

## MEVCUTLARDA AMORTİSMAN

Gülşah BOYACILAR KARACA (\*)

**1-AMORTİSMAN HAKKINDA GENEL AÇIKLAMA:**

Amortisman kavramı vergi hukuku ve muhasebe alanında olduğu gibi iktisat ve işletme alanlarında da kullanılan bir kavram olup bu çalışmada amortismanın özellikle vergi hukuku ve muhasebe alanındaki işlevi anlatılacaktır. Amortisman kelime anlamı olarak, yıpranma, aşınma, tükenme olarak kullanılmaktadır.

Araştırmamızın içeriğini oluşturan Mevcutlarda amortisman konusu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Amortismanlar başlıklı Üçüncü Kısımında Birinci Bölüm olarak düzenlenmiştir. Amortisman konusu adı geçen kanunun 313. maddesinde; "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (söz-

leşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamazlar.

(364 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2007'den itibaren 560. -YTL) aşmayan peşte-mallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 364 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2007'den itibaren 560. -YTL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır." ifadesi yer almaktadır.

Bu maddeden çıkan sonuç: İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya, veya kıymetten düşmeye maruz bulunan;

- Gayrimenkuller
- Gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler( VUK md.269 uyarınca Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar)
- Alet, edavat
- Mefruşat
- Demirbaş
- Sinema filmleri amortisman tabidir.

Birinci paragrafta belirttiğimiz gibi amortismanın bir de muhasebe bilimi içerisindeki yeri vardır. Muhasebe

(\*) Vergi Denetmeni

uygulamaları Genel Tebliğinde amortismanına tabi duran varlıklar hesap kodları ile birlikte aşağıdaki gibidir.

- 250-Arazi ve Arsalar
- 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri
- 252-Binalar
- 253-Tesis Makine ve Cihazlar
- 254-Taşıtlar
- 255-Demirbaşlar
- 256-Diğer Maddi Duran Varlıklar
- 260-Haklar
- 261-Şerefiye
- 262-Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri
- 263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 264-Özel Maliyetler
- 265-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

#### **1-a) Amortisman Tanımı:**

İşletme aktifine kayıtlı iktisadi kıymetlerin maliyetlerinin iktisap edildikleri yılda doğrudan gider yazılması yerine VUK'da belirtilen usul ve esaslara göre tespit edilen ve belirlenen süre içinde itfa edilerek giderleştirilmesidir. Amortisman ayrılması, muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik kavramı ile de ilişkilidir. Bir yıldan fazla kullanım ömrü olan iktisadi kıymetlerin giderleştirilmesi veya maliyet olarak dikkate alınması da bir yıldan fazla olmalıdır. Gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması dönemsellik kavramının bir gereğidir.

#### **1-b) Amortisman Konu Olan Varlıklar:**

İşletmenin aktifleri arasında yer alan , bir yıldan fazla kullanılan yıpranmaya ,aşınmaya, kıymetten düşmeye maruz bulunan;

- Gayrimenkuller

- Gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler( VUK md.269 uyarınca Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar)

- Alet, edavat
- Mefruşat
- Demirbaş
- Sinema filmleri

Amortismanına tabi olan duran varlıklardır. Bu varlıklardan ;

a- Gayrimenkullerin mütemmim cüzü, Medeni Kanunda düzenlenmiş olup, mahalli örfe göre bir şeyin esaslı unsurunu teşkil eden o şey telef veya tahrif veya taşıyır edilmedikçe ondan ayrılması mümkün olmayan cüzüleri o şeyin mütemmim cüzüdür şeklinde tarif edilmiştir. Örneğin binaların çatısı binanın mütemmim cüzleridir.

b- Gayrimenkullerin Teferruatı da Medeni Kanunumuzda düzenlenmiş olup, mahalli örfe veya malikin açık arzusuna göre bir şeyin işletilmesi veya muhafazası veya ondan istifade olunması için sürekli bir tarzda tahsis olunan ve kullanılmakla o şeye tabi kılınan veya takılan veya onunla birleştirilen menkul eşya asıl şeyin teferruatıdır.

c- Gayri maddi Haklar, Zeka ve düşünce ürünü olan şeyler yani eserlerdir.(Şiir,roman, heykel, beste..v.s)

#### **1-c) Amortisman Tabi Olmanın Şartları:**

Amortisman ayırma şartları aşağıdaki gibidir.

**a-İlgili duran varlık envantere dahil olmalıdır.** İşletmede kayıtlı olmayan bir duran varlık için amortisman ayrılması mümkün değildir. Envantere kayıtlı olmayan varlıkların işletmede fiilen kullanılıyor olması durumu değiştirmez. Örneğin işletmede kullanılan araç işletme sahibine ait ve envantere kayıtlı değil ise bu araç için amortisman ayrılması mümkün değildir. Bu konu ile ilgili olarak akla gelebilecek bir soru ise, envantere kayıtlı olup da fiilen kullanılmayan bir varlık için amortisman ayrılıp ayrılmayacağı hususudur. Eğer varlık kullanılmıyor ise aşınmaya, yıpranmaya, kıymetten düşmeye maruz kalmayacaktır görüşü geçerlimidir? Amortisman ayırmada amaç maliyet bedellerinin belli sürede itfa edilmesi olduğundan bu varlıklar için amortisman ayrılabilir. Danıştay'ın 19.09.1974 tarih ve K:1974/3152 sayılı kararı da bu yöndedir.

**b-İlgili duran varlık kullanılmaya hazır olmalıdır.**İktisadi kıymetimin bilfiil kullanımı şart olmayıp aktive girişi yeterlidir. Danıştay'ın vermiş olduğu çeşitli kararlar da bu yöndedir. Amortisman ayrılmasına başlanması

için ilgili iktisadi kıymetlerin aktife girişleri yeterli olup bunların söz konusu yılda kullanılmamış olması amortisman ayrılmasına engel değildir. (Danıştay'ın 10.02.1971 tarih ve K: 1971/ 854 sayılı kararı) İktisadi kıymetlerin işletmede kullanılması ve bulunması zorunlu değildir. İşletmenin aktifinde bulunan varlığın kiraya verilmesi durumunda kiraya veren kişi amortisman ayırabilir. Ayrıca başkalarına ait arazi üzerine reklam panosu konulması durumunda da amortisman ayrılabilir. Yeter ki panolar işletmenin aktifinde kayıtlı bulunsun.

#### **c- İktisadi kıymet bir yıldan fazla kullanılmalıdır.**

Duran varlıkların amortismanına konu olabilmesi için işletmede bir yıldan fazla kullanılması gerekmektedir. Bir yıldan anlaşılması gereken bir takvim yılı değil, on iki aylık süredir. İktisadi kıymetin bir yıldan fazla kullanılacak olması ile kullanılabilir olması farklı şeylerdir. Örneğin bir otobüs firması bir otobüs alıp, ben bunu 9 ay kullanacağım sonra satarım diyerek doğrudan gider hesabı kullanamaz. Değeri ne olursa olsun kullanım ömrü ve dayanıklılık süresi bir yılın altında olanlar doğrudan gider yazılırlar. Konu ile ilgili 19.11.1979 tarih ve K: 1979/ 3014 sayılı Danıştay kararı şu şekildedir. "...yoğurt bidonlarının delinip parçalanmaları nedeni ile bir yıldan fazla dayanamadıkları anlaşıldığından doğrudan gider yazılmalarında yasaya aykırılık yoktur."

**d- İktisadi kıymet yıpranma, aşınma, kıymetten düşmeye maruz kalmalıdır.** Yıpranma ve aşınma kullanım sonucu; kıymetten düşme ise teknolojik gelişmeler sonucu oluşan değer azalmasını ifade etmektedir. Değer azalışlarının fiilen mevcut olması şart olmayıp ihtimal dahilinde bulunması yeterlidir. Aktife alındığı yılın son gününde kullanılabilecek durumda olan iktisadi kıymet için amortisman ayrılması bu ihtimalden kaynaklanmaktadır. Yıpranma, aşınma ve kıymetten düşmeye maruz kalmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılmaz. VUK md. 314 de bu husus düzenlenmiş ve boş arazi ve boş arsaların amortismanına tabi olmayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak yıpranma, aşınma ve kıymetten düşmeye maruz bulunan meyvelik, dutluk, fındıklık,

zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar amortismanına tabi tutulmuştur.

#### **e- İktisadi kıymet belli bir tutarın üzerinde olmalıdır.**

Bu husus da VUK md. 313 de düzenlenmiştir. Değeri 2007 yılı için 560-YTL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 2007 yılı için 560-YTL'yi aşmayan alet, edavat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden değerlerde bu had topluca dikkate alınır. Örneğin bir otel işletmesinde kullanılan yatak, çarşaf, yastıklar bir bütünlük arz ettiğinden kanunda belirtilen tutarı geçmek kaydı ile amortisman ayrılır. Aslında "iktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük teşkil eden değerler" kavramı tanımı tam olarak yapılmamıştır. Örneğin bir fabrikada kullanılan arsa, bina, makine, taşıt araçları, demirbaşlar tümü iktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük arz eder ama kanun koyucu bu kavramı bu genişlikte görmemektedir. Kanun koyucu bağımsız görev yapma niteliğini aramaktadır.

#### **1-d) İmtiyazlı Şirketlerde Amortisman:**

213 sayılı VUK md.313'de düzenlenen diğer bir husus ise imtiyazlı şirketlere ait durumdur. İlgili maddede sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresi sonunda yenilenmesi gerekenler hariç) sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismanına tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortismanına tabi tutulmazlar hükmü yer almaktadır. Bunun anlamı şudur: Sermayenin İtfası hükmü VUK md. 325 de; özel maliyet bedellerinin itfası ise 327.maddede düzenlenmiştir. Dolayısı ile imtiyazlı şirketler amortisman ayırmanın genel hükümlerinin düzenlendiği 313.-321.maddelerine göre değil 327. ve 325. maddeye göre amortismanına tabi tutulacaklardır. Sermayenin İtfası başlıklı 325. maddede yer alan düzenleme şu şekildedir. "İmtiyazlı işletmelerde, tesisatın imtiyaz sözleşmesinden sonra bedelsiz

*olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikal etmesi imtiyazname gereğinden bulunduğu , imtiyaz sözleşmesinden de sermayenin itfası için yıllık belli bir nispet veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde ,bu nispet veya miktar üzerinden sermaye itfa olunur.” Özel Maliyet Be-dellerinin İtfası başlıklı 327.madde hükmü ise şu şe-kildedir. “ Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve da-ğıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272.maddede yazılan özel maliyet bedel-leri kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzde-lerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolma-dan ,kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin bo-şaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebep-ten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.”*

## **2- AMORTİSMAN İLE İLGİLİ ÖZELLİKLI**

### **DURUMLAR:**

Amortisman konusu ile ilgili olarak uygulamada bazı soru işaretleri oluşmaktadır. Bu hususlar soru cevap şeklinde açıklanmaya çalışılacaktır.

**2-a) Bir duran varlığı başka bir şirket kullanıyor ise amortismanı kim ayıracaktır (Finansal Kiralama dahil) ?** İşletmenin aktifine kayıtlı bir varlık başka bir şirkete kiralanmış ise amortismanı kiraya veren şir-ket ayırır. Kiralayan şirket ise kira ödemelerini gider olarak kayda alır. Bu konuda Finansal Kiralama hü-kümleri saklıdır. 213 sayılı VUK.’un mükerrer 290.maddesi Finansal Kiralama İşlemlerinde Değer-leme kurumunu düzenlemiştir. Kiracı tarafından ak-tifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıyme-ti kullanma hakkı, bu kanunun mükerrer 298. mad-desi (enflasyon düzeltilmesi ve yeniden değerlendir-me) ve üçüncü kitabının (Değerleme) üçüncü kıs-mın(Amortismanlar) birinci bölümünde(Mevcutlar-da Amortisman) kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değer-lemeye ve amortismana tabi tutulur. Buradan anla-şılması gereken finansal kiralama koşullarını taşıyan kiralamalarda amortismanı ayıracak olan taraf kira-layan değil, kiracıdır. Kiralayan tarafından ayrılacak

amortisman ise yine VUK. Mükerrer md. 290 da açıklanmış olup; kiralayan tarafından sözleşmeden doğan alacak ,kiralama süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, sözleşme konusu ik-tisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirir. Bulunan bu değer üze-rinden kiralayan tarafından amortisman ayrılmaya devam edilir. Eğer bu değer, sıfır veya negatif ise il-gili iktisadi kıymet iz bedeli ile değerlendirir.

**2-b) Mülkiyeti muhafaza kaydı ile yapılan satış-larda amortismanı kim ayıracaktır?** Mülkiyeti muha-faza kaydı ile yapılan satışlarda ,satışa konu olan menkul mal alıcıya teslim edilmekte fakat mülkiyet ödemenin yapılmasına kadar satıcı tarafta kalmakta-dır. Bu durumda amortismana tabi iktisadi kıymetin amortismanı alıcı tarafından ayrılacaktır. İktisadi kıymetin yıpranması, değer kaybına uğraması sonu-cu etkilenecek olan taraf alıcıdır.

**2-c) Yapılmakta olan yatırımlar için amortisman ayrılabilir mi?** Yapılmakta olan yatırımlar hesabı bir maddi duran varlık için o varlığı edinme eylemi bo-yunca yapılan harcamaların toplandığı bir hesaptır. Bu hesapta toplanan maliyetler işin bitiminde bu he-saptan alınarak ilgili maddi duran varlık hesabına alınır. (binalar,makineler..v.s) İnşa halinde bulunan bir gayrimenkulün yada bir makinenin amortismana konu olabilmesi için işin tamamlanıp aktif hesaba alınması ile mümkündür. Dolayısı ile yapılmakta olan yatırımlar aktifleştirilmeden amortisman ayrıla-maz.

**2-d) İşletme Arazisinde bulunmayan reklam pa-noları için amortisman ayrılabilir mi?** Bu panolar da işletmenin aktifine kayıtlı olmak ve bir yıldan fazla kullanılmak şartı ile amortisman ayrılabilir. Bu pa-noların dönemlik bakım,onarım giderleri için doğ-rudan gider hesapları kullanılabilir, fakat montaj gi-derleri maliyet unsuru olarak dikkate alınması ge-rekmektedir. 333 sıra numaralı VUK Genel Tebli-ğinde de yer almaktadır.

**2-e) Başkasının arazisinde bulunan işletmeler ve duran varlıklar:** Bu tür taşınmazlarda amortismana

tabidir. İşletmenin tahliyesi halinde arsa sahibine kalacak olan bina gibi duran varlıkların kalan değeri üzerinden amortisman ayırmak mümkün olmayıp, gider yazılacaktır. Çünkü arazi sahibine kalan bina artık işletme aktifinden çıkacaktır.

**2-f) Faaliyetine geçici olarak ara veren işletmeler amortisman ayırabilir mi?** 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 161.maddesi işi bırakmayı tarif etmiş buna göre vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade ettiği birinci fıkrada düzenlenirken, ikinci fıkrada işlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz hükmüne yer verilmiştir. Dolayısı ile faaliyetine geçici olarak ara veren işletmelerde işi bırakmış sayılmayacağından amortisman ayırmaya devam edeceklerdir. İşin geçici olarak bırakılma süresi içerisinde makine veya donanım işletmeden çekilmemiş ise yasalarda açıklık bulunmamakla birlikte aşağıdaki uygulamanın yapıldığı görülmektedir.

- Hesap dönemi içinde işin bırakılması durumunda ,bırakılma tarihine kadar yıllık amortisman ayrılacaktır.

- İşe yeniden başlanana kadar geçen dönemler için amortisman ayrılmayacaktır.

- İşe başlandığı tarih dönem içinde ise o dönem için yıllık amortisman uygulanacak, sonraki dönemler için ise amortisman ayrılmaya devam edilecektir<sup>1</sup>

**2-g) Listelerde bulunmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrımı nasıl olacaktır.** Maliye Bakanlığı 333,339ve 365.sıra numaralı Genel Tebliğlerinde iktisadi kıymetlerin listelerini, faydalı ömürlerini ve amortisman oranlarını belirlemiştir. Eğer mükelleflerin sahip olduğu iktisadi kıymetler bu listelerde yoksa mükellefler Maliye Bakanlığı'na başvurarak Bakanlığın belirlediği süre ve oranlar üzerinden amortisman ayrılabilirler.

**2-h) Sektörel sınıflandırılması birden fazla olan**

**iktisadi kıymetler için hangi oran kullanılacaktır?** Bu konuda 339 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde düzenlenmiş olup, birden fazla sektöre ilişkin işlerde kullanılan veya birden fazla ürünün imalatında ya da üretiminde kullanılan iktisadi kıymetler için tebliğlerde tespit edilen en yüksek faydalı ömre ve en düşük amortisman oranına sahip olan sektöre ait faydalı ömür ve amortisman oranı üzerinden amortisman uygulaması yapılacaktır.

**2-ı) Özel Hesap Dönemi Kullananlar için amortisman oranının nasıl uygulanacaktır ?** 365 sıra numaralı tebliğ bu konuyu ayrıca düzenlemiştir. Buna göre " Kendisine özel hesap dönemi tayin edilmiş mükelleflerin aktiflerinde yer alan iktisadi kıymetlere ilişkin olarak bu tebliğ ile ilan edilen yeni amortisman sürelerini tebliğin yayımlandığı tarihten (30.12.2006) sonraki ilk geçici vergi döneminden itibaren dikkate almaları gerekmektedir. Sözü edilen iktisadi kıymetler için geçmiş hesap dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemine ilişkin olarak önceki geçici vergi dönemlerinde ayrılmış olan amortisman tutarları herhangi bir düzeltme işlemine tabi tutulmayacaktır.<sup>2</sup>

**2-j) Faydalı ömrü değişen iktisadi kıymetlerde uygulama nasıl olacaktır?** Bu konu da 365 sıra No'lu tebliğ ile düzenlenmiştir ve konu ile ilgili açıklama yapılmıştır.Faydalı ömürleri değiştirilen iktisadi kıymetlerin net defter değerlerinin (iktisadi kıymetin Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen değerinden birikmiş amortismanların tenzili yoluyla bulunan değeri), ilgili iktisadi kıymete ilişkin olarak bu Tebliğ ile ilan edilen yeni faydalı ömür süresinden, anılan liste uyarınca amortisman ayrılmış olan sürenin tenzili suretiyle kalan amortisman süresi esas alınarak itfa edilmesi gerekmektedir. Söz konusu iktisadi kıymetler için geçmiş hesap dönemlerinde ve 2006 yılının birinci, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemlerinde ayrılmış olan amortisman tutarlarına ilişkin olarak herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> ÖZTÜRK Bünyamin,Dönem Sonu Envanter İşlemleri,2006,s.402

<sup>2</sup> 365 sıra numaralı VUK Genel Tebliği

<sup>3</sup> 365 sıra numaralı VUK Genel Tebliği

**Örneğin;** 339 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki liste uyarınca faydalı ömrü 7 yıl olarak tespit edilmiş bulunan bir çöp temizleme aracı 2004 yılı içerisinde aktive alınmış ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değeri üzerinden 2004 ve 2005 yıllarında %14,28 (100/7=14,28) amortisman oranına göre 2 yıl amortisman ayrılmış bulunmaktadır. Bu Tebliğ ile çöp temizleme aracı için faydalı ömür süresi 5 yıl olarak değiştirilmiştir. Buna göre, söz konusu iktisadi kıymetin 2006 yılı için kalan faydalı ömrü (5-2 =) 3 yıldır. Bu durumda, çöp temizleme aracının net defter değerinin (2004 ve 2005 yıllarında enflasyon düzeltmesi hükümleri uyarınca düzeltilmiş değerleri ile düzeltilmiş birikmiş amortismanlar tutarı farkının) 2006 yılı hesap döneminden itibaren geçerli olmak üzere, kalan 3 yıl içerisinde (1/kalan faydalı ömür süresi = 1/3 =) %33,33 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir.

**2-k) 01.01.2004 den Önce Aktife Giren Varlıklarda Amortisman Uygulaması nasıl olacaktır?** Bu da 333 sıra numaralı Genel Tebliğde düzenlenmiştir. Bahsi geçen tebliğe göre 01/01/2004 tarihinden önce aktive giren iktisadi kıymetler için 5024 sayılı Kanundan önce yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edilecektir. Ancak bu kıymetlerin amortisman ayrılmasına esas bedeli, 31/12/2003 tarihi itibarıyla yapılacak enflasyon düzeltmesinden sonraki değerleri olacaktır. <sup>4</sup> 01.01.2004 tarihinden önce aktive giren kıymetlerde amortisman oranı %20 den fazla olmamak üzere belirlenen oranlar üzerinden ayrılmaya devam edecektir. Ancak burada önemli olan nokta iktisadi kıymetin 31.12.2003 tarihinde yapılacak enflasyon düzeltmesi sonrası değer amortismanına esas bedel olmasıdır. 01.01.2004 tarihinden itibaren aktive giren ikti-

sadi kıymetler için ise artık faydalı ömür listesi kullanılarak amortisman ayrılacaktır.

**2-l) Genel Tebliğlerde belirtilen oranlardan daha düşük oranlar kullanılabilir mi?** Aslında, kanun hükmü bu konuda açıktır. VUK 315.madde "...Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler..." hükmünü içermektedir. Maliye Bakanlığı konu ile ilgili yayınladığı görüşünde<sup>5</sup> " VUK Genel tebliğlerinde belirlenen amortisman oranlarından daha düşük amortisman oranını tercih etmek mümkün olmakla birlikte , düşük amortisman oranının kullanılması halinde amortisman süresinin uzatılması mümkün değildir..." şeklinde görüş belirtmiştir.

### **3- AMORTİSMAN UYGULAMA YÖNTEMLERİ:**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 315.maddesi normal amortismanı; mükerrer 315.maddesi azalan bakiyeler usulü ile amortismanı; 316.maddesi madenlerde amortismanı; 317. maddesi ise fevkalade amortisman konularını düzenlemiştir. Üçüncü bölümü oluşturacak olan amortisman yöntemlerinin açıklaması aşağıdaki gibidir.

#### **3-a) Normal Amortisman Yöntemi:**

Normal amortisman yöntemi 213 sayılı VUK'da düzenlenmiştir. Kanun metni, 5024 sayılı kanunun 3. maddesi ile 01.01.2004 yılında değiştirilerek şu şekli almıştır. " Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler.İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır." şeklinde düzenleme getirilmiştir.<sup>6</sup> Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve buna göre belirlenecek amortisman oranları ilk olarak 28/04/2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 333 sıra no'lu Genel Tebliğ ile listelenmiş daha sonra yayımlanan 339 sıra no'lu ve 365 sıra no'lu Genel Tebliğler ile

<sup>4</sup> 333 sıra numaralı VUK Genel Tebliği

<sup>5</sup> Maliye Bakanlığı'nın 04.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.29/2973-315-309-24085 sayılı özelgesi

<sup>6</sup> Maddenin değişmeden önceki şekli: " Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin değerini, %20 nispetinden fazla olmak üzere, serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok ederler. Ancak arazi ve binalar ile %20 nispetinden daha yüksek bir nispette amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değeri , Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan nispetler üzerinden yok edilir.

eklemeler yapılmıştır. Örneğin faydalı ömrü 50 yıl olarak belirlenen binanın amortisman oranı %2 olacak ve her yıl %2 den amortisman ayrılacaktır.

### Normal Amortisman Hesabı Yöntemine Örnek:

A. Özel Hastane İşletmesi 09.02.2006 tarihinde 10.000-YTL'ye portatif sedye satın alarak aktifine kaydetmiştir. 365 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde portatif sedyenin faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı ise %20 olarak belirlenmiştir. Normal amortisman usulü yöntemi ile hesaplama aşağıdaki gibi olacaktır.

| Yıl           | Sedye Değeri | A. Esas Değer | Normal A.O. | Gider Yazılacak Amortisman | B. Amortisman | Net Değer |
|---------------|--------------|---------------|-------------|----------------------------|---------------|-----------|
| 2006          | 10.000       | 10.000        | %20         | 2.000                      | 2.000         | 8.000     |
| 2007          | 10.000       | 10.000        | %20         | 2.000                      | 4.000         | 6.000     |
| 2008          | 10.000       | 10.000        | %20         | 2.000                      | 6.000         | 4.000     |
| 2009          | 10.000       | 10.000        | %20         | 2.000                      | 8.000         | 2.000     |
| 2010          | 10.000       | 10.000        | %20         | 2.000                      | 10.000        | 0         |
| <b>TOPLAM</b> |              |               |             | <b>10.000</b>              |               |           |

### 3-b) Azalan Bakiyeler Usulü Amortisman Yöntemi:

Azalan bakiyeler usulü ile amortismanı sadece bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler kullanabilecek olup kanuni düzenlemeye göre işletme hesabı tutan işletmeler bu usulden yararlanamaz. Bu yöntem hızlandırılmış amortisman yöntemi olup iktisadi kıymetin kullanımında ilk yıllarda daha çok amortisman ayrılabilmesi imkanı tanır. Bu yöntemin altında yatan mantık, maddi duran varlıkların veriminin giderek düşeceği, ayrıca bakım ve onarım giderleri artacağı için kullanma maliyetinin giderek yükseleceği, bu nedenle de amortismanın azaltılması ile duran varlığın hizmet maliyetinin verimi ile uyumlu olarak dönemlere daha adil bir biçimde yükleneceği düşüncesine dayanır.<sup>7</sup>

Adı geçen usul de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315. maddesinde düzenlenmiş olup madde metni şu şekildedir. "*Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.*

*Bu usulün tatbikinde;*

1- Her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamı-

nın tenzili sureti ile tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek sureti ile tespit edilir.

2- Bu usulde uygulanacak amortisman oranı %50' yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

3- Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

Bu sürenin son yılında devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir."

333 sıra numaralı VUK Genel tebliğinde, maden işletmelerinde kullanılan izabe potalarının amortisman oranı %50 olarak ilan edilmiştir. Bu işletmeler azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayırmak istese de kanunda %50'yi geçemez ibaresi yer aldığından ilk yıl %100(iki katı) amortisman ayırma yoluna gidemeyeceklerdir.

**Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman Hesabı Yöntemine Örnek:** A. Özel Hastane İşletmesi 09.02.2006 tarihinde 10.000-YTL'ye portatif sedye satın alarak aktifine kaydetmiştir. 365 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde portatif sedyenin faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı ise %20 olarak belirlenmiştir. Azalan bakiyeler usulü yöntemi ile hesaplama aşağıdaki gibi olacaktır. Amortisman oranı VUK hükümlerine göre %50' yi geçmemek şartı ile normal amortisman oranının 2 katıdır. Bu oran %40 dır.

| Yıl  | Amortisman Oranının Uygulanacağı | Amortisman Oranı | Amortisman Tutarı |
|------|----------------------------------|------------------|-------------------|
| 2004 | 30.000                           | 10               | 3.000             |
| 2005 | 30.000                           | 10               | 3.000             |
| 2006 | 30.000                           | 50               | 15.000            |
| 2007 | 30.000                           | 30               | 9.000             |

### 3-c Madenlerde Amortisman:

Madenlerde amortisman uygulaması yöntemi de yine Vergi Usul Kanunu 316. maddede düzenlenmiş bir kurumdur. Madde metni şu şekildedir. "*İşletme*

<sup>7</sup> SEVİLENGÜL Orhan, Genel Muhasebe 2000, s.357

sebebi ile içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir."

Maden ve taş ocaklarında bu yöntem sadece imtiyaz ve maliyet bedelleri için uygulanır. Bu işletmelerde kullanılan gayrimenkullerin, demirbaşların, alet ve edavatların genel kurallara göre amortismanına tabi olduğu açıktır. Çünkü bu değerlerin iktisadi ömrü çıkarılacak olan madenle sınırlı olmayıp, daha sonra başka işlerde de kullanılabilir.

Ülkemizde madenlerin mülkiyeti de işletme hakkı da devlete aittir. Devlet dışında bulunan işletmelerin bu madenleri işletmesi izne tabidir. İşletme hakkı iki şekilde alınır. Birincisi, Devletten işletme ruhsatı ve izni alınması olup; ikincisi ise bu ruhsat veya izni alan kişiden bu ruhsatın satın alınmasıdır. Bu ikili ayırım madenlerde amortisman uygulanacak bedelin nasıl bulunacağı açısından önem arz etmektedir. Madde metninde belirtildiği üzere birinde imtiyaz bedeli bir diğerinde maliyet bedeli amortismanına esas olacaktır.

**İşletme hakkı ruhsat almak sureti ile elde edilmiş ise amortisman bedeli, imtiyaz bedelidir.** İmtiyaz bedeli ise; arama hakkının elde edilmesi için yapılan giderler, arama ve sondaj faaliyetleri ile ilgili giderler, maden sahasında görevli mühendis ve fen memurlarının yol masrafı ve gündelikleri, işletme ruhsatının alınması için ödenen vergi, resim ve harçlar ile işletme döneminden evvel yapılan diğer bilmum giderlerin toplamından oluşur.<sup>8</sup>

İmtiyaz bedeli olmayan harcamalar için genel usullere göre amortisman ayrılır. Örneğin işletme bünyesinde açılan kuyular, ocaklar, yollar gibi harcamalar için normal amortisman ya da azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılır.

**İşletme hakkı başka bir ruhsat sahibinden satın alınan kazanımlarda amortisman bedeli;** işletme hakkına karşılık olarak ödenen bedel ve satın almayla ilişkin olarak yapılan giderlerden oluşan maliyetlerdir. Bu husus da VUK md. 316 da belirtilmiştir. Eğer satın alma sırasında işletme hakkı içinde taşınabilir sabit kıymetler var ise bu değerler için vergi dairesine başvurularak kıymet takdiri yaptırılır ve taşınabilir sabit kıymet dışında kalan değerler madenlerde amortisman hükmüne göre değerlendirilir. Değer takdiri yapılan taşınabilir sabit kıymetler için genel hükümlere göre amortisman ayrılır. Ancak işletme hakkının satın alınması durumunda ruhsatın önceki sahibinin ruhsatı aldıktan sonra meydana getirdiği taşınmaz sabit kıymetler maliyet bedeli içindedir.

Madenlerde amortismanın ne kadar olacağı her müracaat eden mükellef bazında ayrı ayrı olmak üzere Maliye Bakanlığı ve Sanayi Bakanlığınca belirlenir. Madenlerin muhtemel rezervleri ise Enerji ve Tabi Kaynaklar Bakanlığınca belirlenir. Belirlenen amortisman oranı müracaat edilen yıldan itibaren uygulanmaya başlanılır. Bakanlığın oranı müracaat yılından sonraki bir yılda belirlemesi durumunda, mükellefler müracaat ettikleri yıldan itibaren amortisman ayırma hakkına sahiptirler.

### **3-d) Fevkalade Amortisman:**

Fevkalade amortisman kurumunun mevzuatımıza girmesinin gerekçesi, durun varlıkların olağandışı bazı nedenler dolayısı ile normalin çok üzerinde aşınma ve yıpranmaya maruz kalması halinde, genel hükümlerin uygulanmasında ısrar edilmesinin anlamsız ve haksızlık olması düşüncesidir. Ne de olsa iktisadi kıymetlerin ekonomik ömürleri ve buna bağlı olarak oluşturulan amortisman oranları bu kıymetlerin gösterecekleri normal performanslara göre belirlenmektedir. Fakat olağan üstü bir yıpranmaya maruz kalan her değer için fevkalade amortisman oranı uygulanmaz. Kanunumuz bunu çok geniş tutmamış sayma metodunu kullanarak hangi hallerde bu yola başvurulacağı VUK.md.317 de açıkça düzenlenmiştir.

<sup>8</sup> ÖZTÜRK Bünyamin, Dönem Sonu Envanter İşlemleri, 2006, s.433

Fevkalade amortisman kurumu VUK'un 317. maddesinde düzenlenmiş olup madde hükmü şu şekildedir.

1- Yangın,deprem,su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,

2- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen

3- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalan, menkul ve gayrimenkullerle haklara ,mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak sureti ile Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen –fevkalade ve teknik amortisman nispetleri-uygulanır”

İşletmenin iktisadi kıymetinin çalınması, bilerek kullanım dışı bırakılması, kaybolma gibi nedenler fevkalade amortisman gerekçesi olamazlar.

Yeni icatlar sonucu iktisadi kıymetin teknik verimin düşmesi göz önünde bulundurularak amortisman müessesesi zaten düzenlenmiştir. Örneğin fabrikaya alınan bir boya makinesinin belli bir dönemden sonra teknik olarak yetersiz kalacağı aşikardır. Bu nedenle makineye faydalı ömür süresi belirlenmiş ve amortisman oranı uygulanması söz konusu olmuştur. O zaman fevkalade amortisman niye uygulanmaktadır? Burada önemli olan nokta, sabit kıymetlerin değerinde ani ve çok yüksek oranda bir kayıp oluşmasıdır. Ayrıca, eski sabit kıymetin yeni icat edilen ile değiştirilmesinin işletme için kaçınılmaz olması gerekir. Ani ve çok yüksek oranda kayıp olup olmadığının kararını verecek olan makam Maliye Bakanlığıdır.

Üretime doğrudan katılan sabit kıymetlerin, bir işletme politikası olarak cebri çalışmaya tabi tutulmaları sonucunda da fevkalade amortisman oranı uygulanır. Maliye Bakanlığı'nın görüşüne göre günde 10 saat ve yılda 300 günden toplam 3000 saat normal bir çalışma olup 3000 saat yukarısı çalışmalar cebri çalışma olarak kabul edilir. Ek amortisman tutarı 3000 saatin ne kadar aşıldığına bakılarak tayin edilir. Üretime doğrudan katılmayan iktisadi kıymetler için fevkalade amortisman uygulanmaz.

**Fevkalade Amortisman Ayırma Yöntemine Örnek :**

A işletmesinin 2004 yılında 30.000-YTL'ye (KDV Hariç) aldığı ve normal amortisman usulüne göre amortismanına tabi tuttuğu dikiş makineleri (faydalı ömrü 10 yıl, amortisman oranı%10 olarak belirlenmiştir.) 2006 yılında meydana gelen sel felaketi yüzünden hasara uğramıştır. İşletme, aynı yıl Maliye Bakanlığı'na başvurarak olağanüstü amortisman ayırmayı talep etmiştir.

\* Maliye Bakanlığı yaptığı inceleme sonunda %50 oranında fevkalade amortisman oranı uygulamasını uygun görmüştür.

| Yıl  | Amortisman değeri | Oranınin | Uygulanacağı | Amortisman Oranı | Amortisman Tutarı |
|------|-------------------|----------|--------------|------------------|-------------------|
| 2004 | 30.000            |          |              | 10               | 3.000             |
| 2005 | 30.000            |          |              | 10               | 3.000             |
| 2006 | 30.000            |          |              | 80               | 24.000            |

Ele aldığımız örnekte 2007 yılında da %50 oranında amortisman ayırması gerekirken %30 oranında amortisman ayırmasının nedeni makinenin net aktif değerinin 9.000-YTL kalmış olmasından kaynaklanmaktadır.

\* Maliye Bakanlığı yaptığı incelemede dikiş makinelerinin bir daha kullanılamayacağına karar vermiştir.

| Yıl           | Otomobil Değeri | A.Esas Değer | Normal A.O. | Gider Yazılacak Amortisman | B. Amortisman | Net Değer |
|---------------|-----------------|--------------|-------------|----------------------------|---------------|-----------|
| 2006          | 30.000          | 30.000       | %20         | 2.500                      | 2.500         | 27.500    |
| 2007          | 30.000          | 30.000       | %20         | 6.000                      | 8.500         | 21.500    |
| 2008          | 30.000          | 30.000       | %20         | 6.000                      | 14.500        | 15.500    |
| 2009          | 30.000          | 30.000       | %20         | 6.000                      | 20.500        | 9.500     |
| 2010          | 30.000          | 30.000       | %20         | 9.500                      | 30.000        | 0         |
| <b>TOPLAM</b> |                 |              |             | <b>30.000</b>              |               |           |

Makinelerin kullanım olanağı kalmadığının tespit edilmesi üzerine makinenin kalan değerinin tamamı için amortisman ayrılarak giderleştirme işlemi yapılır.

#### 4- AMORTİSMAN UYGULAMA SÜRESİ:

213 sayılı VUK md.320'de amortisman uygulama süresi düzenlenmiştir. Amortisman süresi iktisadi kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Örneğin, 23.08.2006 tarihinde aktife giren iktisadi kıymetin

amortisman uygulama yılı 2006 yılıdır. Fakat VUK, bu konuya 01.01.1994 yılında yaptığı değişiklik ile bir istisna getirmiştir. Bu istisna binek otomobillerle ilgilidir.

#### **4-a) Binek Otomobillerinde Kıst Amortisman Uygulaması:**

VUK md. 320 ikinci fıkrası şu şekildedir. “Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktive girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.”

##### **Kıst Amortisman Örnek:**

İşletmede kullanılmak üzere 28.08.2006 tarihinde 30.000-YTL bedelle (KDV dahil) bir binek otomobili satın almış, aynı tarihte aktifleştirmiştir. 333 sıra numaralı Genel tebliğde otomobillerin faydalı ömrü 5 yıl; amortisman oranı ise %20 olarak belirlenmiştir.

\* Normal amortisman usulüne göre; Ay kesri tam sayılacağından dolayı 2006 yılı için 8,9,10,11,12. aylar için kıst amortisman uygulanacak bakiye değer son yıl giderleştirilecektir.

2006 yılı için yıllık amortisman tutarı:  
30.000\*%20= 6.000

5 aylık amortisman: 6.000/12 \* 5= 2.500-YTL  
(2006 yılında ayrılacak tutar)

| Yıl           | Otomobil Değeri | A.Esas Değer | A.O.   | Gider Yazılacak Amortisman | B. Amortisman | Net Değer |
|---------------|-----------------|--------------|--------|----------------------------|---------------|-----------|
| 2006          | 30.000          | 30.000       | %40    | 5.000                      | 5.000         | 25.000    |
| 2007          | 30.000          | 25.000       | %40    | 10.000                     | 15.000        | 15.000    |
| 2008          | 30.000          | 15.000       | %40    | 6.000                      | 21.000        | 9.000     |
| 2009          | 30.000          | 9.000        | %40    | 3.600                      | 24.600        | 5.400     |
| 2010          | 30.000          | 5.400        | Kalanı | 5.400                      | 30.000        | 0         |
| <b>TOPLAM</b> |                 |              |        | <b>30.000</b>              |               |           |

##### **\* Azalan bakiyeler usulüne göre;**

2006 yılı için yıllık amortisman tutarı:  
30.000\*%40= 12.000 ( Normal amortisman oranının 2 katı)

5 aylık amortisman: 12.000/12 \* 5= 5.000-YTL  
(2006 yılında ayrılacak tutar)

| Yıl           | A.O.Uyg.Değer | A.O.(%) | Dönem Amortisman Tutarı | B.Amortisman  |
|---------------|---------------|---------|-------------------------|---------------|
| 2006          | 10.000        | 40      | 4.000                   | 4.000         |
| 2007          | 6.000         | 40      | 2.400                   | 6.400         |
| 2008          | 3.600         | 40      | 1.440                   | 7.840         |
| 2009          | 2.160         | 50      | 1.080                   | 8.920         |
| 2010          | 1.080         | 100     | 1.080                   | 10.000        |
| <b>TOPLAM</b> |               |         | <b>10.000</b>           | <b>10.000</b> |

#### **4-b) Amortisman Usulünü Seçme Bakımından:**

VUK mükerrer madde 320'ye göre bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulü seçilmiş ise bu usulden dönülemez. Ama azalan bakiyeler usulü seçilmiş ise normal amortisman yöntemine geçilebilir. MSUGT uyarınca bu yöntem değişikliği gelir tablosu dip notlarında açıklanır.

**Örnek:** A. Özel Hastane İşletmesi 09.02.2006 tarihinde aktifine kaydettiği 10.000-YTL tutarındaki portatif sedyeyi azalan bakiyeler yöntemi ile itfa etmekte olup, 365 sıra numaralı VUK Genel Tebliğine göre portatif sedyenin faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı ise %20 dir. Şirketin 2009 yılında azalan bakiyeler yönteminden vazgeçip, normal amortisman yöntemine geçtiğini varsayalım.

| Yıl  | A.O.Uyg.Değer | A.O.(%) | Dönem Amortisman Tutarı | B.Amortisman |
|------|---------------|---------|-------------------------|--------------|
| 2000 | 300.000       | %20     | 60.000                  | 60.000       |
| 2001 | 300.000       | %20     | 60.000                  | 120.000      |
| 2002 | 300.000       | %20     | 60.000                  | 180.000      |

#### **5- ÖZEL HALLER:**

Amortismanlarla ilgili olarak VUK. “Özel Haller” başlıklı bir düzenlemeye gitmiş olup bu özel haller;

- Amortismanla tabi malların satılması-yenileme fonu

- Amortismanla tabi malların sigorta tazminatı
- Emtia sigorta tazminatı olarak sıralanmıştır.

#### **5-a) Amortismanla Tabi Malların Satılması-Yenileme Fonu:**

VUK md. 328 de düzenlenen bu kuruma göre, amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile envanter defterine kayıtlı değer arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir.

Fakat, iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde satıştan elde edilen kar yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta (Bir tek bilançoda pasif vardır. Dolayısıyla işletme hesabı esasına göre defter tutanlar yenileme fonu uygulamasından yararlanamazlar) azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Yeni değer elde ediniminde kullanılan kar, yeni değerler üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam edilir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere yenileme fonu ayırmanın şartları şu şekildedir.

1. Bilanço esasına göre defter tutulması
2. Elden çıkan-çıkarılan iktisadi kıymetin yenilenmesi için idareciler tarafından karar verilip teşebbüse geçilmesi
3. Satın alınacak iktisadi kıymetin elden çıkan iktisadi kıymetle aynı nitelikte olması gerekir (İş makinesi satılarak yerine boya makinesi alınması halinde yenileme fonu kurumu uygulanamaz)
4. Satılan ve yenilenecek olan iktisadi kıymetler amortismanına tabi olmalıdır (Dolayısıyla boş arsaların alım satımı yenileme fonu uygulamasına tabi olamazlar)

**Örnek: a)** X Otobüs İşletmesi, 10.10.2006 tarihinde kayıtlı değeri 140.000-YTL; birikmiş amortismanı 70.000-YTL olan otobüsünü 100.000-YTL'ye satmıştır. Şirket yetkilileri otobüsü yenilemeye ve satış karını fona almaya karar vermişlerdir.

|                                       |         |
|---------------------------------------|---------|
| 10.10.2006                            |         |
| 100-KASA                              | 100.000 |
| 257-B.AMORTİSMAN                      | 70.000  |
| 254-TAŞITLAR                          | 140.000 |
| 679- DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR ve KARLAR | 30.000  |
| 31.12.2006                            |         |

|                                       |        |
|---------------------------------------|--------|
| 679- DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR ve KARLAR | 30.000 |
| 549- ÖZEL FONLAR                      | 30.000 |

**b)** Şirket, 22.07.2007 de 300.000-YTL'ye yeni bir otobüs almıştır. İlgili Otobüs için 2007 de 120.000 (%40) amortisman ayrılmıştır.

|                     |         |
|---------------------|---------|
| 22.07.2007          |         |
| 254-TAŞITLAR        | 300.000 |
| 100-KASA            | 300.000 |
| 22.07.2007          |         |
| 549-ÖZEL FONLAR     | 30.000  |
| 770- GENEL YÖN.GİD. | 90.000  |
| 257-B.AMORTİSMANLAR | 120.000 |

#### 5-b Amortismanına tabi malların sigorta tazminatı:

VUK md. 329 da düzenlenen sigorta tazminatı konusu, yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden fazla veya eksik olduğu takdirde fark kar veya zarar hesabına geçirilir.

**Örnek:** (A) A.Ş'nin faaliyetinde kullandığı boya makineleri 19.08.2003 tarihinde yangından zarar görmüş olup, 2000 yılında aktif değeri 300.000-YTL dir. Şirket normal amortisman yöntemi kullanmaktadır.

| Yıl  | A.O.Uyg.Değer | A.O(%) | Dönem Amortisman Tutarı | B.Amortisman |
|------|---------------|--------|-------------------------|--------------|
| 2000 | 300.000       | %20    | 60.000                  | 60.000       |
| 2001 | 300.000       | %20    | 60.000                  | 120.000      |
| 2002 | 300.000       | %20    | 60.000                  | 180.000      |

a) Şirket sigorta şirketinden 105.000-YTL almıştır.

|                                    |         |
|------------------------------------|---------|
| /                                  |         |
| 102-BANKALAR                       | 105.000 |
| 257-B.AMORTİSMANLAR                | 180.000 |
| 689-DİĞER O.DIŞI GİDER ve ZARARLAR | 15.000  |
| 253-TESİS MAKİNA ve CİHAZLAR       | 300.000 |

b) Şirket sigorta şirketinden 150.000-YTL almıştır.

|              |         |
|--------------|---------|
| /            |         |
| 102-BANKALAR | 150.000 |

|                                  |         |
|----------------------------------|---------|
| 257-B.AMORTİSMANLAR              | 180.000 |
| 253-TESİS MAKİNA ve CİHAZLAR     | 300.000 |
| 689-DİĞER O.DIŞI GELİR ve KARLAR | 30.000  |

**5-c) Emtia Sigorta Tazminatı:**

VUK md. 330. maddede düzenlenmiştir. Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde meydana gelen zarar dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır. Yani eğer bir zarar meydana gelirse kanun hükmüne göre bu zarar dikkate alınmıyor.

**6-AMORTİSMAN HESAPLARI:**

Amortisman hesapları VUK md. 321 de düzenlenerek, bu maddeye göre iki yöntem benimsenmiştir. Birinci yöntem, ilgili bulundukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesini öngören Direkt Yöntem; ikincisi ise, pasifte ayrı bir karşılık ayrılmasını öngören endirekt yöntemdir.

**6-a) Direkt Yöntem:**

Bu yöntemde her dönemin amortisman tutarı o dönem sonunda doğrudan iktisadi kıymetin bedelinden düşülerek, amortisman süresi sonunda iktisadi kıymet bedeli yok edilir.

**Örnek:** 2006 yılında satın alınan ve 20.000-YTL bedelle aktive alınan ve amortisman oranı %20 olan demirbaşın muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

|                             |       |
|-----------------------------|-------|
| 31.12.2006                  |       |
| 770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 4.000 |
| 255-DEMİRBAŞLAR             | 4.000 |

**6-b) Endirekt Yöntem:**

Amortismanlar "Birikmiş Amortisman" adlı karşılık hesabında tutulur.

**Örnek:** Yukarıdaki aynı örneğin endirekt kayıt yöntemi şu şekilde olacaktır.

|                               |       |
|-------------------------------|-------|
| 31.12.2006                    |       |
| 770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ   | 4.000 |
| 257-B.AMORTİSMANLAR           | 4.000 |
| 31.12.2006                    |       |
| 632-GENEL YÖN.GİDERLERİ       | 4.000 |
| 771-GENEL YÖN.GİD.YANS.HESABI | 4.000 |

|                                |       |
|--------------------------------|-------|
| 771- GENEL YÖN.GİD.YANS.HESABI | 4.000 |
| 770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ   | 4.000 |
| 690-DÖNEM KARI veya ZARARI     | 4.000 |
| 632-GENEL YÖN.GİDERLERİ        | 4.000 |

**7-SONUÇ:**

Amortisman konusu pek çok bilim dalının konusu içinde olmakla beraber (iktisat, işletme, maliye, muhasebe) Bu çalışmamızda ağırlıklı olarak vergisel açıdan değerlendirme yapılmıştır. Mevcutlarda amortisman konusu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde metinleri sistematığı takip edilerek anlatılmaya çalışılmıştır.

**KAYNAKÇA:**

- 1- 213 sayılı VUK
- 2- 333 sıra numaralı VUK Genel Tebliği
- 3- 339 sıra numaralı VUK Genel Tebliği
- 4- 365 sıra numaralı VUK Genel Tebliği
- 5- ÖZTÜRK,Bünyamin,Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri,2006
- 6- Hesap Uzmanları Derneği; Denetim İlke ve Esasları 1.cilt, 3.Baskı,İstanbul,Temmuz 2004
- 7- Hesap Uzmanları Derneği; Beyanname Düzenleme Kılavuzu,2007
- 8- SEVİLENGÜL Orhan; Genel Muhasebe, 11.Baskı, Gazi Kitapevi,Ankara,2003