faydalı ömrünü artıran harcamalar olması amortisman ayrılacak sürenin hesaplanması açısından önem taşır. Değer artırıcı giderler varlığın kalan kullanma süresi içerisinde amortisman tabi tutulurken varlığın ömrünü artıran giderler, giderin yapıldığı yıldan başlayarak varlık için belirlenen süre ve oranda amortisman tabi tutulur.

3.2.Amortisman Uygulamasının Başlangıcı ve Süresi

3.2.1.Amortisman Uygulamasının Başlangıcı

213 Sayılı V.U.K.'un 320. madde hükmünde amortisman süresinin varlıkların aktife girdiği yıldan itibaren başlayacağı belirtilmiştir. Aktife giriş tarihinin yılın hangi döneminde gerçekleştiğinin bir önemi yoktur. Duran varlık yıl içerisinde hangi tarihte aktife girmiş olursa olsun varlığın yıllık amortismanının tamamı o yıl gider olarak dikkate alınır. Ancak binek otomobiller için geçerli olan kıst amortisman uygulaması, bu genel kuralın istisnasını oluşturmaktadır.

"Aktife girme" deyimini ile kast edilmek istenenin ne olduğu yasa hükmünde belirtilmemiştir. Bu sebeple montajı gereken ya da imal edilen duran varlıklar için amortisman ayrılmasına hangi tarihten itibaren başlanacağı konusu belirsizdir. Aktife girme kavramı genel olarak duran varlığın iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, envantere dahil edilmesi ve kullanılmaya hazır halde bulundurulmasını ifade eder. Kullanılmaya hazır halde bulunma ise

alındığı şekliyle kullanılacak duran varlıklarda sözleşme şartlarının yerine getirilip, varlıkların teslim alınmasını veya gümrükten çekilip işletmeye dahil edilmesini, kullanılması için montajı gerekli varlıkların montajının tamamlanmasını, inşa veya imal edilen varlıkların ise sabit varlık hesabına alınmasını ifade etmektedir. Maddi olmayan duran varlıklarda ise söz konusu duran varlığa değerlendirme günü itibarıyla malik olduğunun belgelenmesi gerekir. Ancak, "aktife girme" deyiminin duran varlığın fiilen kullanılmaya başlanmasını kapsamadığı kabul edilmektedir.

3.2.Amortisman Uygulama Süresi

5024 sayılı Yasa ile getirilen düzenlemeden önceki hükümlere göre gerek azalan bakiyeler usulünde gerekse normal amortisman usulünde amortisman uygulanacak süre (1) rakamının normal amortisman oranına bölünmesi ile hesaplanmaktaydı. Normal amortisman oranı ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenenler dışındaki varlıklar için mükellefler tarafından %20'yi geçmeyecek şekilde serbestçe belirlenebiliyordu. Dolayısıyla amortisman oranını seçen mükellef aynı zamanda amortisman süresini de belirlemiş oluyordu. Örneğin mükellef amortisman oranını %20 olarak seçerse amortisman süresi $(1/0,20=)$ 5 yıl; %10 olarak seçerse amortisman süresi $(1/0,10=)$ 10 yıl olarak hesaplanıyordu. Hesaplama kusurlu sayı çıkması halinde sayı tamsan olarak iblağ edilerek amortisman süresi hesaplanır. Son yıl kalan tutarın tamamı giderleştirilerek varlığın amortismanı tamamlanmış olur. Yeni düzenleme amortisman oranlarının Maliye Bakanlığı tarafından faydalı ömür ilkesine göre belirlenmesi esası getirilmiştir. Dolayısıyla hem normal hem de azalan bakiyeler usulünde amortisman süresi doğrudan doğruya Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 320. madde hükmü "...Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz." şeklindedir. Hükümden de anlaşılacağı gibi her yılın amortismanı ancak ilgili oldu-

ğu yılın değerlendirme işlemlerinde dikkate alınabilir. Yani amortisman ayrılmasının unutulduğu veya istenerek ayrılmadığı yıllar için daha sonra amortisman ayrılmasının yasal olarak mümkün değildir. Ayrıca amortismanın herhangi bir yıl ayrılmaması veya düşük oranlı ayrılması halinde sonraki yıllarda geriye dönük düzeltme yapılamayacağı gibi daha yüksek amortisman ayırmak suretiyle amortisman ayrılmayan yıla ilişkin amortismanın ayrılması da mümkün değildir.

Kanun koyucunun amortisman ayrılmasının unutulmasını bir vergi hatası olarak kabul etmediği ve sonraki yıllarda düzeltme yapılmasına izin vermediği anlaşılmaktadır. Ancak vergi incelemesi sırasında amortisman ayrılması gerekirken doğrudan gider yazılan bir duran varlığın tespit edilmesi halinde inceleme elemanının gider yazılan tutarı reddetmekle birlikte ilgili yıla isabet eden amortisman miktarını resen dikkate alması gerekir. Çünkü bu durumda mükellefin gerçek iradesi amortisman ayırmak yönündedir. Aksi uygulama halinde vergi incelemesinden beklenen amaca ve hakkaniyet ilkesine aykırı hareket edilmiş olur.

3.2.3.Amortisman Usulünün Seçilmesi

Mükelleflerin iktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük arz eden duran varlıkları için normal veya azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırmaları mümkündür. Ancak azalan bakiyeler usulünü sadece bilanço esasında defter tutan mükellefler uygulayabildikleri için bunların dışında kalanların amortisman usulleri konusunda bir seçimde bulunmaları mümkün değildir.

Amortisman Yöntemlerinden birisi bir kere seçildikten sonra, diğer usulün uygulanması konusunda azalan bakiyeler usulünden normal usule geçiş serbest bırakılmıştır. Ancak normal usulde amortisman ayırmaya başlayan bir mükellef daha sonra azalan bakiyeler usulünde amortisman ayıramaz.

Azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırmaya başlayan bir mükellefin daha sonra normal usulde amortisman ayırmaya geçmek istemesi halinde, bu kişiler durumu beyannamelerinde veya ekli bilançolarda

belirtirler. Yeni usulde amortisman ayrılmasına bildirimin yapıldığı beyannamelerinin ilgili olduğu dönemden itibaren başlanır. Mesela 2004 yılında aldığı duran varlık için azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırmaya başlayan bir mükellef, dilerse 2001 yılında normal amortisman usulüne geçebilir. Bunun için 2006 yılına ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini vergi dairesine vermeden önce seçimini yapmalı ve bu durumu da beyanname de veya ekinde belirtmelidir. Usul değiştirdiğini bildirmeyen mükellefin azalan bakiyeler usulüne göre ayırması gereken amortisman miktarını aşan tutar kabul edilmez.

Azalan bakiyeler usulünden normal usulde amortisman ayrılmasına geçilmesi halinde, bakiye değer kalan sürede eşit olarak amortisman yazılır. Mesela 10.000.000 YTL değerindeki bir duran varlık için ilk yıl azalan bakiyeler usulüne göre (yeniden değerlendirme veya enflasyon düzeltmesi yapılmadığı veya % 20 normal amortisman oranı uygulandığı varsayımı ile) sırasıyla 4.000.000 YTL ve 2.400.000 YTL amortisman ayrılmışsa, üçüncü yıl normal amortisman usulüne geçilmesi halinde kalan 3.600.000 YTL'den, 3, 4 ve 5. yıllarda, her yıl 1.200.000 YTL amortisman ayrılır.

Azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırırken, normal amortisman usulüne geçilmesi, daha yüksek amortisman ayırmak suretiyle bazen vergi erteleme anlamına gelecek avantaj sağlayabilir. Bu durum özellikle amortisman oranının düşük belirlendiği duran varlıklar için amortisman süresinin ortasından sonra görülebilir.

3.2.4.Duran Varlıkların Elden Çıkartılması :

Amortisman tabi duran varlığın elden çıkartıldığı yıl için amortisman ayrılmaz. Çünkü değerlendirme günü itibarıyla duran varlık envanterde bulunmaktadır. Ancak gayrimenkul sermaye iradının gerçek gider usulünde tespit edilmesi benimsenmişse, yıl içinde elden çıkarılan gayrimenkul için elden çıkarma tarihine kadar geçen süre için amortisman ayrılabilir. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu'nun 74 üncü maddesi gerçek gider usulünün seçimi halinde

amortismanları da gider olarak kabul etmektedir. Aksi taktirde götürü gider usulü için bir avantaj sağlanmaktadır.

3.3.Binek Otomobillerde Kıst Amortisman Uygulaması :

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 320 nci maddesinin ikinci fıkrası hükmü "Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılamayan süreye isabet eden bakiye diğer itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir." şeklindedir. Madde hükmünden anlaşılacağı gibi kıst amortisman uygulaması yalnızca işletmelerin aktifinde kayıtlı binek otomobilleri için söz konusudur. Binek otomobilleri dışında kalan amortisman tabi varlıklar ile faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya diğer şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri kıst amortisman uygulamasına tabi değildir. Diğer bir deyişle aktife alındıkları yılda binek otomobilleri için tam amortisman ayrılabilmesinin koşulu, binek otomobili aktifine alan işletmenin faaliyet konusunun binek otomobillerinin kiralanması veya diğer şekillerde işletilmesi olması ve binek otomobilinin esas itibarıyla bu amaca tahsis edilmiş olması gerekir.

Yine madde hükmünden anlaşılacağı üzere kıst amortisman uygulamasına tabi olan binek otomobilleri için aktife girdikleri ay kesri tam ay sayılmak üzere kalan ay süresi kadar amortisman ayrılması yasal zorunluluktur. Binek otomobilinin aktife girdiği ilk yılda kıst amortisman uygulaması sebebiyle giderleştirilemeyen amortisman tutarı son yılda ayrılacak amortisman tutarına eklenerek itfa edilir.

Örnek: ME&GA Oto Ltd. Şti.'nin faaliyet konusu binek otomobillerinin kiralanmasıdır. Şirket 31.05.2005 tarihinde şirket müdürünün makam aracı olarak kullanılmak üzere 48.000,00 YTL'ye bir

adet binek otomobili satın almıştır. Şirketin normal amortisman usulünü tercih ettiği varsayıldığında amortisman hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

5024 sayılı Yasa ile getirilen yeni düzenleme gereği binek otomobilinin Maliye Bakanlığınca belirlenen amortisman oranı üzerinden amortisman tabi tutulması gerekmektedir. 333 sıra No'lu V.U.K.

Yıl	Otomobilin Değeri	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman	Birikmiş Amortisman	Kalan Değer
2005	48.000	%20	6.400	6.400	41.600
2006	48.000	%20	9.600	16.000	32.000
2007	48.000	%20	9.600	25.600	22.400
2008	48.000	%20	9.600	35.200	12.800
2009	48.000	%20	12.800	48.000	0

Genel Tebliği'ne ekli listenin 6.1 numaralı bölümünde binek otomobillerinin faydalı ömrünün 5 yıl amortisman oranlarının ise %20 olduğu ilan edilmiştir. Şirket binek otomobili için ilk ve son yıl dışında %20 oranında (9.600,00 YTL) amortisman ayıracaktır. İlk yıl ayrılacak amortisman tutarı ise

$$9.600 \times 8/12 = 6.400 \text{ YTL olacaktır}$$

Amortisman uygulamasının son yılı olan 2009 yılında ayrılacak amortisman tutarı ise ilk yıl eksik ayrılan tutar da dikkate alınarak

$$9.600 + (9.600 - 6.400) = 12.800 \text{ YTL olarak hesaplanacaktır.}$$

3.4.Geçici Vergi Uygulamasında Amortisman

Geçici vergiye ilişkin kazançların tespitinde amortismanların nasıl dikkate alınacağına ilişkin açıklamalara 217 sıra No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir. Buna göre mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili geçici vergi dönemine isabet eden kısmını gider olarak dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde iktisap edilen amortisman tabi varlıklar için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarının kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısmı dikkate alınacaktır. Örneğin 1. Geçici Vergilendirme döneminde aktive alınan duran varlık için 1. dönemde 3 aylık; 2. dönemde 6 aylık 3. dönemde 9 aylık ve 4. dönemde 12 aylık amortisman dikkate alınabilecektir. 3.

Geçici Vergilendirme döneminde aktive alınan amortisman tabi varlık için ise 3. dönemde 9 aylık; 4. dönemde 12 aylık amortisman dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Bu şekilde amortisman tabi tutulacak duran varlıkların değerlendirme günü itibarıyla aktifte bulunması gerekmektedir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 320 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan binek otomobillerin amortisman tabi tutulmasına ilişkin hüküm, geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde de dikkate alınacaktır.

Amortisman uygulamasında yıllık olarak seçilen usulün geçici vergi dönemlerinde değiştirilmesi mümkün değildir. Benzer şekilde, mükellefler ilk defa aktive aldıkları varlıklar için geçici vergi açısından seçtikleri amortisman usul ve oranını yıllık olarak da uygulamak zorundadırlar.

4.Amortisman Kayıt Yöntemleri

Mükellefler dönem sonunda amortisman tabi duran varlıkları üzerinden ayırdıkları amortismanları yasal defterlerinde ayrıca göstermek zorundadırlar. Vergi Usul Kanunu, amortisman kayıtlarının ayrıca gösterebileceği yerleri, envanter defterinin ayrı bir yeri, amortisman defteri ya da listeleri olarak belirlemiştir (V.U.K. Md.189). Hesaplanan amortismanlar ait olduğu duran varlığın değerinden doğrudan indirilebileceği gibi pasifte ayrı bir karşılık hesabında gösterilerek de takip edilebilir. Ancak bu yöntem seçimini sadece bilanço esasında defter tutan mükellefler yapabilir. Çünkü birikmiş amortismanlar pasifte ayrı bir karşılık hesabında ancak bilanço usulünde tutulan defterlerde izlenebilir. Direkt yöntem ve endirekt yöntem olarak adlandırılan bu yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

4.1.Direkt Yöntem:

Bu yöntemde göre, her dönemin ayrılan amortismanı o dönemin sonunda doğrudan duran varlığın değerinden düşülür. Amortisman süresi içerisinde duran varlık yok edilir.

Örnek: Karcı Temizlik Ltd. Şti. 2006 yılında faydalı ömrü beş yıl ve amortisman oranı % 20 olan bir

demirbaşı 10.000,00 YTL. bedelle satın almıştır. 31.12.2006 tarihinde yapılacak amortisman kaydı (direkt yöntemle göre) aşağıdaki şekilde olacaktır.

_____ 31/12/2006 _____	
770-Genel Yönetim Giderleri	2.000,00
255-Demirbaşlar	2.000,00
_____ / _____	

Yukarıdaki kayıta görüleceği üzere her dönem ayrılan amortisman tutarı kadar aktifte kayıtlı olan sabit kıymet azalacak, amortisman süresi sonunda sabit kıymet bedeli tamamen yok edilecektir. Bu yöntem Tek Düzen Hesap Planına aykırılık teşkil ettiğinden genel olarak endirekt yöntem kullanılmaktadır.

4.2.Endirekt Yöntem

Bu yöntemle ayrılan amortismanlar pasifte karşılık hesabında tutulur. Tek düzen hesap planında bunun karşılığı ilgili duran varlık grubundaki aktif düzenleyici Birikmiş Amortismanlar hesaplarıdır. Bu yöntemde, duran varlık bedelleri azalmamakta, her yılın amortismanı pasif karakterli Birikmiş Amortismanlar hesabında toplanmaktadır.

Yukarıdaki örneği endirekt yöntemle göre yapacak olursak, amortisman kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

7/A seçeneğine göre yapılacak kayıt	
_____ 31/12/2006 _____	
770-Genel Yönetim Giderleri	2.000,00
257-Birikmiş Amortismanlar	2.000,00
_____ / _____	

7/B seçeneğine göre yapılacak kayıt

_____ 31/12/2006 _____	
796- Amortisman ve Tükenme Payları	2.000,00
257-Birikmiş Amortismanlar	2.000,00
_____ / _____	

5.Amortisman Uygulamasında Özel Haller

5.1. Amortisman Tabi Varlıkların Satılması

Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesine göre amortisman tabi varlıkların satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar veya zarar hesabına geçirilir. Envanter değerinden bu duran varlık için ayrılan amortismanlar da düşülür. Bu şekilde hesaplanan değere "net aktif değeri" de denilmektedir.

Bu şekilde hesaplanan fark, işletme hesabına göre defter tutanlarla serbest meslek kazanç defteri tutanlar tarafından hasılat veya gider kaydedilir. Amortisman tabi duran varlıkların devri veya trampa edilmesi de satış gibi değerlendirilir.

Amortisman tabi varlıkların satılması halinde; 31.12.2004 tarihi itibarıyla düzeltilmiş değerler maliyet kabul edilerek ve düzeltilmiş amortisman tutarı dikkate alınarak hesaplanan satış karının, sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Amortisman tabi varlığın satışıyla ilgili basit bir örnek vermek gerekirse; Karen A.Ş.'ye ait makine 2005 yılı içerisinde 120.000,00 YTL'ye satılmıştır. Söz konusu makinenin 31.12.2004 tarihi itibarıyla düzeltilmiş değeri 180.000,00 YTL ve düzeltilmiş Birikmiş amortisman değeri 72.000,00YTL'dir. Söz konusu işlemin aşağıda gösterildiği şekilde muhasebeleştirilmesi gerekir.

_____ / _____	
102 Bankalar	141.600,00
257 Birikmiş Amortismanlar	72.000,00
254 Taşınlar	180.000,00
391 Hesaplanan KDV	21.600,00
679 Diğ. Ol. Dışı Gel.ve Karlar	12.000,00
_____ / _____	

5.1.1. Yenileme Fonu

Vergi Usul Kanunu'nun 328 inci maddesinde düzenlenen, amortisman tabi varlıkların satılmasından kaynaklanan karın yenileme fonuna alınmak suretiyle vergi matrahına eklenmemesi uygulaması geçici vergi matrahının tespitinde de yapılabilecektir.

Bu durumda, yeni duran varlık iktisap edilmesi halinde, yenileme fonuna aktarılan kar, bu varlığa ilişkin olarak geçici vergi dönemlerinde ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir.

Satılan sabit varlığın yenilenmesi işin mahiyetine göre gerekli görülür veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu durumda, satıştan ortaya çıkan kar yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesap olan "Yenileme Fonu" hesabında en fazla üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına ilave edilir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni sabit varlığın iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden ayrılacak olan amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerın amortismanına devam olunur.

Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen hasara uğrayan amortismana tabi sabit varlıklar için alınan sigorta teminatı bunların net defter değerinden fazla veya eksik olduğu takdirde fark kar veya zarar hesabına geçirilir.

Aynı şekilde, satıştan doğan karlar gibi tazminat karları da sabit varlıkların yenilenmelerinin gerekliliği durumunda "Yenileme Fonu" na aktarılabilirler.

Önceki bölümde verilen örnekte yer alan mükellef kurumun makineyi yerine yenisini almak amacıyla sattığını kabul edersek yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır.

_____ / _____	
100 Kasa	141.600,00
257 Birikmiş Amortismanlar	72.000,00
254 Taşitlar	180.000,00
391 Hesaplanan KDV	21.600,00

549 Özel Fonlar 12.000,00

_____ / _____

Satılan makinenin yerine yeni bir makine alındığında yeni alınan taşıtın amortisman kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır:

_____ / _____

549 Özel Fonlar 4.000,00

257 Birikmiş Amortismanlar 4.000,00

_____ / _____

Yukarıdaki 4.000 TL. rakamı yeni alınan taşıtın amortisman gideri tutarıdır. Yenileme fonu tükeninceye kadar gider hesabı yerine Özel Fonlar hesabı borçlandırılır. Sabit Aktif Yenileme Fonu itfa olduktan sonra kalan amortisman payları Amortisman giderlerine yazılabilecektir.

Üç yıl içinde yeni sabit varlık alınmadığı takdirde sabit varlık yenileme fonu bir gelir olarak (679. Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar) gelir tablosuna aktarılır.

2. Afete Uğrayan Duran Varlıklar İçin Alınan Sigorta Tazminatları

Vergi Usul Kanunu'nun 330. madde hükmü gereği, tabii afet yüzünden kısmen ya da tamamen ziyaa uğrayan amortismana tabi duran varlıklar için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilmelidir.

Örnek: Atkaracalar Mühendislik A.Ş.'nin aktifine kayıtlı taşıt aracı 17.02.2004 tarihinde meydana gelen selden zarar görmüş ve kullanılamaz hale gelmiştir. Aracın iktisap bedeli 20.000 YTL, birikmiş amortismanları 8.000 YTL'dir. Sigorta şirketi 2004 yılında araç için 10.000 YTL tazminat ödemiştir. Bu durumda muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____

102 Bankalar 10.000

257 Birikmiş Amortismanlar 8.000

689 Diğ. Olağandışı Gid. ve Zar.2.000
254 Taşıtlar 20.000
_____ / _____

Bu kayıttan sonra duran varlığın net değeri sıfır olmaktadır. Dolayısıyla bu araç için 2004 yılından sonra amortisman ayrılması mümkün değildir.

Kaynakça :

- 1- 153 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 2- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3- 333 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 4- 334 sıra No'lu VUK Genel Tebliği
- 5- 339 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 6- 55 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 7- 85 sıra No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 8- 217 sıra No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 9- Hesap Uzmanları Derneği; Denetim İlke ve Esasları 1.cilt, 3. Baskı, İstanbul, Temmuz 2004
- 10- Hesap Uzmanları Derneği; Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2006

11- Öztürk, Bünyamin-Mustafa Özer Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, ESMMMO Yayınları, No:14

12- Muhasebe Uygulamaları 2, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:891 7.baskı, Eskişehir, 2001

13- Özyer, Mehmet Ali; Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Hesap Uzmanları Derneği; 3.Baskı Aralık, İstanbul 2004

14- Sevilengül, Orhan ; Genel Muhasebe, 11.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2003

15- Ufuk,Mehmet Tahir;Vergi Usul Kanunu ve Tek Düzen Hesap Planına Göre Amortisman Uygulamaları, TÜRMOB Yayınları,Sirküler Rapor seri No:4

16- Uluatam, Özhan - Yaşar Methibay ; Vergi Hukuku, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, Ekim 2001

17- Kütük, Zafer Vergi Denetmeni;Vergi Denetmen Yardımcısı Adayları Eğitim Semineri Muhasebe Ders Notları