

**Sibel SEVEN** (\*)

## MEVCUTLARDA AMORTİSMAN

### 1 - GİRİŞ

Amortisman Fransızca kökenli bir kelime olup amortisman yerine; aşınma payı, yıpranma payı terimlerinin kullanıldığı görülmektedir. Sözlük anlamı ise bir rantın, bir borcun, bir makinenin satın alma fiyatının bölümlere ayrılarak bitirilmesi, sona erdirilmesidir.

Mevcutlarda amortisman müessesesi, VUK'un Değerleme başlıklı üçüncü kitabının Amortismanlar isimli üçüncü kısmının birinci bölümde yer almaktadır.

### 2- AMORTİSMAN KONUSU

Bir firmada bir yıldan fazla kullanılacağı düşünülen ve herhangi bir biçimde değerden düşmesi söz konusu olan ekonomik değerlerin (arazi, madenler, sinema filmleri, makine, teçhizat, vb.) bir yıl içinde uğradıkları değer kayıplarının üretilen malların maliyet tutarlarına eklenmesi veya söz konusu kayıpların o yılın giderleri arasına yazılması amortismanın konusunu oluşturur.

Amortismanın konusu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) 313'üncü maddesinde düzenlenmiş olup, anılan madde metni şu şekildedir: "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder".

Yukarıda yer verilen Yasa hükmü uyarınca mevcutlar bakımından amortismanın konusu, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkullerin ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin, VUK'un değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerlerinin, yine VUK'ta belirtilen esaslar ve süreler dahilinde yok edilmesidir.

(\*) Vergi Denetmen Yardımcısı

### 3- AMORTİSMAN AYIRMA KOŞULLARI

VUK 313'üncü maddede geçen "işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan..." ifadesi, amortisman ayırma şartlarını ortaya koymaktadır. Sayılan bu şartların ne ifade ettiği aşağıda açıklanmıştır.

#### 3.1- İktisadi Kıymetin Kullanım Süresinin Bir Yılı Aşması:

VUK'da mevcutlarda amortisman, iktisadi kıymetler için öngörülen bir düzenlemedir. İktisadi kıymetin özelliği, kısa sürede tüketilmemesi, belli bir ömrünün olmasıdır. Bir iktisadi kıymetin amortisman konusuna girebilmesi için her şeyden önce bu iktisadi kıymetin işletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması gerekir. İşletmede bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan iktisadi kıymetlerin bedelleri doğrudan gider yazılabilecektir.

Öte yandan, iktisadi kıymetin fiilen bir yıldan fazla kullanılması şart değildir. İşletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması yeterlidir.

#### 3.2- İktisadi Kıymetin Yıpranma, Aşınma, Değerden Düşme Etkisi Altında Bulunması:

Amortisman uygulaması, iktisadi kıymetlerin "dönemler itibariyle bölümlere ayrılarak yok edilmesi" şeklinde olduğundan, amortisman konusundaki iktisadi kıymetlerin bu yok olmayı ifade edecek bir yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekmektedir. Aksi halde, böyle bir iktisadi kıymetin vergi matrahının hesaplanmasında kazançtan düşülmesi; gerçekleşmeyen bir giderin kazanç tespitinde dikkate alınması gibi hatalı bir uygulamaya sebebiyet verir. Bu nedenle, VUK'un 314'üncü maddesinde boş arsa ve araziler için amortisman ayrılmayacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca bu etkilerin fiilen mevcut olması koşulu da aranmamış, bu tür sonuçlara yol açabilecek etkilerin iktisadi kıymetler için bir olasılık taşıması yeterli sayılmıştır.

#### 3.3- İşletmede Kullanılma ve Envantere Dahil Olma:

İktisadi kıymetin envantere dahil olması, hem fiilen işletmenin tasarrufunda bulunmasını, hem de envantere kaydedilmiş olmayı ifade eder. Örneğin, mükelleflerce yapıp belediyeye devredilen elektrik trafo merkezleri, maden işletmelerinde, maden sahası ile şehir veya kasaba merkezlerini birleştirmek için başkalarına ait arazi üzerine yapılan yollar, işletme aktifine dahil olmadığı için, envantere alınıp amortisman tabi tutulamaz.

VUK'nun 313'üncü maddesinde yer alan "işletmede ..... kullanılan" ifadesi nedeni ile, bir iktisadi kıymetin amortisman tabi tutulması için işletme aktifine kayıtlı olması ve bilfiil kullanılması veya kullanılabilir olması gerekmektedir.

Envanter çıkarmak, VUK'nun 186'ncı maddesinde "bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmek" şeklinde tanımlanmış; 189'uncu maddede ise, üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanlarının, envanter defterinin ayrı bir yerinde veya özel bir amortisman defterinde veyahut da amortisman listelerinde gösterilebileceği belirtilmiştir.

Netice itibariyle, VUK hükümleri uyarınca ayrılan amortismanların gider kaydedilme şartı, bir baş-

ka deyişle mali karın tespitinde dikkate alınabilmesi yine aynı Kanunun 189 ve 194'üncü maddeleri hükmü uyarınca her iktisadi kıymeti ayrıntılı şekilde kapsayacak amortisman kayıtlarının tutulmasına bağlıdır.<sup>1</sup>

### **3.4- İktisadi Kıymetin Değerinin Belli Bir Tutarı Aşması:**

VUK'un 313'üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmüne göre, "Değeri 50.000.000 lirayı (388 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2009'den itibaren 670,00 TL) aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000 lirayı (388 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2009'den itibaren 670,00 TL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır".

Madde metninden de anlaşılacağı üzere, değeri belirlenen tutarı geçmeyen alet ve demirbaşların bir defada gider yazılması yönünden mükelleflerin seçimlik hakkı bulunmaktadır. Bu nedenle mükellefler, söz konusu kıymetlerini bir defada gider yazabilecekleri gibi; aktifleştirdikten sonra amortisman konusu da yapabilirler.

'İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük' ifadesi ile ilgili olarak Danıştay'ın çeşitli kararlarında, otellerde kullanılan çatal, kaşık, bıçak, dolap, karyola; sinema sandalyeleri; işletmede kullanılan çuvallar; okul sıraları; büroda kullanılan masa, koltuk, sandalye, etajer gibi iktisadi kıymetlerin, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün olarak değerlendirdiği ve amortismanına tabi tutulması gerektiği yer almaktadır.

## **4- AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ**

Amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin her yıl ne kadarının gider yazılacağı konusu amortisman usulüne göre belirlenir. VUK'da ise bu konuda normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemi olmak üzere iki yöntem vardır.

### **4.1- Normal Amortisman Yöntemi:**

Normal amortisman yönteminde mükellefler, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini belli bir süre içerisinde eşit tutarda itfa ederler. 5024 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında amortisman hesaplamasında duran varlıkların faydalı ömürlerinin esas alınması sağlanmıştır.

VUK'nun 5024 sayılı Kanun ile değişiklik sonrası 315'inci maddesi "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" şeklindedir.

Yukarıda yer alan düzenleme çerçevesinde Maliye Bakanlığı, 333<sup>2</sup>, 339<sup>3</sup> ve 365<sup>4</sup> seri numaralı VUK Genel Tebliği ile iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini ve normal amortisman oranlarını belirlemiştir. Bu çerçevede 339 ve 365 seri numaralı VUK Genel Tebliği ile değişik 333 seri numaralı

<sup>1</sup> ONAY, İsmail. "Mevcutlarda Amortisman Uygulaması", Vergi Dünyası, Aralık 2007.

<sup>2</sup> 28/04/2004 Tarih ve 25446 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 24/08/2004 Tarih ve 25563 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>4</sup> 30/12/2006 Tarih ve 26392 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

VUK Genel Tebliğine ekli listede faydalı ömürlerine göre ayrılmış 66 ana bölüm bulunmaktadır. Mükellefler iktisadi kıymetleri için uygulayacakları amortisman oranlarını söz konusu liste üzerinden tespit edeceklerdir. Amortisman tabi iktisadi kıymet için listelerde bulunan hangi oranın uygulanacağı konusunda açıklamalar 333, 339 ve 365 seri numaralı VUK Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.<sup>5</sup>

VUK 333 seri numaralı Genel Tebliği ekli listenin 1-6 bölümleri arasında genel sınıflamalar yapılmış ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları tespit edilmiştir. Listenin 1-6 bölümleri arasındaki sınıflamalar, tüm mükellefler için ortak hükümler içermekte olup, bu iktisadi kıymetler genel olarak tüm sektörlerde ana faaliyete ilişkin aşamaların dışında kullanılan iktisadi kıymetlerden oluşmaktadır.

Listenin diğer bölümlerinde ise, sektörler itibarı ile kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Sektörel sınıflamalarda yer alan iktisadi kıymetler, mükelleflerin faaliyet konuları dikkate alınarak tespit edilen ve bizzat üretim, imalat, hizmet vb. aşamalarda kullanılan iktisadi kıymetlerdir.

Mükellefler, uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacaklar, bu ayrımlarda bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edeceklerdir. Böylece, mükellefler öncelikle faaliyette buldukları sektörü tespit ederek hangi iktisadi kıymetin hangi sınıflamaya dâhil olduğunu belirleyeceklerdir. Sektörel sınıflamada ismen belirtilmeyen ancak listenin 1-6 bölümleri arasında yer alan iktisadi kıymetler ise 1-6 bölümünde gösterilmiş olan faydalı ömürleri üzerinden amortisman tabi tutulacaklardır.

Öte yandan iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri Maliye Bakanlığı tarafından duruma göre değiştirilebilecektir. Faydalı ömür süresinin artırılması durumunda, mükellefin ayırabileceği amortisman tutarı düşeceği için ileride mükellefler nezdinde tarhiyat yapılmasına neden olabilecektir; faydalı ömür süresinin düşürülmesi durumunda ise iktisadi kıymetin bir anda itfa edilmesi mümkün olacaktır. Dolayısıyla sağlıklı bir uygulama yapılabilmesi için VUK genel tebliğlerinin mükellefler tarafından takip edilmesi gerekmektedir.<sup>6</sup>

**ÖRNEK:** x işletmesi 2009 yılında 10.000 TL. bedelle satın aldığı iktisadi kıymet için normal amortisman usulünde amortisman ayırmakta olup, iktisadi kıymetin faydalı ömrü 5 yıl ve amortisman oranı da % 20 olarak belirlenmiştir. Buna göre amortisman hesaplaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

<i>Dönem</i>	<i>Maliyet Bedeli</i>	<i>Amort. Oranı</i>	<i>Dönem Amortismanı</i>	<i>Birikmiş Amortisman</i>
2009	10.000	% 20	2.000	2.000
2010	10.000	% 20	2.000	4.000
2011	10.000	% 20	2.000	6.000
2012	10.000	% 20	2.000	8.000
2013	10.000	% 20	2.000	10.000

<sup>5</sup> AKALP, Yakup. "Mevcutlarda Amortisman", Vergi Dünyası, Aralık 2008.

<sup>6</sup> AKALP. a.g.m.

**4.2- Azalan Bakiyeler Yöntemi:**

Azalan bakiyeler usulü ile amortisman ayrılmasına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı VUK'un mükerrer 315'inci maddesi hükmü; "Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına 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 toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

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

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

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

Konu ile ilgili olarak 333 seri numaralı VUK Genel Tebliği ile uygulamaya ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunacak ve enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilecektir. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanacak ve de bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl içinde tamamen yok edilmesi gerekecektir. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır.

**ÖRNEK:**<sup>7</sup> İşletme 2006 yılında 200.000 TL'ye aldığı kamyonu üzerinden azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmakta olup kamyonun faydalı ömrü 5 yıl olarak tespit etmiş ve işletmenin faaliyet konusu nakliyecilik olup işletmenin her yıl ayıracağı amortisman tutarı ile yapacağı muhasebe kayıtlarını aşağıdaki gibi olacaktır.

<i>Dönem</i>	<i>Net Değer</i>	<i>Amort. Oranı</i>	<i>Bir. Amortisman</i>	<i>Toplam Amort.</i>
2009	200.000	% 40	80.000	80.000
2010	120.000	% 40	48.000	128.000
2011	72.000	% 40	28.800	156.800
2012	43.200	% 40	17.280	174.080
2013	25.920		25.920	25.920

31 / 12 / 2009

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	80.000	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		80.000
/		

<sup>7</sup> ALTUNCU, Hasan; KÜTÜK, Zafer. Vergi Muhasebesi, 2006.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	80.000	
741 HİZMET ÜR. MAL. YANS. HES.		80.000
/		
741 HİZMET ÜR. MAL. YANS. HES.	80.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		80.000
/		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	80.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		80.000
/		

Bu yöntemin normal amortisman ayırma yönteminden avantajı A.T.İ.K.'in daha fazla kullanılabilirlik ve verime sahip olduğu ilk yıllarda büyük oranlarda amortisman ayrılmasına olanak vermesi ve vergi avantajı sağlamasıdır.<sup>8</sup>

### 5- AMORTİSMAN SÜRESİ ve KIST AMORTİSMAN UYGULAMASI

Amortisman uygulama süresinin tespitinde, VUK'un 320'nci maddesine göre "Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür" hükmü esas alınacaktır. 5024 sayılı Kanun'la VUK'un 315'nci maddesinde amortisman oranlarının Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek faydalı ömre göre tespit edileceği şeklinde yapılan değişiklik ile 31.12.2003 tarihinden sonra alınan iktisadi kıymetler için bu hükmün bir anlamı kalmamıştır.<sup>9</sup>

Amortisman hesaplamasında genel kural yukarıdaki gibi olmakla birlikte, bazı durumlarda amortismanın yıllık hesaplanmasından sapmalar oluşmaktadır. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, binek otomobillerin aktife girdiği ilk hesap döneminde aktife girdiği tarihten sonra kalan dönem sonuna kadar olan süre dikkate alınarak amortisman ayrılması gerekmektedir. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Bu uygulamada binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemine ilişkin amortisman tutarı, (yılılık amortisman/12\* kalan ay sayısı) formülüne göre hesaplanacaktır.

Bu nedenle binek otomobiller haricinde herhangi bir iktisadi kıymet, ilgili hesap döneminin son günü aktife girmiş olsa dahi, aktife girdiği yıl için tam amortisman hesabı yapılır.

**ÖRNEK:** İşletme 25.10.2006 tarihinde 10.000 TL'ye binek otomobil almıştır. Binek otomobilin

<sup>8</sup> ALTUNCU; KÜTÜK, a.g.e.

<sup>9</sup> Beyanname Düzenleme Klavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2009.

faydalı ömrü beş yıl olup % 20 amortisman oranı uygulanması halinde yapılacak işlemler şu şekildedir: (Normal Amortisman Yöntemi uygulandığı varsayımı altında.)

<i>Dönem</i>	<i>Maliyet Bedeli</i>	<i>Amort. Oranı</i>	<i>Amort. Tutarı</i>	<i>Ayrılabilir Amort.</i>
2009	10.000	% 20	2.000	500 (*)
2010	10.000	% 20	2.000	2.000
2011	20.000	% 20	4.000	2.000
2012	20.000	% 20	4.000	2.000
2013	20.000	% 20	3.500	3.500 (**)

$$(*) \text{ 3 aylık amortisman} = 2.000 \times \frac{3}{12} = 500$$

(\*\*) [2.000 (2013 amort. Tut.) + 1.500 (2009'da ayrılmayan amort. tut.)]

## 6- ARAZİ ve ARSALARDA AMORTİSMAN

VUK'un 314'üncü maddesi uyarınca boş arazi ve boş arsaların amortismanına tabi tutulması mümkün değildir. Ancak aynı madde hükmü uyarınca,

-Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri,

-İşletmede inşa edilmiş olan her nev'i yollar ve harklar,  
amortismanına tabi tutulabilir.

Boş arsa ve arazi üzerinde meydana getirilen tarım tesisleri ile arsa üzerine bina, yol, tesis yapılması durumunda, söz konusu iktisadi kıymetin maliyet bedeline arsa veya arazinin bedeli eklenecek ve amortismanına konu edilecektir.

## 7- MADENLERDE AMORTİSMAN

Mükelleflerin amortisman oranı tespiti için Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilecekleri özellikli bir durum VUK'un 'madenlerde amortisman' başlıklı 316'ncı maddesinde hüküm altına alınmıştır. Genel amortisman uygulamasında tespit ve ilan edilen amortisman oranları bütün mükellefleri bağlarken, 316'ncı madde hükmünün uygulandığı durumda ilan yoluna gidilmemekte, münhasıran müracaatta bulunanları bağlamaktadır. Söz konusu madde hükmü özellikli bir durumu içerdiği için de, genel amortisman uygulamasından farklı bir prosedürü gerektirmektedir.

Maden ve taş ocaklarının işletilmeleri nedeniyle içlerindeki cevher azalmakta ve işletim sürelerine bağlı olarak da maddi değerlerini kaybetmektedirler. Her maden ve taş ocağının yapısı ve içlerindeki cevherin miktarı birbirinden farklıdır. Bu nedenlerle de madenler için, mükelleflerin müracaatları üzerine işin mahiyetine göre ayrı ayrı amortisman oranı tespit etmek gereklidir.

Madenlerde amortisman başlıklı VUK'un 316'ncı maddesinde yer alan düzenleme uyarınca, işletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş

ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere, Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.

Bu uygulamada amortisman nispeti, VUK'un 318'inci maddesi gereği ilgililerin müracaatta bulunduğu hesap döneminden itibaren geçerlidir. Maliye Bakanlığı tespiti geç yapmış olsa bile, mükellef başvuruda bulunduğu yıldan itibaren kendisine bildirilen nispetler üzerinden amortisman ayırma hakkına sahiptir.

## 8- FEVKALADE AMORTİSMAN

Vergi Usul Kanunu'nun 317'nci maddesinde yer alan hükümler uyarınca, ilgililerin Maliye Bakanlığı'na başvurması ve Bakanlığın da başvuruyu kabul etmesi durumunda; olağan üstü ekonomik ve teknik amortisman oranları uygulanma imkanı bulunmaktadır. Ancak söz konusu uygulamaya başvurulabilmesi için ilgili iktisadi kıymetin,

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler sonucunda değerinin tamamen veya kısmen kaybolması,
- Yeni buluşlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen ya da kısmen kullanılamaz duruma gelmesi,
- Aşırı çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalması gerekmektedir.

## 9- ÖZELLİKLİ DURUMLAR

### 9.1- Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılması

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde, satış bedeli ile iktisadi kıymetin envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark, kar ve zarar hesabına kaydedilerek dönem kazancının tespitinde dikkate alınır. İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler ile serbest meslek kazanç sahipleri, iktisadi kıymet satışından elde ettikleri kar ya da zararı, defterlerine hasılat ya da gider kaydediler.<sup>10</sup>

İktisadi kıymetin satışından doğan kar veya zararın hesabında satılan iktisadi kıymetin envanter defterinde kayıtlı değeri ayrılan amortismanlar düşüldükten sonraki kalan tutar olarak yukarıdaki hesaplama dikkate alınır. Bu şekilde hesaplanan fark, işletme hesabı esasında defter tutan mükellefler ile serbest meslek kazanç sahipleri tarafından hasılat veya gider kaydedilirler .

**ÖRNEK :**<sup>11</sup> Değeri 15.000 TL olan bir demirbaş 20.11.2009 tarihinde işletme aktifine alınmıştır. Alış bedeli ve KDV aynı gün peşin olarak ödenmiştir. (KDV ihmal edilmiştir). Faydalı ömrüne göre demirbaşın normal amortisman oranı % 20'dir.

a) İşletme 2009, 2010 ve 2011 yılında amortisman ayırmıştır. Her üç yıldaki amortisman tutarlarını hesaplayınız ve sadece 2006 yılındaki muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

<sup>10</sup> GÜMÜŞ Yakup; ŞENTÜRK Serap. "Mevcutlarda Amortisman", Vergi Raporu Dergisi, Sayı 111, Aralık 2008.

<sup>11</sup> ALTUNCU, KÜTÜK. a.g.e.



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

a) <i>Dönem</i>	<i>Maliyet Bedeli</i>	<i>Amort. Oranı</i>	<i>Bir. Amortisman</i>
2009	15.000	% 20	3.000
2010	15.000	% 20	3.000
2011	15.000	% 20	3.000

31 / 12 / 2009

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 3.000  
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 3.000

/

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 3.000  
771 GENEL YÖN. GİD. YANS. HES. 3.000

/

771 GENEL YÖN. GİD. YANS. HES. 3.000  
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 3.000

/

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI 3.000  
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 3.000

/

b) Satış Karı = Satış Bedeli + Birikmiş Amortisman – Maliyet Bedeli  
= 10.000 + 9.000 – 15.000  
= 4.000 TL

05.10.2011

100 KASA 10.000  
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 9.000  
255 DEMİRBAŞLAR 15.000  
679 DİĞ. OL.DIŞI GELİR VE KARLAR 4.000

/

**9.2- Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Sigorta Tazminatı**

Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı, bunların değerinden fazla veya eksik olduğu takdirde aradaki fark kar veya zarara yazılır. Hesaplama önceki yıllarda ayrılmış amortismanlar, iktisadi kıymetin kayıtlı değerinden düşülmek suretiyle dikkate alınır.

Sigorta tazminatı alınan iktisadi kıymet için ayrıca olağanüstü amortisman ayrılmadan, alınan tazminat ile iktisadi kıymetin net değerinin kıyaslanması sonucu bulunan tutar kar-zarar hesabında gösterilecektir.<sup>12</sup>

**ÖRNEK:** Duran Varlıklar Hesabına 240.000 TL.'ye kayıtlı olan ve 96.000 TL birikmiş amortismanı bulunan makine tamamen yanmıştır. Sözü geçen makine 160.000 TL.'ye sigortalıdır.

.../.../2009

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	96.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	160.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		240.000
679 DİĞ. OL.DIŞI GELİR VE KARLAR		16.000

/

**9.3- Yenileme Fonu**

Satılan ya da hasara uğrayan duran varlığın satış bedeli ya da hasar tazminatı ile o varlığın net bedeli arasındaki olumlu fark, kar yazılabileceği gibi satıştan sağlanan kar ya da alınan sigorta tazminatının net bedeli aşan kısmı, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte bir hesapta tutulabilir.

Satılan duran varlığın yenilenmesi gerçekleştirildiği takdirde yani edinilen duran varlığın yıllık amortismanları önce pasifteki bu fondan karşılanır. Hesaptaki fonun bitişinden sonra amortismanlar gider yazılmaya başlanır

31/12/2009

549 ÖZEL FONLAR (YENİLEME FONU)	20.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		20.000

/

<sup>12</sup> GÜMÜŞ, ŞENTÜRK. a.g.m.<sup>13</sup> SEVİLENGÜL, Orhan. Genel Muhasebe, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.

**10- SONUÇ**

Mevcutlarda amortisman müessesesi, VUK'un Değerleme başlıklı üçüncü kitabının Amortismanlar isimli üçüncü kısmının birinci bölümde yer almaktadır.

Amortismanın konusu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) 313'üncü maddesinde düzenlenmiş olup buna göre; mevcutlar bakımından amortismanın konusu, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkullerin ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin, VUK'un değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerlerinin, yine VUK'ta belirtilen esaslar ve süreler dahilinde yok edilmesidir. Özellikle bu durumun birden fazla yıla sirayet etmesi, dönemsellik ilkesinin bir gereği olarak, bir döneme isabet eden giderin ilgili dönemde elde edilen gelir ile karşılaştırılması gereğini ortaya çıkacaktır ki bu durum amortisman uygulamasının nedenleri arasında yer almaktadır.

VUK'nun 5024 sayılı Kanun ile değişiklik sonrası 315'inci maddesine göre; mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.

**KAYNAKÇA**

213 Sayılı VUK.

AKALP, Yakup. "Mevcutlarda Amortisman", Vergi Dünyası, Aralık, 2008.

ALTUNCU, Hasan; KÜTÜK, Zafer. Vergi Muhasebesi, 2006.

Beyanname Düzenleme Klavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2009.

BAYAZITLI, Ercan. Genel Muhasebe, 2007.

GÜMÜŞ, Yakup; ŞENTÜRK, Serap. "Mevcutlarda Amortisman", Vergi Raporu Dergisi, Sayı 111, Aralık 2008.

ONAY, İsmail. "Mevcutlarda Amortisman Uygulaması", Vergi Dünyası, Aralık 2007.

SEVİLENGÜL, Orhan. Genel Muhasebe, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.

CANOĞLU, M. Ali. "Vergi Mevzuatımızda Amortismanlar", Suryay, 01.07.2006