

MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBE STANDARDININ VERGİ MEVZUATI İLE UYUMU -II-

Hasan ALTUNCU (*)

1 - GİRİŞ

(ÖNCEKİ SAYIDAN DEVAM)

7- MADDİ DURAN VARLIKLARIN AKTİFLEŞTİRME SONRASI DEĞERİ

TMS 16 maddi duran varlıklar standardına göre, maddi duran varlığın yararlı ömrü, varlıktan beklenen faydaya göre belirlenir.

Amortisman tabi bir varlığın aktifleştirme sonrası değeri tahmini yararlı ömrüne göre belirlenir. Yararlı ömrü ise, varlığın beklenen kullanımı, beklenen fiziki aşınma ve yıpranma, üretimdeki değişiklikler ve gelişmeler ile varlığın kullanımındaki yasal sınırlamalar gibi unsurlar göz önünde bulundurularak saptanır.

Yararlı ömür amortisman tabi varlığın kullanıma hazır olduğu tarihte başlar. Bir işletmede, amortisman tabi varlığın yararlı ömrü, fiziki ömründen daha kısa olabilir. Fiziki aşınma ve yıpranmaya ek olarak varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, işletmenin tamir ve bakım programı gibi kullanıma biçiminden doğan unsurlar yanında, teknolojik

değişmeler veya üretim yöntemlerindeki gelişmelerden kaynaklanan eskime, ürettiği mal ve hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişmelerden kaynaklanan eskime ve kiralanan varlığın kira süresinin dolması gibi yasal sınırlamaları kapsar.

TMS 16 maddi duran varlıkların defter değerinin sonraki dönemlerde belirlenmesinde iki temel politika belirlemiştir. Maliyet bedeli yöntemi, yeniden değerlendirme yöntemi.

1- Maliyet Yöntemi

Maddi duran varlıkların ilk aktifleştirilmelelerinden sonra bu varlıklar amortisman tabi tutulup ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra, bilançoda net defter değeriyle gösterilirler. Bir maddi duran varlıktan elde edilecek ekonomik faydalar işletme tarafından tüketileceğinden, kayıtlı değer amortisman gideri yoluyla azaltılır.

2-Yeniden Değerleme Yöntemi

İşletmeler isterlerse, maddi duran varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulabilirler. Başka bir

*İç Denetçi, E. Vergi Denetmeni

ifade ile işletmeler maddi duran varlıklarının defter değeri, söz konusu varlıkların gerçeğe uygun değerinden farklı olması durumunda politika olarak yeniden değerlendirme yöntemini uygulayabilirler. Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirildiğinde o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlıklar yeniden değerlendirilmelidir. Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarları, değerlendirme tarihinde gerçeğe uygun değerlerine yakındır.

Örnek: İşletme, bilanço tarihi itibarıyla aktifine kayıtlı bina için bir gayrimenkul değerlendirme şirketine binanın değerlemesini yaptırmış, şirket uzmanı raporunda, binanın arsa dâhil net değerini, 800.000-, arsanın değerini ise 300.000- olarak belirlemiştir. İşletmenin mevcut kayıtlarında arsa ve binaya ait değerler aşağıdaki gibidir.

	Arsa Payı	Bina Payı	Toplam
Brüt Değer	50.000	450.000	500.000
Birikmiş Amortisman	-	300.000	300.000
Net Değer	50.000	150.000	200.000

Buna göre yeniden değerlendirilmiş tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Binaya ait yeniden değerlendirilmiş brüt değer} = \frac{\text{Binanın Kayıtlı Brüt Değeri}}{\text{Kayıtlı Net Değer}} \times \text{Yeniden Değerlendirilmiş Net Değer}$$

$$\text{Binaya ait yeniden değerlendirilmiş brüt değer} = \frac{450.000}{150.000} \times 500.000 = 1.500.000$$

$$\text{Birikmiş Amortisman Ait Yeniden Değerlendirilmiş Brüt Değer} = \frac{\text{Bina Birikmiş Amortisman Kayıtlı Değeri}}{\text{Kayıtlı Net Değer}} \times \text{Yeniden Değerlendirilmiş Net Değer}$$

$$\text{Birikmiş Amortisman Ait Yeniden Değerlendirilmiş Brüt Değer} = \frac{300.000}{150.000} \times 500.000 = 1.000.000$$

	Yeniden Değerlendirilmiş Tutar	Defter Değeri	Fark
Brüt Değer	1.500.000	500.000	1.000.000
Birikmiş Amortisman	1.000.000	300.000	700.000
Net Değer	500.000	200.000	300.000

Varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarından, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş birikmiş amortismanlar çıkarılarak maddi duran varlığın net defter değeri bulunur.

31.12.2009		
BINALAR	1.000.000	
BIRIKMIŞ AMORTİSMANLAR		700.000
MDV YEN. DEĞ. ART.		300.000

Yapılan yeniden değerlendirme artışının sonucu oluşan Yeniden Değerleme Fonunda meydana gelen 300.000 TL artış, VUK'da maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde yeniden değerlendirme işlemine yer verilmediğinden TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre vergi etkisinin hesaplanması gerekir. Hesaplanan bu tutar yeniden değerlendirme fonundan düşülür. Vergi oranının %20 olması halinde $300.000 \times 0.20 = 60.000$ TL yeniden değerlendirme fonundan düşülmesi gerekmektedir.

Maddi varlığın kayıtlı değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış doğrudan özkaynak hesap grubunda Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu olarak mali tabloya alınır. Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucu oluşan yeniden değerlendirme artışları özkaynaklardaki sermaye yedekleri grubunda gösterilir.

Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucu net defter değeri gerçeğe uygun değerini aşarsa aradaki fark gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak aynı kaleme ilişkin yeniden değerlendirme artış fonunun bulunması durumunda bu tutar fondan indirilir.

Maddi duran varlığa ilişkin yeniden değerlendirme fonu ilgili varlığın mali tablolardan çıkarılması halinde bu fon doğrudan birikmiş karlara aktarılabilir.

Vergi uygulamasında 5024 sayılı Kanunla VUK'nun mükerrer 298. maddesi değiştirilerek vergi mevzuatından maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi uygulamasına son verilmiştir. Bu uygulama yerine mali tabloların enflasyona göre düzeltilmesi uygulaması getirilmiştir. Ancak enflasyon düzeltme şartlarının oluşmadığı dolayısıyla enflasyon düzeltmesinin uygulanmayacağı dönemlerde de yeniden değerlendirme yapılmayacaktır.

3- Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Her bilanço döneminde maddi duran varlıkların değer düşüklüğüne ilişkin belirtilerin var olup olmadığının belirlenmesi için işletmelerin inceleme yapması gerekir. İncelemelerde iç ve dış göstergeler dikkate alınarak belirtilerin varlığı tespit edilebilir. İç göstergeler, hurdaya ayrılma veya fiziksel zararlar, elden çıkarma veya yenileme gibi kullandaki değişiklikler, beklenenden daha düşük ekonomik performanstır. Dış göstergeler ise varlığın Pazar değeri, teknolojik, ekonomik, hukuki ve faiz oranlarındaki değişimdir. Bu göstergelerin herhangi birindeki belirti ortaya çıkması halinde değer düşüklüğü tespit edilebilir. Bu durumda TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardındaki esaslar uygulanması gerekir. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, maddi duran varlık unsurlarında değer düşüklüğü olup olmadığı ve bu hususun muhasebeleştirme esaslarını düzenlemektedir.

Standartta göre varlığın kayıtlı değerinin¹ satış veya kullanım değeriyle² elde edilen yerine konulabilir değerden³ yüksekse değer düşüklüğü

¹ Kayıtlı Değer, birikmiş amortismandan ve birikmiş değer kaybından sonraki net değerdir.

² Kullanım Değeri, varlığın veya nakit üreten birimin sürekli kullanımı sonucu gelecekte elde edilecek nakit girişlerinin bugünkü değeridir.

³ Yerine Konulabilir Değer, varlığın veya nakit üreten birimin net satış değerinin veya kullandaki değerinin yüksek olanıdır.

meydana gelmiştir ve bu değer düşüklüğü mali tablolara alınır. Satış veya kullanım değerinden herhangi biri varlığın kayıtlı değerini aşarsa varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır.

Varlığın yerine konulabilir tutarı ancak kayıtlı değerinden düşükse, varlığın kayıtlı değeri yerine konulabilir tutarına indirilir. Bu indirim bir değer düşüklüğüdür. Varlık yeniden değerlendirilmiş tutarı ile izlenmiyorsa, değer düşüklüğü gelir tablosuna gider olarak yansıtılır.

İşletme bilanço döneminde maliyeti 25.000 olan ve üretimde kullanılan makinenin net satış fiyatının 8.000, yerine konulabilir değerinin 8.000 ve gelecekte elde edilecek nakit girişlerinin bugünkü değerini 6.000 olarak tespit etmiştir. Söz konusu makinenin birikmiş amortismanı 12.500 dür.

Görüleceği üzere kayıtlı değer yerine konulabilir değerden büyüktür.

$$\text{Yerine Konulabilir Brüt Değer} = \frac{\text{Defter Değeri}}{\text{Net Defter Değeri}} \times \text{Yerine Konulabilir Değer}$$

$$\text{Yerine Konulabilir Brüt Değer} = \frac{25.000}{12.500} \times 8.000 = 16.000$$

$$\text{Birikmiş Amortisman} = \frac{\text{Defter Değeri}}{\text{Net Defter Değeri}} \times \text{Yerine Konulabilir Değer}$$

$$\text{Birikmiş Amortisman} = \frac{12.500}{12.500} \times 8.000 = 8.000$$

Örneğin 25.000 TL'ye satın alınan bir makine için doğrudan amortisman yöntemiyle %10 oranında amortisman ayrılmıştır. Söz konusu makinenin değerinde 9.000 TL tutarında düşme olduğu yukarıdaki hesaplama ile anlaşıldığından oluşan değer üzerinden kayıt yapıp sonraki dönemde kalan defter değeri üzerinden amortisman ayrılır.

	Yerine Konulabilir Değer	Defter Değeri	Fark
Brüt Değer Birikmiş	16.000	25.000	9.000
Amortisman	8.000	12.500	4.500
Net Değer	8.000	12.500	4.500

<i>BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</i>	4.500	
<i>KARŞILIK GİDERLERİ</i>	4.500	
<i>TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR</i>		9.000

<i>GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</i>	1.600	
<i>BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</i>		1.600
<i>(16.000 x %10=1.600) Sonraki dönem amortisman kaydı</i>		

Yeniden değerlendirilmiş varlığa ait değer düşüklüğü, yeniden değerlendirme azalışı olarak işleme tabi tutulur. Yeniden değerlendirilmiş bir varlıktaki değer düşüklüğü gelir tablosuna bir gider olarak yansıtılır. Ancak yeniden değerlendirilmiş varlıktaki değer düşüklüğü, varlığın yeniden değerlendirme fonu hesabında bulunan tutarı aşmadığı takdirde bu gider, değer azalmanın miktarı mevcut ise değerlendirme fonundan mahsup edilir. Tersi durumda bedel gider olarak muhasebeleştirilir. Görüleceği üzere standartta, değer düşüklüğü yeniden değerlendirilmiş tutarlarıyla izlenen varlıklara da uygulanmaktadır.

Bir maddi duran varlık unsurunun hasar, teknik eskime veya diğer ekonomik faktörler nedeniyle değeri düşerse geri kazanılabilir değer varlığın defter değerinden daha az olabilir. Böyle durumlarda varlığın değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi gerekir.

Değeri düşen varlıkların Vergi Usul Kanununa göre değerlendirilmesi ancak ve ancak takdir komisyonu tarafından yapıldığı durumda gider olarak kabul edilmesi mümkündür. Yararlı ömrü dolmadan hurdaya ayrılan maddi duran varlıkların işletmede mevcut olanlarının üzerinden amortisman ayırmamak gerekmektedir. Çünkü söz konusu varlıklar işletmede kullanılıyor olmaktan çıkmıştır.

İşletmede kullanılmayan maddi duran varlıkların hurda olarak satılması durumunda önce ayrılan amortismanlar dikkate alınmalı, satıştan elde edilen kâr ya da zarar buna göre belirlenmelidir.

Öte yandan vergi uygulamasında değeri düşen maddi duran varlıklar satılmamış ise, bu değerler maddi duran varlıkların arasından çıkarılmalıdır. Maddi duran varlık olmaktan çıkan bu varlıkların değerleri takdir komisyonu tarafından tespit edilmeli, tespit edilen değer aktifte yer almalı,

tamamen değersiz duruma gelmiş ise aktifler arasından çıkarılmalıdır. Bu varlıkların kalan net değerleri ile ayrılmış amortismanları ve takdir komisyonunca belirlenen değerleri karşılaştırılarak, kâr ya da zarar belirlenmelidir. Belirlenen kâr ya da zarar ticari faaliyetin bir sonucu sayılmalıdır. Ayrıca, maddi duran varlıkların olmaktan çıkan varlıklar için amortisman ayrılmamalıdır.

Öte yandan Vergi Usul Kanununun 271. maddesinde sayılan nedenlerle aşırı yıpranmaya tabi olan maddi duran varlıklar için Maliye Bakanlığına müracaat edilmesi halinde olağanüstü amortisman uygulanabilmektedir. Bu yöntemde;

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 aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

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

Tabii Afetler Nedeniyle Olağanüstü (Fevkalade) Amortisman Uygulaması

• Değer kaybının yangın, deprem, su basması gibi afet neticesinde doğduğunun tespit ettirilmesi gerekir. Tespit işlemi afete bağlı olarak ilgili mahkeme, belediye, bayındırlık gibi kurumlarca yapılmalıdır.

• Afete uğrayan iktisadi kıymetin net aktif değeri ile takdir komisyonunca belirlenecek net aktif değeri ile hurda değeri arasındaki fark gider yazılır.

Cebri Çalışma Nedeniyle Olağanüstü (Fevkalade) Amortisman Uygulaması

- 3.000 saate (300 gün x 10 saat) kadar normal çalışma
- 3.000 – 4.800 saat arası, normal amortisman oranı + %25
- 4.800 saatin üzeri; doğrusal amortisman oranı + %30

Örneğin 8.000TL'ye satın alınan makinenin yararlı ömrü beş yıl olup %20 amortisman nispeti tespit edilmiş ve iki yıl amortisman ayrılmıştır. Sonraki yılda yangın nedeniyle 3.500TL'lik değer kaybı meydana gelmiştir. Müracaat üzerine Maliye Bakanlığı 3.500 TL'lik kaybın fevkalade amortisman ayrılarak karşılanmasını bildirmiştir.

<i>GENEL ÜRETİM GIDERLERİ</i>	3.500	
<i>BIRIKMIŞ AMORTİSMANLAR</i>		3.500

<i>YARI MAMULLER</i>		3.500	
<i>GEN. ÜRETİM GID. YANS. HES.</i>			3.500
<i>GEN. ÜRETİM GID. YANS. HES.</i>	3.500		
<i>GENEL ÜRETİM GIDERLERİ</i>			3.500

Kalan 1.300TL, amortisman yoluyla itfa edilir.

Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan maddi duran varlıklar için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

Görüldüğü üzere vergi uygulamasında değer düşüklüğü belli şartlara bağlanmıştır. Standartta

olduğu gibi kayıtlı değerın satış veya kullanım sonucu oluşan yerine konulabilir tutarından yüksek olması durumuna bağlanmamıştır.

Alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi için mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir.

Bu esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

Görülebileceği üzere değer düşüklüğü olan maddi duran varlıklar için 36 No'lu standartta olduğu gibi alınan tazminatlar gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir. Ancak yenileme halinde yeni edinilen maddi duran varlık için tespit edilecek maliyetin hesaplanmasında alınan tazminatlar veya elden çıkarılması halinde elde edilen kar dikkate alınmayacak gelir tablosu ile ilişkilendirilecektir.

8- MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN

8.1- Amortisman

Genel olarak amortisman bir değer düzeltme işlemidir. TMS 16 maddi duran varlıklar standardına göre amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistemli bir şekilde dağıtılmasını ifade eder. Uygulanan amortisman yöntemi işletme tarafından kullanılan varlığın ekonomik yararlarının kullanılma şeklini de yansıtır. Amortisman gideri diğer bir

varlık kaleminin maliyetini oluşturmadıkça dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Değeri, 2009 yılı için 670-TL'yi aşmayan peş-tamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 670-TL'yi aşmayan alet, edevat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir, iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük gösterenlerde bu sınır topluca dikkate alınır.

Parça parça ele alındığında, her bir parçanın değeri 670-TL'nin altında olan fakat "iktisadi ve teknik bakımdan" bir bütünlük oluşturan maddi duran varlıklar olabilir. Bunlarda 670-TL tutarındaki haddi aşıp aşmadığına bakılırken, her parçanın ayrı ayrı değil, tüm parçaların toplam değeri esas alınacağı Vergi Usul Kanununun 313'ncü maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Örneğin, bir lokantaya alınan çatal, bıçak, kaşıkların tek tek değeri 670 TL'nin altında olabilir. Fakat bunlar iktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük gösterdiklerinden tüm çatal, bıçak, kaşıklar topluca ele alınır ve amortismanına tabi tutulur. Aynı şekilde kahve, otel gibi işletmelerin aldıkları çoğu demirbaş (masa, sandalyelerin vb.) topluca amortismanına tabi tutulabilir.

VUK'nun 315 inci maddesi 5024 sayılı Kanunun 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe giren 3 üncü maddesiyle değiştirilerek, amortismanına tabi varlıkların Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edileceği ve bu oranların tespitinde varlıkların yararlı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. Böylece bir ölçüde muhasebe standartları ile uyumun sağlandığı söylenebilir.

8.2- Varlıklara İlişkin Yenileme ve Değer Artırıcı Harcamalar

Bir maddi varlığa ait bir parçanın yenilenmesi ya da ikamesi için katlanılan maliyetlerin ayrı bir varlık elde ediliyormuş gibi muhasebeleştirile-

lebileceği hem standartta hem de vergi mevzuatında açıklanmıştır.

Maddi duran varlıkların ilk iktisabı sırasında bulunmayan özelliklerin kazandırılması veya ilk iktisap sırasında bulunan özelliklerin geliştirilmesi için yapılan giderler değer artıran giderler olarak sayılmakta ve maliyete eklenen bu giderlerin amortisman süreleri de maddi duran varlıkların kalan ömrüne göre belirlenebilir.

Örneğin, bir bilgisayara, ilk iktisabı sırasında bulunmayan bir DVD ROM ilave edilmesi halinde, sonradan ilave edilen bu parça değer artırıcı bir gider olarak amortismanına tabi tutulur. Bu parçanın, bilgisayarın iktisabından iki yıl sonra eklenmesi halinde, DVD ROM bedeli kalan üç yılda (amortisman oranı %20 ise) amortismanına tabi tutulabilir.

Öte yandan varlığın ilk alındığı sıradaki beklenen ömrünü uzatmak amacıyla yapılan giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak, varlık için belirlenen oran ve süreye göre amortismanına tabi tutulur. İşletmenin değişik beklentisi bulunuyorsa yararlı ömrü yansıtacak şekilde amortisman süresi belirleyebilir.

Örneğin, bir kamyonun ilk alındığında var olan motorunun daha gelişmiş modeliyle değiştirilmesi halinde yeni motor bedeli, alındığı hesap döneminden itibaren bu kamyon için belirlenen süre ve oranda amortismanına tabi tutulur. 2005 yılında alınan kamyonun motoru 2008 yılında yeni modeliyle değiştirilirse, yeni motor bedeli 2008 yılından başlayarak kamyon için belirlenen oran ve sürede amortismanına tabi tutulur.

Varlığın yararlı ömrü, varlığın işletmeye sağlanması beklenen yararına göre belirlenir. İşletme politikası, varlığın belli bir süreden ya da yararlarının bir bölümünün tüketilmesinden sonra hizmet dışı bırakılmasını gerektirebilir. Bu yüzden varlığın yararlı ömrü ekonomik kullanım süresinden daha kısa olabilir.

Örneğin aktive kayıtlı değeri 12.000 TL olan bir demirbaşın ömrü 5 yıl olarak belirlenmiş ve 3 yıl doğrusal amortisman yöntemiyle amortisman ayrıldıktan sonra dördüncü yıl içinde demirbaş kullanılamaz hale geldiğinde yenilenmesi gereken demirbaş için kalan amortisman giderleştirilecektir.

GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.400	
DIĞER GİDER VE ZARAR	2.400	
BIRIKMIŞ AMORTİSMANLAR		4.800

8.3- Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Tutarının Belirlenmesi

Duran varlıkların yararlı ömrünün belirlenmesine işletme karar vermektedir. Amortisman tabi varlıkların yararlı ömürleri dönemsel olarak gözden geçirilir ve beklentiler önceki tahminlere göre önemli farklılıklar gösteriyorsa, cari ve gelecek dönemler için amortisman oranlarında düzeltmeler yapılır. Bu durumda maddi duran varlıkların alınmasından sonraki dönemlerde ekonomik ömürlerinde bir değişiklik olması durumunda yararlı ömrün uzaması veya kısalmasına bağlı olarak içinde bulunulan yılda veya sonraki dönemlerde ayrılacak amortisman tutarları düzeltilmelidir. Nitekim TMS 16 Standardında "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar" Standardına göre muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak muhasebeleştirileceği belirtilmektedir.

Duran varlıklara bağlı olarak sağlanan ekonomik yararlar, ilke olarak işletme tarafından varlığın kullanılmasıyla tüketildiğinden varlığın kayıtlı değeri bu hususu gösterecek şekilde amortisman giderinin muhasebeleştirilmesi yoluyla azaltılır. Ancak, varlığın kullanılmadığı dönemde

meydana gelen teknik eskime ve yıpranma varlıktan sağlanması beklenen ekonomik yararların azalmasına yol açabilir. Varlığın yararlı ömrünü bulmak için dikkate alınacak faktörler aşağıdaki gibidir.

- Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi. Kullanım, varlığın beklenen kapasitesine ya da üretim miktarına bağlı olarak belirlenir.

- Varlığın kullanılacağı vardiya sayısı, işletmenin bakım ve onarım programı gibi faaliyete ilişkin faktörlere bağlı olarak meydana gelen ve varlığın kullanılmadığı dönemde oluşması beklenen eskime ve yıpranma.

- Üretimdeki değişiklik ve gelişmelerden kaynaklanan teknik eskime, ürün ya da hizmete olan piyasa talebindeki değişiklik.

- Varlığın kullanımı ile ilgili yasal ve benzeri kısıtlamalar (örneğin kira sözleşmesinin süresi).

Vergi uygulaması da belirtilen ilkelere benzer hükümler içermektedir. Amortisman ayırabilmek için duran varlığın işletmede bir yıldan fazla kullanılması, (Kullanmanın fiilen başlaması şart olmayıp, sabit kıymetin envantere alınmış olması yeterlidir.) yıpranmaya ve aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekmektedir,

Bir maddi duran varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda; muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisinin mali tablolara yansıtılması; tahminde değişiklik yapıldığı tarihten sonraki işlemlere, olaylara ve koşullara uygulanması ile olur. Muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik sadece cari dönemi etkileyebileceği gibi, hem cari hem de gelecek dönemleri de etkileyebilir. Amortisman tabi varlıkların yararlı ömürleri ya da beklenen ekonomik kullanma sürelerinin tahminindeki bir değişiklik hem kalan

cari dönemin amortisman giderlerini hem de varlığın geri kalan yararlı ömrü içinde her dönemin amortisman giderini etkiler. Her iki durumda da cari döneme ilişkin değişikliğin etkisi gelir tablosuna yansıtılır. Gelecek dönemler üzerinde bir etki varsa gelecek dönemlerde mali tablolara yansıtılır.

Örneğin işletme varlıkları arasında bir makinenin kayıtlı değeri 18.000-TL yararlı ömrü (Hizmet süresi) 4 yıl olarak belirlenmiştir. 3. yılın başında makinenin yararlı ömrü 6 yıl olarak değiştirilmiştir. Buna göre ilk iki yıl ayrılan birikmiş amortisman tutarı 9.000-TL olmuştur. Kalan amortisman tutarının $18.000 - 9.000 = 9.000$ -TL'nin kalan $(6-2 = 4)$ dört yılda eşit tutarda amortisman tabi tutulacaktır. Başka bir ifade ile 3. yılda ayrılacak amortisman tutarı $9.000/4 = 2.250$ TL olacaktır. Görüleceği üzere varlıkların yararlı ömürlerinde (Ekonomik ömür) bir değişiklik hem cari dönem giderlerini hem de gelecek dönem giderlerini etkilemiştir.

Örneğin bir makinenin kayıtlı değeri 900 daha önce tahmin edilen yararlı ömrü 9 yıl ancak 6. yılda belirlenen yararlı ömrü 7 yıl olmuştur. Makine için daha önceden ayrılan amortisman tutarı 500 dür. Bu durumda 6. yılda amorti edilmeyen tutar kalan sürede amorti edilecektir. Amortisman tabi tutulmayan kısım ($900 - 500 =$) 400, kalan süre

$(7 - 5 =) 2$, 6. yılda ayrılacak amortisman tutarı ise $400/2 = 200$ olacaktır.

Vergi mevzuatında yararlı ömürleri belli olan duran varlıkların hizmet sürelerinde herhangi bir değişiklik yapılmadığından belirlenen yararlı

ömürleri dikkate alınarak amortisman tabi tutulurlar. İşletmenin düşük oran veya kısa yararlı ömür tespit etmesi vergi uygulaması bakımından kanunen kabul edilmeyen giderdir. Böyle bir durumun varlığı aynı zamanda TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre oluşacak vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir.

Amortisman Oranlarının Değiştirilmesi Halinde amortisman ayrılması,

- Net defter değerine göre,
- Yeni yararlı ömür süresinden daha önce ayrılmış sürenin indirilmesi,
- Kalan sürenin esas alınması gerekir.⁴

Aktifleştirmeyi izleyen yılda benimsenen yöntemin değiştirilmesi konusunda vergi mevzuatında bir düzenleme yoktur. Muhasebenin "Tutarlılık" ilkesine atıfta bulunmaktadır. Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur.⁵

Arsa ve binalar birlikte alınsalar dahi nitelikleri farklı olduğundan ayrı hesaplarda muhasebeleştirilir. Arsa ve araziler sınırsız bir ömre sahip olduklarından amortisman tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı ömürleri olduğundan amortisman tabi tutulurlar. Binanın üzerinde bulunduğu arsa değerindeki artış, binanın yararlı ömrünün belirlenmesini etkilemez.

⁴ 365 no'lu VUK GT.

⁵ Maliye Bakanlığı benimsenen yöntemin değiştirilemeyeceği görüşündedir (10.5.1990 tarih, KVK 22113/1335 sayılı mukteza) Danıştay'ın seçimlik hakkın her yıl kullanılabilceği yönünde bir kararı mevcuttur. (Dn.4.Daire, 6.3.1985 T., K1985/703 sayılı Kararı).

Örneğin 2008 yılında 800.000 TL peşin satın alınan bir binaya ait arsanın değeri 200.000-TL olarak tespit edilmiştir. Bu durumda işletmenin yapması gereken muhasebeleştirme aşağıdaki gibidir. Ayrılacak amortisman ise arsa bedeli düşüldükten sonraki tutara, belirlenen yararlı ömrü dikkate alınarak bina için amortisman ayrılacaktır.

ARSA VE ARAZİLER	200.000	
BİNALAR	600.000	
KASA		800.000

Vergi uygulamasında, amortisman ayrılması koşullarından biri de maddi duran varlığın yıpranma, aşınma ya da değerden düşme etkisi altında bulunmasıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 314. maddesine göre boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyveler, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllükler, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile, işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve parklar amortismanına tabi tutulur. Bu nedenle VUK'da boş arsa ve araziler için amortisman ayrılmayacağını hükme bağlamıştır. Öte yandan üzerine bina yapılmış olan arazinin değeri de dahil olmak üzere amortismanına tabi tutulmaktadır. Arsa üzerine yapılan bina, tarım tesisleri, yollar, yerüstü düzenleri ve otoparklar arsa bedelleri dahil maliyetleri üzerinden amortismanına tabi tutulurlar. Görüleceği üzere standartla vergi uygulaması bu noktada ayrılmaktadır.

8.4- Amortisman Yöntemleri

Bir varlığın amortismanına tabi tutulmasında değişik amortisman yöntemleri uygulanabilir. Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gele-

cekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtmalıdır.

Bu yöntemler,

Doğrusal yöntem,

Azalan bakiyeler yöntemi ve

Üretim miktarını baz alan yöntemleri kapsar.

Doğrusal amortisman yönteminde varlığın kalıntı (hurda) değeri değişmediği sürece yararlı ömrü boyunca her yıl sabit bir tutar amortisman olarak ayrılır.

Azalan bakiyeler yönteminde varlığın kalıntı (hurda) değeri değişmediği sürece yararlı ömrü boyunca her yıl azalan tutarlarda amortisman ayrılır.

Üretim miktarını temel alan yöntemlerde varlığın beklenen kullanımı ya da çıktısı esas alınarak amortisman ayrılır. Uygulanacak yöntem varlığın ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilir ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarının kullanılma biçimlerinde bir değişiklik olmadığı sürece, tutarlı olarak uygulanır.

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{\text{Maliyet Değeri} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Üretilebilecek Miktar}}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Payı} = \text{Amortisman Oranı} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

Her dönem amortisman tutarı, gider olarak mali tablolara alınır. Ancak varlıktan elde edilecek ekonomik faydanın işletme tarafından başka bir varlığın üretiminde kullanılması durumunda amortisman tutarı 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı aracılığı ile üretilen varlığın maliyetine dahil edilir.

Maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutulmasına, işletme tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlanabilir. Başka bir ifade ile varlık kullanılabilir olduğunda amortismanına tabi tutularak kıst amortisman ayrılır. Bununla

birlikte yararlı ömrü dolmadan satış amacıyla kullanımdan çekilmesi ve satılması hallerinin gerçekleştiği zamanlarda amortisman ayrılmasına son verilerek kıst amortisman ayrılabilir. Görüleceği üzere standartta kıst amortisman gideri tüm varlıklar için uygulanabilmekte iken vergi uygulamasında sadece binek otomobillerde uygulanmaktadır.

Öte yandan kalıntı değer, amortisman yöntemlerinde değişiklik yapma ve üretim miktarını temel alan amortisman yöntemi vergi düzenlemeleri arasında yer almamaktadır. Fevkalade amortisman ise değeri düşen maddi duran varlıklar için belirli şartları yerine getirilmesi halinde uygulanmaktadır.

8.1.1- Doğrusal Amortisman

Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Vergi uygulamasında ise işletmeler amortisman tabi varlıklarını Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde varlıkların yararlı ömürleri dikkate alınır.

$$\text{Amortisman Payı} = \frac{\text{Maliyet Değeri} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Yararlı Ömür}}$$

Doğrusal amortisman ayırma yöntemini uygulayan işletmeler hiçbir zaman bu yöntemden azalan bakiyeler yöntemine geçemez. Ancak azalan bakiyeler usulünden doğrusal amortisman yöntemine geçiş serbestisi vardır. Standartta işletmelerin, varlığın gelecekteki ekonomik yararları-

nın beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçebilecekleri açıklanmıştır. Seçilen yöntemde varlığın gelecekteki ekonomik yararlarında bir değişiklik olduğu takdirde değişiklik yapılabilir. Değişiklik olmadığı takdirde dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

8.1.2- Azalan Bakiyeler Yöntemi

Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Vergi uygulamasında ise bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi ile yok edebilirler.

Bu yöntemde, her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle tespit olunur.⁶

Bu yöntemin doğrusal amortisman ayırma yöntemine göre avantajı maddi duran varlığın daha fazla kullanılabilirlik ve verime sahip olduğu ilk yıllarda büyük oranlarda amortisman ayrılmasına olanak vermesi ve vergi avantajı sağlamasıdır.

Örneğin işletme 20.12.2008 tarihinde 100.000 TL'ye aldığı kamyonu üzerinden azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmaya karar vermiş ve kamyonun kullanım süresini 5 yıl olarak tespit etmiştir. İşletmenin faaliyet konusu nakliyecilik olup işletmenin her yıl ayıracağı amortisman tutarı ile yapacağı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır. Kalıntı değer (hurda) olmadığı varsayılmıştır.

⁶ Vergi uygulamasında bu yöntem kullanılırken, uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere doğrusal amortisman oranının iki katı ve amortisman süresi doğrusal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

Dönem	Net Değer	Amort. Oranı	Bir. Amort.	Toplam Amort.
2008	100.000	% 40	40.000	40.000
2009	60.000	% 40	24.000	64.000
2010	36.000	% 40	14.400	78.400
2011	21.600	% 40	8.640	87.040
2012	12.960		12.960	12.960

31.12.2008			
HİZMET ÜRETİM MALİYETİ BIRIKMIŞ AMORTİSMANLAR	/	40.000	40.000
SATILAN HİZMET MALİYETİ HİZMET ÜR. MAL. YANS. HES.	/	40.000	40.000

HİZMET ÜR. MAL. YANS. HES. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	/	40.000	40.000
DÖNEM KARI VEYA ZARARI SATILAN HİZMET MALİYETİ	/	40.000	40.000

Standarda göre bu yöntemde amortisman tutarı maddi duran varlığın yararlı ömrü süresince azalır.

Vergi uygulamasında amortisman genelde yıllık olarak ayrılmaktadır. İstisna olarak binek otomobillerde varlığın iktisap edildiği yılda amortisman (alınan ay tam sayılmak üzere) aylık olarak ayrılmaktadır.

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Yıllık Amortisman Tutarı}}{12} \times \text{Yıl içinde kullanılan ay sayısı}$$

⁷ 3 aylık amortisman = 4.000 x 3/12 = 1.000

⁸ [4.000 (2012 amort. Tut.) + 3.000 (2008'de ayrılmayan amort. tut.)]

Örneğin işletme 10.10.2008 tarihinde 20.000TL'ye binek otomobil almıştır. Binek otomobilin yararlı ömrü beş yıl olup % 20 amortisman oranı belirlenmiştir. Kalıntı değerini (hurda) olmadığı varsayılmıştır.

a) Doğrusal Amortisman Yöntemi

b) Azalan Bakiyeler Yöntemi

uygulanması halinde yapılacak amortisman işlemleri aşağıdaki gibidir.

a) Doğrusal Amortisman Yöntemi

Dönem	Maliyet Bedeli	Amort. Oranı	Amort. Tutarı	Ayrılabilir Amort.
2008	20.000	% 20	4.000	1.000 ⁷
2009	20.000	% 20	4.000	4.000
2010	20.000	% 20	4.000	4.000
2011	20.000	% 20	4.000	4.000
2012	20.000	% 20	7.000	7.000 ⁸

b) Azalan Bakiyeler Yöntemi

Dönem	Net Değer	Amort. Oranı	Amort. Tutarı	Ayrılabilir Amort.
2008	20.000	% 40	8.000	2.000
2009	18.000	% 40	7.200	7.200
2010	10.800	% 40	4.320	4.320
2011	6.480	% 40	2.592	2.592
2012	3.888	% 40	3.888	3.888

Azalan Bakiyeler Yönteminde ilk yıl ayrılmayan tutar bir sonraki yılda net değere ilave edilerek amorti edilmektedir.

Bir karşılaştırma yapmak gerekirse; giderleştirme, varlıkların yararlı ömürlerine göre belirlendiğinden kullanılan süreyle sınırlandırılmıştır. Ancak bu uygulama vergi mevzuatında sadece binek otomobiller için kıst amortisman uygulanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 320'nci maddesine göre iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için doğrusal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnızca birisi uygulanabilir. Azalandan doğrusala dönülebilir. Oysa muhasebe esaslarında varlıktan beklenen ekonomik yararların kullanılma şekillerinde bir değişiklik olduğunda kullanılacak amortisman yöntemi değiştirilebilecektir.

Bir varlık için aktife girdiği yıl doğrusal amortisman yöntemiyle amortisman ayrılmış ise müteakip vergilendirme dönemlerinde bu usulden dönülemez ve sonradan azalan bakiyeler usulüyle amortisman hesaplama yoluna gidilemez.

9- MADDİ VARLIKLARIN ELDEN ÇIKARILMASI

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, TMS 18 Hasılat Standardında yer alan işletme mallarının satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.

Bir maddi varlık elden çıkarıldığında veya kullanımdan ya da elden çıkarılmasından ekonomik fayda elde edilmesinin beklenmediği durumlarda mali tablolardan çıkarılır. Elden çıkarma sonucunda elde edilen net tutar ile kayıtlı değeri

arasındaki fark, kar veya zarar olarak ortaya çıkar. Bu tutarlar, varlığın elden çıkarıldığı dönemin gelir tablosunda gösterilir.

Vergi mevzuatında kar olarak sonuçlanan satış işleminde, bu kar tutarı için işletme yönetimi tarafından eğer yenisinin alınmasına karar verilirse alındığı zamana kadar vergilendirilmeyerek ertelenebilmektedir. Vergi avantajı sağlayan bu uygulama bir vergi ertelemesidir. Cari dönem içinde bir makinenin satılması sonucu oluşan 10.000 TL karın yenileme fonuna alınması nedeniyle mali kar ile ticari kar tutarlarında farklılık meydana gelmiştir. Bu işleme göre hesaplanması gereken vergi tutarları ve kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

Mali Kar 50.000

Ödenecek vergiler 15.000

Ticari kar 60.000

Vergi giderleri 12.000

Vergiye Tabi Geçici Fark = 60.000 – 50.000

= 10.000 x %20

= 2.000

Dönem sonu ertelenen vergi borcu 2.000

/		
<i>DÖNEM KARI VERGİ VE DIĞ. YAS. YÜK.</i>	12.000	
<i>DÖNEM KARI VERGİ VE DIĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI</i>		10.000
<i>ERTELENEN VERGİ BORCU</i>		2.000
/		

Eğer söz konusu makine alınmadığı takdirde ertelenen vergi borcu işlemin meydana geldiği dönemde mali tablolara yansıtılacaktır.

/		
<i>DÖNEM KARI VERGİ VE DIĞ. YAS. YÜK.</i>	10.000	
<i>ERTELENEN VERGİ BORCU</i>	2.000	
<i>DÖNEM KARI VERGİ VE DIĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI</i>		12.000
/		

Ayrıca belirtmek gerekirse 16 nolu muhasebe standardındaki muhasebeleştirilme esaslarında bu hususa yer verilmemiştir. Ancak 12 nolu Gelir Vergileri Türkiye Muhasebe Standardına⁹ göre bu işlem ertelenen vergi yükümlülüğü doğurmaktadır. Doğaldır ki ertelenen bu yükümlülük standarttaki esaslarına göre kayıtlara yansıtılır.

Örneğin değeri 15.000-TL olan bir demirbaş 10.11.2008 tarihinde işletme aktifine alınmıştır. Alış bedeli ve KDV aynı gün peşin olarak ödenmiştir (KDV oranı %10). Yararlı ömrüne göre demirbaşın doğrusal amortisman oranı % 20'dir.

a) İşletme 2008, 2009 ve 2010 yılında amortisman ayırmıştır. Her üç yıldaki amortisman tutarları ile 2008 yılındaki muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. Standartta göre varlık kullanılabilir duruma geldikten sonra hizmet süresi dönemlere ayrılarak yapılır. Buna göre demirbaş için iki aya isabet eden tutar için amortisman gideri hesaplanmaktadır.

Dönem	Maliyet Bedeli	Amort. Oranı	Bir. Amortisman
2008	15.000	% 20	500
2009	15.000	% 20	3.000
2010	15.000	% 20	3.000

31.12.2008		
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ BIRIKMIŞ AMORTİSMANLAR	500	500
/		
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ GENEL YÖN. GİD. YANS. HES.	500	500
/		
GENEL YÖN. GİD. YANS. HES. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	500	500
/		

/		
DÖNEM KARI VEYA ZARARI GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	500	500
/		

b) İşletme 05.10.2011 tarihinde ilgili demirbaş 10.000TL'ye peşin bedelle satmıştır.

$$\begin{aligned} \text{Satış Karı} &= \text{Satış Bedeli} + \text{Birikmiş} \\ &\text{Amortisman} - \text{Maliyet Bedeli} \\ &= 10.000 + 6.500 - 15.000 \\ &= 1.500\text{-TL} \end{aligned}$$

05.10.2011

05.10.2011		
KASA	11.000	
BIRIKMIŞ AMORTİSMANLAR	6.500	
DEMİRBAŞLAR		15.000
HESAPLANAN KDV		1.000
DIĞER GELİR VE KARLAR		1.500
/		

c) İşletme 05.10.2011 tarihinde ilgili demirbaş 6.000-TL'ye peşin bedelle satmıştır.

$$\begin{aligned} \text{Satış Zararı} &= \text{Satış Bedeli} + \text{Birikmiş} \\ &\text{Amortisman} - \text{Maliyet Bedeli} \\ &= 6.000 + 6.500 - 15.000 \\ &= 2.500\text{-TL} \end{aligned}$$

05.10.2011		
KASA	6.600	
BIRIKMIŞ AMORTİSMANLAR	6.500	
DIĞER GİDER VE ZARARLAR	2.500	
DEMİRBAŞLAR		15.000
HESAPLANAN KDV		600
/		

Öte yandan Vergi Usul Kanununun 328. maddesine göre amortismanına tabi mallar satılıp aynı nitelikte yenisinin alınması;

⁹ 28.03.2008 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Zorunlu görülürse,
- İşletmeyi idare edenlerce kararlaştırılırsa,
satıştan elde edilen karın 3 yıl süreyle (satış yılı dahil) pasifte geçici bir hesapta (549 Özel Fonlar) tutulması mümkündür. Bu üç yıl süre ile kullanılmayan kar üçüncü yılın matrahına eklenir.¹⁰ Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir. Yenilemenin yapılması halinde fonda tutulan kar yeni duran varlığın amortismanında kullanılır.

Örneğin taşımacılıkla uğraşan bir firma aktif değeri 60.000-TL, birikmiş amortismanı 36.000-TL olan kamyonunu 15.11.2006 tarihinde 120.000-TL'ye satmıştır. İşletmenin başka bir kamyonu bulunmamaktadır. İşletme yetkilileri taşıt yenileme kararı almış olup ve Mayıs 2009'da 150.000-TL'ye yeni bir kamyon almıştır. Yeni kamyonu yararlı ömrüne göre % 20 oranında doğrusal amortisman uygulanacaktır.

Kamyonun satış karının hesaplanması, yeni alınan kamyonun 2006, 2007, 2008, 2009 ve 2010 yılları amortisman giderlerinin muhasebeleştirilmesi işlemleri aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Satış Karı} &= \text{Satış Tutarı} + \\ &\text{Bir. Amort.} - \text{Maliyet Bedeli} \\ &= (120.000 + 36.000) - 60.000 \\ &= 96.000 \text{ milyar TL} \end{aligned}$$

15.11.2006		
KASA	120.000	
BIRIKMIŞ AMORTİSMANLAR	36.000	
TAŞITLAR		60.000
ÖZEL FONLAR		96.000
Yenileme Fonu		
/		

Mayıs 2009		
TAŞITLAR	150.000	
KASA		150.000
Yeni kamyon alım kaydı		
/		

Dönemi	Maliyet Bedeli	Amort. Oranı	Amort. Tutarı
2009	150.000	% 20	5.000
2010	150.000	% 20	30.000
2011	150.000	% 20	30.000
2012	150.000	% 20	30.000
2013	150.000	%20	30.000

Yıllar itibariyle amortisman ayrılırken özel fonlar hesabında tutulan değer üzerinden amortisman ayrılması gerekmektedir. Özel fonlardaki tutar amortismanı karşılamaz duruma gelirse amortisman gideri olarak ilgili maliyet hesabına (740, 770) aktarılır.

31.12.2009		
ÖZEL FONLAR	5.000	
BIRIKMIŞ AMORTİSMANLAR		5.000
/		

31.12.2010		
ÖZEL FONLAR	30.000	
BIRIKMIŞ AMORTİSMANLAR		30.000
/		

¹⁰ Yargının görüşüne 2008'da satılan kıymetin karının fonda tutulması 2008 hariç 2009, 2010, 2011 olmak üzere 3 yıldır. Maliye Bakanlığının görüşüne göre ise 2008 dahil, 2009 ve 2010 olmak üzere pasifte bekleme süresi 3 yıldır. Maliye Bakanlığının görüşü hakimdir.

31.12.2011			
ÖZEL FONLAR		30.000	
BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR			30.000
/			

31.12.2012			
ÖZEL FONLAR		30.000	
BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR			30.000
/			

31.12.2013			
ÖZEL FONLAR		1.000	
HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		29.000	
BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR			30.000
/			

10- SONUÇ

Maddi duran varlıklar, bir işletmenin toplam varlıklarının önemli bir kısmını oluşturur. Bu nedenle finansal durumun belirlenmesinde büyük öneme sahiptirler. Maddi duran varlıklarla ilgili bir harcamanın aktifleştirilmesi ya da dönem gideri olarak kaydedilmesi konusunda verilen kararlar, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları üzerinde önemli etkiler yaratır. Muhasebe ilke ve kurallarının, vergi kanunlarının etkisi altında yapılmasından kurtulması standartlaşma ile mümkün olabilecektir. Örneğin standartta geçmişe dönük bir uygulama; muhasebe değişikliğinin etkisiyle tüm cari ve geçmiş dönem finansal tablolarının düzeltilmesini gerektirir. Vergi uygulamasında bu husus belli şartlar halinde yapılabilir. Ancak standartlar ile vergi kanunları arasında farklılıklar bulunduğu da bir gerçektir. Bu gerçek göz ardı edilmeden standartlar ile vergi mevzuatı arasındaki farklılıkların finansal tabloları kullananlar tarafından iyi anlaşılabilmesi için açıklayıcı uygulamalara, ilişkili kurumların önem vermeleri gerekmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartlarından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi esaslarının vergi uygulamaları ile bazı hususlar dışında uyumlu olmadığı görülmektedir. Maddi duran varlıkların maliyetlerinin tespit edilmesi vergi mevzuatı ile benzerlikler taşımaktadır. Vergi kanunlarında mali karın tespiti açısından amortisman yöntemleri, kıst amortisman uygulaması, amortisman yöntemlerinde değişiklik, değer düşüklükleri esasları sınırlandırılmış ve belli şartlara bağlanmış olmasına rağmen standartta geniş bir çerçeveden ele alınmış olduğu görülmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- TENKER, Nejat., Finansal Muhasebe, 2. Baskı Gazi Kitabevi, Ankara,1999
- YILMAZ, Kazım., VUK GVK KVK KDVK Açısından Değerleme, Ankara 2000.
- SAĞLAM,Necdet;
- ŞENGEL, Salim;
- ÖZTÜRK, Bünyamin; Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 2. Baskı Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008
- AKDOĞAN, Nalan; SEVİLENGÜL, Orhan; Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 9. baskı Gazi Kitabevi, Ankara
- TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları, TMSK Yayını Ankara, 2007
- ŞİMŞEK, Alper,
- ÖZKÖK, Servet., Vergi Muhasebesi, 2. Baskı, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005
- AKGÜL,Başak Ataman,
- AKAY,Hüseyin Uluslararası Muhasebe Standartları, Türkmen Kitapevi, İstanbul 2. Baskı 2004
- Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV Bildirileri, Ankara SMMM Odası Yayın No:33 Ankara 2004
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği