

Hüseyin Murat BATTAL^(*)Nursen BATTAL^(**)

MEVCUTLARDA AMORTİSMAN

1 - GİRİŞ

İktisatta, işletmede, muhasebede ve vergi hukukunda sıkça karşılaşılan amortisman kavramı Fransızca'da *amortir* sözcüğünden türemiş olup eskime, yıpranma ve tükenme payı anlamına gelmektedir. Genel anlamıyla amortisman ise, işletmelerin envanterine kayıtlı bulunan ve uzun süre kullanımdan dolayı aşınma, yıpranma ve değer kaybına uğrayan duran varlık bedellerinin dönemsellik kavramı çerçevesinde yıllara dağıtılarak yok edilmesi işlemidir.

Çalışmanın konusunu oluşturan mevcutlarda amortisman beş kitaptan oluşan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) "Değerleme" başlıklı üçüncü kitabının üçüncü kısmında yer almaktadır. Çalışmada amortisman mevzuu ile ilgili olarak, hesaplama yöntemleri, hesaplamada kullanılacak oranlar ve özel haller ile istisna-

i düzenlemeler, muhasebe kayıtları gibi konulara çalışmada ayrıntılarıyla yer verilecektir.

2- AMORTİSMAN AYRILMA NEDENİ

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne¹ göre dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

İşletme tarafından mal ve hizmet üretiminde ve diğer işletme görevlerinde yararlanmak üzere elde tutulan, bir yıldan uzun süre kullanılan ve bu süre içinde fiziki, teknik, ekonomik ve sosyal nedenlerle bir değer kaybına uğraması söz konusu olan duran varlıkların (maddi duran varlıklar,

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

^(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar) değer kayıplarının bir döneme yüklenmesi, dönemsellik kavramıyla bağdaşmaz².

Bu durumda gelir getirici bir fonksiyon ifa etmeleri için katlanılan giderlerin hangi dönemin gelirleriyle doğrudan ilişkileri varsa o dönemde dikkate alınacakları yönündeki yaklaşım dönemsellik ilkesinin bir gereğidir. Amortisman tabi duran varlıkların işletme faaliyetlerinde belirli bir süre kullanıldıkları düşünüldüğünde, bu varlıkların işletmede kullanıldıkları dönemlere yayılmaları, yukarıda genel teorik çerçevesi çizilen dönemsellik ilkesinin bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır³.

İşletme tarafından yeni alınan bir iktisadi kıymet maliyetinin tamamının iktisap edildiği dönemde gider yazıldığı düşünüldüğünde, özellikle de yüksek tutarlı duran varlık alındığını varsayılırsa, giderlerin yüksek görünmesi nedeniyle belki de birçok dönem vergi matrahına ulaşmak imkansız olacaktır.

2.1- Amortisman Tabi Olan Varlıklar

Varlık, bir işletmenin çalışmaları sırasında yararlanıldığı, para ile ifade edilebilen değerlerdir. Varlık hesapları dönen varlıklar ve duran varlıklar olmak üzere ikiye ayrılır. Dönen varlıklar bir yıl veya daha kısa sürede paraya çevrilebilecek ve sağladığı yararın o dönem içinde sona ermesi beklenen varlıklardır. Amortisman ayırımına konu olan duran varlıklar ise birden çok üretim sürecine yada işletme çalışmalarına katılan ve her üretim sürecine

amortisman yolu ile katkıda bulunan varlıklardır⁴.

Bir işletme bir makineyi, üretip satmak ya da alıp satmak amacıyla varlıkları arasında gösterebilir. Bu durumda söz konusu makine, bu kuruluşun dönen varlıkları arasında yer alacaktır. Satılmak üzere bulundurulmuş bu makinede de kırılma, bozulma, teknolojik gelişme dolayısıyla satış olanağını yitirme gibi nedenlerle değer kaybı ortaya çıkmış olabilir. Bu durumda yitirilen değeri karşılamak üzere, karşılık ayrılması söz konusudur⁵. Karşılık ayrılan bu dönen varlıklar için amortisman ayrılmaz.

2.1.1- Duran Varlıklar

Sabit kıymetler ve uzun vadeli aktifler olarak da anılan duran varlıklar; işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirirken bir yıldan daha fazla süre kullandıkları, aşınmaya, yıpranmaya, tükenmeye ve değer kaybına tabi iktisadi kıymetlerdir. Tekdüzen hesap planında maddi duran varlıklar için oluşturulan hesaplar 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
- 257-Birikmiş Amortismanlar
- 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar
- 259-Verilen Avanslar

² SEVİLENGÜL Orhan, "Genel Muhasebe", Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, 14. Baskı, s. 423

³ KAYNAK Harun, "İşletmecilik İlkeleri İle Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi Ve Gayrimaddi Duran Varlıklarda Amortismanlar", Yaklaşım Yayınları, 2001, s.33

⁴ GÜVEMLİ Oktay, "Mali Tablolar Tahlili", İstanbul, 1998, 3. Baskı, s.35

⁵ PEKER Alparslan, "Yönetim Muhasebesi", İstanbul, 1978, 2. Baskı, s.148

2.1.2- Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar ise 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre; herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyelerin izlendiği hesap grubudur.

Maddi olmayan duran varlıklar kullanılmaları sonucunda işletmenin gelirlerinde artış yaratan bir kısım haklar ile işletmeye ticari fayda sağlayan ayrıcalıklar veya üstünlüklerden oluşur. Söz konusu hak, ayrıcalık ve üstünlükler ya işletme tarafından bir bedel karşılığında elde edilir ya da işletmenin çalışmaları sonucu ortaya çıkarlar. Muhasebe kayıtlarına, bunlardan sadece bir bedel karşılığı edinilenler alınıp izlenir⁶.

Maddi duran varlıklarda olduğu gibi fiziksel yapıya sahip olmayan söz konusu bu varlıklar, harcama şeklinde ortaya çıkar ancak maddi duran varlıklarda olduğu gibi bir yıldan daha uzun süre kullanıldığından yıpranma, aşınma ve kıymetten düşmeye maruzdurlar, zira amortisman tabi olmalarının nedenlerinden biri de budur. Maddi olmayan duran varlıklar patentler, imtiyazlar, şerefiye, ticaret unvanı, ticari marka, telif hakları, kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri, özel maliyet bedeli şeklinde sıralanabilir.

Maliyet bedelleriyle kayıtlara alınan söz konusu duran varlıklara ilişkin hesaplar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin 26 numaralı Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesap Grubu'nda aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

260-Haklar

261-Şerefiye

262-Kuruluş Ve Örgütlenme Gideri

263-Araştırma Ve Geliştirme Gideri

264-Özel Maliyetler

267-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

268-Birikmiş Amortismanlar (-)

269-Verilen Avanslar

2.1.3- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan, üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan giderleri içerir. Bir rezervin kullanılması için yapılan ve rezervin tükenmesi nedeniyle değerini yitirecek olan arama, hazırlık ve geliştirme faaliyetleri için yapılan giderler özel tükenmeye tabi varlıklardır. Bir petrol kuyusunun açılması, yeraltı ve yerüstünde yapılan aramalar bu grupta yer almaktadır. Fiziki bir tükenme söz konusu olduğundan amortisman kelimesi yerine tükenme payı terimi kullanılmaktadır. Özel tükenmeye tabi varlıklara ilişkin hesapların tekdüzen hesap planındaki sıralanışı aşağıdaki şekildedir.

271-Arama Giderleri

272-Araştırma Ve Geliştirme Giderleri

273-Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

278-Birikmiş Tükenme Payları (-)

279-Verilen Avanslar

3- AMORTİSMAN MEVZUU**3.1- Amortismanın Tanımı**

Amortisman ve amortisman ayırma şartları, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir; "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayri-

⁶ SEVİLENGÜL Orhan, a.g.e., s.465

menkullerle 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."

3.2- Amortisman Konu Olan Varlıklar

İşletmenin aktifine kayıtlı olup bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunan;

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler,
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaş,
- Sinema filmleri, amortisman konu varlıklardır.

3.2.1- Gayrimenkuller

VUK'da gayrimenkulün tanımını yapılmamıştır. Gayrimenkulün konusu Medeni Kanun'un 704. maddesinde düzenlenmiştir. Mezkur maddeye göre; taşınmaz mülkiyetinin konusuna; araziler, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler girmektedir.

3.2.2- Gayrimenkul Gibi Değerlenen İktisadi Kıymetler

VUK'un "Gayrimenkuller" başlıklı 269. maddesinde, iktisadi işletmeler dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeliyle değerlendirileceği belirtiltikten sonra gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. O halde, yukarıda sayılan bu iktisadi kıymetlerin hepsi, 313. maddede sayılan diğer şartların da gerçekleşmesiyle birlikte amortisman tabi tutulacaktır.

3.2.2.1- Gayrimenkullerin Mütemmim Cüzileri (Bütünleyici Parça) ve Teferruatı (Eklenti)

Medeni Kanun'un 619. maddesinde bütünleyici parça; yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır. Bütünleyici parçaya örnek olarak da bir arabanın motoru veya bir saatin pili örnek olarak verebilir. Aynı maddeye göre, bir şeye malik olan kişi o şeyin mütemmim cüzilerine de sahip olur. Çünkü mütemmim cüziler ve teferruatlar asıl şeyin tabi olduğu hükümlere tabidir.

Eklenti ise mezkur Kanun'un 686. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır; "Asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel adetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez." Bir binanın çatısı, su tesisatı o binanın teferruatını oluşturur, zira o binaya özgülünmüşlerdir ve kullanılmalarında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınmış taşınır nitelikteki mallardır.

3.2.2.2- Tesisat ve Makineler

VUK'un 269. maddesinde de belirtildiği gibi her türlü tesisat ve makineler gayrimenkul gibi değerlendirilir. Bunların satın alma bedelleri veya imal edilmeleri halinde imal bedelleri maliyet bedeli sayılır ve bu iktisadi kıymetlerde amortisman tabidir.

3.2.2.3- Gemiler ve Diğer Taşıtlar

Bütün deniz, kara ve hava taşıtları da değerlendirme yönünden gayrimenkullerin tabi olduğu esas-

lara tabidir. Bu varlıklarda da satın alma veya imal bedeli maliyet bedeli sayılacak, değer arttırıcı her türlü harcama ise maliyete ilave edilecektir.

3.2.2.4- Gayrimaddi Haklar

Soyut bir nitelik taşıyan bu kıymetler; patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

3.3- Amortisman Tabi Olmanın Şartları

3.3.1- Duran Varlık Envantere Dahil Olmalıdır.

İktisadi kıymetlerin envantere dahil olmasıyla ilgili düzenleme VUK'un 189. maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. Buna göre;

“Üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden her hangi biriyle gösterilir.

1. Envanter defterinin ayrı bir yerinde;
2. Özel bir amortisman defterinde;
3. Amortisman listelerinde.

Amortisman kayıtları, amortisman başlandığı tarihten itibaren her yılın amortismanı ayrı ayrı gösterilmek şartıyla birbirine bağlanır. İşletmeye yeniden giren iktisadi kıymetlerle bunların amortismanlarının evvelki yıllara ait kayıtlarda devam ettirilmesi caizdir.

Amortisman defteri veya listelerinin kayıtları envanter kaydı hükmündedir. Yukarıdaki esaslara göre kayıtlarda gösterilen iktisadi kıymetlere ait değerler envanter defterine toplu olarak geçirilebilir.”

Amortisman tabi olma, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için aktifte kayıtlı olma,

işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için demirbaş ve amortisman listesine dahil edilmiş olma anlamına gelir⁷.

Yapılmakta olan yatırımlar hesabı bir iktisadi kıymet için yapılan harcamaların toplandığı hesaptır. Örneğin yapılmakta olan bir bina için gerçekleştirilen bütün harcamalar bu hesapta tutulur ve binanın maliyetini oluşturur. Bina tamamlanınca söz konusu bu tutar hesaptan çıkartılarak binalar hesabına geçirilir. Bu nedenle inşaatı tamamlanmamış bir gayrimenkulün envantere dahil edilmesi mümkün değildir. Envantere dahil olmamış bir iktisadi kıymet için amortisman ayrılamayacağı da tabiidir.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın 09.01.1971 tarih ve 24457-320-1340 sayılı özelgesinde; aktive kayıtlı olmakla beraber inşaatı henüz tamamlanmamış ve istifade edilmesi gayrimümkün olan bir gayrimenkulün amortisman tabi tutulmasının uygun olmayacağı ifade edilmiştir⁸.

İşletmede fiilen kullanılmalarına rağmen envantere dahil olmayan iktisadi kıymetlere amortisman ayrılamayacağı hususu da çok nettir. İşletme sahibi bilfiil hizmet üretiminde kullandığı binek otomobili için envantere kayıtlı olmaması nedeniyle amortisman ayıramazken, fiilen kullanılan kiralınmış bir iktisadi kıymet için de aynı gerekçeyle amortisman ayıramaz. Buna rağmen, envantere kayıtlı olup da başkasına kiraya verilen iktisadi kıymetler için amortisman ayrılabilir. Örneğin, işletmenin aktifine kayıtlı olup da başkasının arazisine konulan reklam panoları için amortisman ayrılabilir.

⁷ ALTINBAŞ Hidayet, “Mevcutlarda Amortisman Ve Yenileme Fonu Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı:244, 2001, s.104

⁸ KIZILOĞLU Şükrü, “Vergi Usul Kanunu Ve Uygulaması”, Savaş Yayınları, Ankara, 1991, s.2687

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesi işletmede bir yıldan fazla kullanılan iktisadi kıymetlerin amortismanına tabi olacağını hüküm altına almıştır. Yine aynı Kanun'un "Amortisman Uygulama Süresi" başlıklı 320. maddesi de amortisman süresinin kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlayacağını belirtmiştir. Ancak söz konusu Kanun "işletmede kullanılma" ve "aktife girme" kavramlarını açıklamadığı için uygulamada farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Bazı yazarlar iktisadi kıymetin amortismanına tabi olabilmesi için "aktife kayıtlı" olmasının yeterli olduğunu savunurken, Hesap Uzmanları Danışma Komisyonunun 18.4.1988 tarih ve 276/2 sıra numaralı kararında aktife girmenin yeterli olmayıp aynı zamanda iktisadi kıymetin "kullanıma hazır halde" bulunması gerektiği savunulmuştur⁹. Bu karara göre işletmenin aktifine kayıtlı olan ancak, henüz montajı yapılmamış bir makine veya üretim tesisi ya da trafik tescili yapılmamış bir araç için amortisman ayırlamayacaktır. Ancak, bir temyiz yargılaması sonucu Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 08.02.2011 tarih ve E. 2010/3723, K. 2011/574 sayılı kararda belirttiği görüş tam aksi yöndedir. Söz konusu karar ile davacı şirketin 18.12.2003 ila 31.12.2003 tarihli gümrük beyannameleriyle ithal ettiği makinelerin 31.12.2003 tarihinde işletme aktifine girmiş olduğu anlaşıldığından uyumsuzluk yılında bu makineler için amortisman ayrılmasında aykırılık bulunmadığı yönünde hüküm tesis edilmiştir. Danıştay'ın bu yönde vermiş olduğu kararlardan bazıları aşağıda belirtilmiştir.

İktisadi bir değer için amortisman ayırmanın şartı, kullanılmaya başlanması değil, aktife girmesidir. Yılın son gününde işletmenin aktifine giren bir değer için dahi amortisman yıllık olarak ayrılır¹⁰.

Aktife kayıtlı kıymetler işletmede kullanılmaları dahi amortismanına tabi tutulurlar¹¹.

İşletmede henüz kullanılmayan cihazlar için haksız amortisman ayrıldığı iddiasıyla yapılan tarhiyatta, VUK'un 320. maddesinin (b) bendinde; amortisman süresinin kıymetlerin aktife girdiği yılda ayrılacağı belirtildiğinden, yapılan tarhiyatta isabet görülmemiştir¹².

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesine göre; vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde bulundurularak uygulanır. Bizim görüşümüze göre de 320. maddede hüküm altına alınan "Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar." ifadesi çok açık ve anlaşılır niteliktedir. Zira Kanun maddesinin lafzı ile amortisman ayırmanın temel mantığı birbiriyle örtüşmektedir. Amortisman müessesesinde temel maksat, iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin muhasebenin temel kavramı olan dönemsellik kavramı çerçevesinde, belli sürede itfa edilmesidir.

Örneğin şirket faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan, ancak kurulumu henüz yapılmamış olan bilgisayar için amortisman ayrılmalı-

⁹ <http://www.huk.gov.tr/Yururlukteolandkk.html>, Erişim Tarihi: 09.09.2011

¹⁰ Danıştay 4. Dairesi'nin 20.06.1973 Tarih Ve E. 1970/1722, K. 1973/3475 Sayılı Kararı

¹¹ Danıştay 4. Dairesi'nin, 19.09.1974Tarih Ve E. 1973/5799, K. 1974/3152 Sayılı Kararı

¹² Danıştay. 4. Dairesi'nin 30.03.2000 Tarih Ve E. 1999/3454, K. 2000/1249 Sayılı Kararı

dır. Her ne kadar bilgisayar kullanılmadığı için yıpranma ve aşınmaya maruz kalmasa da teknolojik nedenlerle değerinde düşme meydana geleceği kesindir. İşletme, aktifinde bir gün bile kayıtlı bulunan bu bilgisayarı satmak istediğinde, söz konusu bilgisayar ikinci el konumunda olacak ve alındığı fiyattan daha düşük fiyata satılmak zorunda kalacaktır. Öyleyse, işletme satın aldığı iktisadi kıymetler için aktifinde kayıtlı olması şartıyla amortisman ayırabilecektir ve kullanılmaya başlanmasına gerek yoktur. Danıştay kararlarında da yer aldığı gibi yılın son gününde iktisap edilen iktisadi kıymet için amortisman ayırabiliyor olmak bunun en önemli göstergesidir.

3.3.2- Duran Varlık İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılmalıdır.

Amortisman ayırabilmek için iktisadi kıymetin envantere kayıtlı olmasının yanında işletmede bir yıldan fazla kullanılması gerekmektedir. Burada kastedilen fiilen kullanılma değil, bir yıldan fazla kullanılabilir nitelikte olmaktır. Zaten duran varlıklar da, işletmenin faaliyetini gerçekleştirirken bir yıldan fazla süreyle kullandığı ve aşınmaya, yıpranmaya, tükenmeye ve değer kaybına tabi iktisadi kıymetlerdir.

İktisadi kıymetlerin bir yıldan fazla kullanılabilir nitelikte olmalarıyla ilgili olarak belirtilmesi gereken en önemli hususlardan biri de; bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan iktisadi kıymetlerin değerleri yüksek olsa da amortisman konu olmamaları ve kullanıldıkları yıl gider yazılmalarıdır. Sürenin belirlenmesi hususunda ise değerlendirme gününe göre tespit yapılmaması gerekmektedir. İktisadi kıymetin kullanım süresi, iki takvim yılını kapsayıp kapsamadığına göre değil,

365 günden fazla olup olmadığına göre belirlenir. Örneğin, Aralık ayında satın alınarak kullanılmaya başlanan iş makinesi lastikleri, dönem sonunda işletme de mevcut olsa bile ömrünün bir yıldan kısa olduğu biliniyorsa bedeli doğrudan gider kaydedilebilecektir¹³.

Danıştay'ın 19.11.1979 tarih ve K.1979/3014 sayılı kararında da; yoğurt bidonlarının delinip parçalanmaları nedeni ile bir yıldan fazla dayanamadıkları anlaşıldığından doğrudan gider yazılmalarında yasaya aykırılık olmadığı ifade edilmiştir.

İşletme aktifine kayıtlı bulunan, bir yıldan fazla kullanılabilecek nitelikte olup da bazı yıllarda hiç kullanılmayan iktisadi kıymetler için de amortisman ayrılabilmesi tabiidir. Çünkü amortisman ayırma koşulu, iktisadi kıymetin fiilen bir yıldan fazla kullanılması değil, kullanılabilecek nitelikte olmasıdır. Bu nedenle işletme, aktifinde kayıtlı bulunan jeneratörü üst üste üç yıl kullanmasa bile amortisman ayırabilecektir. Çünkü her ne kadar iktisadi kıymet kullanılmamadan dolayı yıpranmaya ve aşınmaya maruz bulunmasa da zamanın geçmesiyle birlikte değerinde azalma olacaktır.

3.3.3- Duran Varlık Yıpranmaya, Aşınmaya ve Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunmalıdır

İktisadi kıymetlerin amortisman tabi tutulabilmesinin bir diğer şartı da yıpranmaya, aşınmaya, kıymetten düşmeye maruz bulunmasıdır. Kanun değer azalışının fiilen mevcut olmasını şart koşmamış, bu olasılığın varlığını yeterli bulmuştur. Yılın son günü aktive alınan bir iktisadi kıymete amortisman ayrılabilmesinin nedeni de, yıpranmadığı halde yıpranabilme olasılığının mevcut olmasıdır.

¹³ BEYLİK Ali, "Mevcutlarda Amortisman Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:280, 2004, s.158

İşletmede bir yıldan fazla kullanılma ve envantere kayıtlı olma şartını sağlasa da yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılamaz. Bu nedenledir ki Kanun'un 314. maddesi gereği boş arazi ve arsalarla amortisman ayrılamaz. Ancak tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nev'i yollar ve harklar amortismanına tabidir.

Değer kaybı; yıpranma, aşınma ve benzeri olaylar sonucu iktisadi kıymetin fiziki ömrünün tükenmesinden ileri gelebileceği gibi, teknolojik gelişmeler, moda ve benzeri olaylar sonucu iktisadi kıymetin değer taşımaz hale gelmesinden de ortaya çıkabilir¹⁴.

3.3.4- İktisadi Kıymet Belli Tutarın Üzerinde Olmalıdır

VUK'un 313. maddesine 2365 sayılı Kanun'un 54. maddesiyle eklenen fıkraya göre; değeri 50.000.000 TL'yi (01.01.2011'den itibaren 700-TL) aşmayan peştamallık ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000 TL'yi (01.01.2011'den itibaren 700-TL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.

01.01.2011 tarihinden itibaren değeri 700-TL'nin altında bulunan alet, edevat, demirbaş ve peştamallıklar doğrudan doğruya gider yazılabileceği gibi, aktive kayıtlı olan bu iktisadi kıymetler için amortisman ayırma yoluna da gidilebilir.

Söz konusu bu seçimlik hak ile uygulayıcılara kolaylık sağlanması amaçlanmıştır.

Bu seçimlik hakkın kullanılmasında dikkat edilmesi gereken en önemli nokta söz konusu iktisadi kıymetlerin doğrudan gider mi yazılacağı yoksa amortismanına mı tabi tutulacağı hususunun iktisap edildiği yılda karara bağlanması gerektiğidir. Çünkü, alındığı yıl iktisadi kıymetlere amortisman ayıran işletme daha sonraki yıllarda bu uygulamadan vazgeçip kalan kısmı gider olarak yazamayacaktır.

Alet ve demirbaşın iktisap edildiği yıl gider yazılmamış olması, amortisman usulünün seçildiğini gösterir. Birinci yıl hiç amortisman ayrılmamış da olsa, sonraki yıllarda doğrudan gider yazılma imkanı kaybedilir. Bu takdirde birinci yıla ait amortismanın da bir daha ayrılması mümkün olmaz. Sonraki yıllarda kalan kısmın amortismanıyla yetinilir. Değeri belli tutarı geçmeyen alet ve demirbaşların, iktisap edildiği yılda gider yazılması, bunların aktifleştirilip, yüzde yüz amortismanına tabi tutulması şeklinde de olabilir. Özellikle bu kabil kıymetleri işletmede kullandığı sürece izlemek isteyen mükellefler, aktifleştirme ve ilk yılda yüzde yüz amortisman ayırmayı tercih etmektedirler¹⁵.

Diğer taraftan kanun koyucu "İktisadi Ve Teknik Bütünlük" kavramını tanımlamamıştır. Bu kavram Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun 26.01.1968 tarih ve 163 nolu kararında; bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir istihsalde bulunan veya üretime herhangi bir safhada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak, yerine getiren amortismanına tabi değerler topluluğu-

¹⁴ BEYLİK Ali, a.g.m., s.158

¹⁵ ÖZBALCI Yılmaz, "Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, 2004, s.795,796

nun iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil edeceği ve yine ticari örf ve teamüle göre, birlikte alınıp satılması mutad olan ve teknik niteliği bulunmayan belli bir hizmetin yapılmasına topluca katılan değerlerin bütünü teşkil edeceği, şeklinde tanımlanmıştır.

Bu konuya ilişkin Danıştay'ın vermiş olduğu kararlarda 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 hususları yer almaktadır.

3.4- Arazide Amortisman

VUK'un 314. maddesinde boş arazi ve arsaların amortismanına tabi olmadığı hüküm altına alınmıştır. Çünkü boş arazi ve arsalar yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunmamaktadır. Ancak, tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ve işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar amortismanına tabidir.

3.5- Madenlerde Amortisman

VUK'un 316. maddesindeki düzenlemeye göre; işletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz ve 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 edi-

lecek nispetler üzerinden yok edilirler.

Madenlerde amortisman uygulamasına esas alınacak bedel, işletme hakkının nasıl edinildiğine göre farklılık gösterir. Ülkemizde madenlerin mülkiyeti de, işletme hakkı da devlete aittir. Devletin dışındaki kişilerin madenleri işletmesi izne tabidir. Maden rezervini işletme hakkı iki yolla elde edilir. Birincisi devletten işletme ruhsatı ve işletme izni alınmasıdır. İkincisi ise, işletme ruhsatına sahip olanlardan bu ruhsatın satın alınmasıdır. Maden Kanunu'nun 5. maddesi maden ruhsatlarının maden siciline şerh edilmek suretiyle devredilebileceğini öngördüğü için, devletten işletme ruhsatı almış bir kişinin işletme hakkını bizzat kullanmayıp başkasına devretmesinde yasal bir engel bulunmamaktadır. Madenlerde amortisman uygulanacak bedelin nasıl teşekkül edeceği, işletme hakkının hangi yolla edinildiğine bağlı olarak değişmektedir¹⁶.

Madenlerde arazi genel olarak geniş ölçüde değer kaybına uğramaktadır. Bu arsa veya araziler VUK'un 314. maddesinde söz konusu edilen boş arazi ve arsalar gibi mütalaa edilemezler. Bu itibarla 316. maddedeki amortismanına tabi maden maliyetine katılmaları gerekir. Arazi ve arsaların işletme süresi sonunda bir kısım madenlerde daha az, bir kısmında daha çok kıymet kaybına uğramaları mümkün olmakla beraber, uzunca bir dönemi kapsayan işletme süresinde meydana gelebilecek değer azalmalarını takdir etmek, pratik güçlükler arz edeceği göz önünde tutularak arazi maliyetinin, cevher ve araziye ait kısmı ya da işletme süresi sonunda kalacak değeri diye bir ayırım yapılmaksızın, tümünün amortismanına tabi

¹⁶ ÖZTÜRK Bünyamin, ÖĞREDİK Güray, "Dönem Sonu Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları", Maliye Ve Hukuk Yayınları, Mali Pusula Dergisi, Aralık 2007 Sayısı Eki, s.109

tutulması uygun olur¹⁷.

4- AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

4.1- Normal Amortisman Yöntemi

Normal amortisman yöntemi VUK'un 315. maddesinde 5024 Sayılı Kanun'un 3. maddesiyle şu şekilde düzenlenmiştir; *"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 alınacaktır."* Söz konusu değişiklik amortisman oranlarının belirlenmesinde iktisadi kıymetin faydalı ömrünün dikkate alınacağına hükmetmiştir. Maddenin değişmeden önceki hali ise şu şekildedir; *"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."*

Değişikle birlikte artık amortisman oranları, iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilir. Bu oranlar VUK'un 333, 339, 365, 389 ve 399 Sıra

No'lu Genel Tebliğler'inde listeler halinde düzenlenmiştir. Listedeki herhangi bir sınıflamada yer almayan amortismanına tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranları için mükelleflerin müracaatları üzerine Bakanlıkça belirlenecek süre ve oranlar üzerinden amortisman ayrılacaktır.

VUK'un 320. maddesinde amortisman süresinin kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlayacağı ve bu sürenin yıl olarak hesaplanmasında (1) rakamının mükellefçe uygulanan nispete bölüneceği hükmedilmiştir. Ancak 5024 sayılı Kanun ile 315. maddede yapılan değişiklikle birlikte amortisman oranları faydalı ömür dikkate alınarak Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edileceğinden, 31.12.2003 tarihinden sonra iktisap edilen iktisadi kıymetler için bu hükmün bir anlamı kalmamıştır.

Kanun metninden de anlaşıldığı üzere, normal amortisman uygulamasında mükellefler, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini belli süre içinde, Maliye Bakanlığı'nın faydalı ömürleri esas alarak tespit ve ilan ettiği oranları kullanarak eşit tutarda itfa ederler.

Örnek: N&M A.Ş'nin 27.07.2009 tarihinde 100.000,00-TL bedelle aldığı makinenin faydalı ömrü 5 yıldır. İşletme amortisman hesabında normal amortisman yöntemini seçmiştir. İşletmenin yıllar itibarıyla ayırması gereken amortisman tutarları aşağıdaki gibidir.

Yıllar	Amortismanına Esas Tutar	Amortisman Oranı (%)	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
2009	100.000,00	% 20	20.000,00	20.000,00	80.000,00
2010	100.000,00	% 20	20.000,00	40.000,00	60.000,00
2011	100.000,00	% 20	20.000,00	60.000,00	40.000,00
2012	100.000,00	% 20	20.000,00	80.000,00	20.000,00
2013	100.000,00	% 20	20.000,00	100.000,00	0,00
		Toplam	100.000,00		

¹⁷ Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun 09.06.1970 Tarih ve 204 Yayın Sıra No'lu Kararı

4.2- Azalan Bakiyeler Usulüyle**Amortisman Yöntemi**

1963 yılında 205 sayılı Kanun ile mevzuatımıza giren bu yöntemin temel amacı, Kanunun gerekçesinde de belirtildiği gibi, ekonomik gelişme için mevcut iktisadi kıymetlerin yenilenmesini teşvik etmek, verimliliğin ve işletmelerin likidite durumlarının iyileştirilmesini sağlamaktır¹⁸.

Bu yöntemin dayandığı mantık ise 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 düşüncesidir¹⁹.

Her ne kadar normal amortisman yöntemi uygulama açısından azalan bakiyeler yönteminden kolay olsa da; ilk yıllarda daha yüksek tutarda amortisman ayrılmasına bağlı olarak işletmeye vergi erteleme sağlayan azalan bakiyeler yöntemi, ilk seneler için daha avantajlıdır.

VUK'un mükerrer 315. maddesine göre azalan bakiyeler usulüyle amortisman yönteminden ancak bilanço esasına göre defter tutan mükellefler yararlanabilecektir. Diğer bir ifadeyle işletme hesabı esasına göre defter tutanlar bu yöntemi kullanamayacaklardır. Aynı zamanda, bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler için bu durum seçimsel bir haktır. İsteyen mükellef normal amortisman yöntemini kullanabileceği gibi, isteyenlerde azalan bakiyeler usulünü kullanabilecektir.

Azalan bakiyeler yönteminde her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ay-

rılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismana tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği söz konusu yöntemin uygulamasına ilişkin açıklama yapmış ve her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunacağını ve enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismana tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edileceğini belirtmiştir.

Azalan bakiyeler usulünde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Söz konusu bu oran önceleri % 40 iken, 5024 Sayılı Kanun'un 4. maddesiyle değişerek % 50 olmuştur. Bu nedenle, 31.12.2003 tarihinden sonra alınan iktisadi kıymetler için % 50 oranı dikkate alınması gerekirken bu tarihten önce iktisap edilen iktisadi kıymetlerde uygulanacak oran ise % 40 olacaktır. % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katını aşamayacak olan bu sınır

¹⁸ 19.02.1963 Tarih Ve 205 Sayılı Kanun Gerekçesi, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Cilt 3, 1988, s. 465

¹⁹ SEVİLENGÜL Orhan, a.g.e. s. 427

sadece oranın tavanı için geçerlidir. Herhangi bir duran varlık için Maliye Bakanlığı'nın tebliğlerle tespit ve ilan ettiği oranın % 20 olması halinde iki katı % 50 sınırını aşmadığından işletme söz konusu iktisadi kıymet için % 40 oranı ile azalan bakiyeler usulüyle amortismanını ayırabilecektir. Ancak Tebliğ'de ilan edilen oranın % 33,33 olması halinde iki katına tekabül eden oran % 66,66 olup mükerrer 315. madde de hüküm altına alınan % 50 sınırını aştığı için işletme, ancak üst tavan olarak kabul edilen % 50 oranı üzerinden amortisman ayırabilecektir.

Mükellefler her bir iktisadi kıymet için bu yöntemi serbestçe belirleyebilecekler, ancak iktisadi ve teknik bütünlük arz eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisini uygulayabileceklerdir.

Örnek: S&H işletmesi 01.06.2006 tarihinde 100.000,00-TL bedelle almış olduğu iktisadi kıymet için azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmaya karar vermiştir. İktisadi kıymetin faydalı ömrü 5 yıl, uygulanacak amortisman oranı ise % 20'dir.

Uygulanması Gereken Oran = 1/Ekonomik Ömür x 2 = % 40 olacaktır. Bu verilere göre işletmenin yıllara göre ayırması gereken amortisman tutarları aşağıdaki şekilde olmalıdır.

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı (%)	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
2006	100.000,00	% 40	40.000,00	40.000,00	60.000,00
2007	60.000,00	% 40	24.000,00	64.000,00	36.000,00
2008	36.000,00	% 40	14.400,00	78.400,00	21.600,00
2009	21.600,00	% 40	8.640,00	87.040,00	12.960,00
2010	12.960,00	Kalan	12.960,00	100.000,00	0,00
		Toplam	100.000,00		

Konuya ilişkin yapılması gereken muhasebe kayıtları hem 7/A hem de 7/B seçeneğine göre aşağıda gösterilmiştir.

• 7/A Seçeneğine Göre Muhasebe Kaydı

31/12/2006	
770 Genel Yönetim Gideri	40.000,00
257 Birikmiş Amortismanlar	40.000,00
/	
632 Genel Yönetim Gideri	40.000,00
771 Genel Yönetim Gideri	40.000,00
Yansıtma Hesabı	
/	

/	
771 Genel Yönetim Gideri	40.000,00
Yansıtma Hesabı	
770 Genel Yönetim Gideri	40.000,00
/	
690 Dönem Karı Veya Zararı	40.000,00
632 Genel Yönetim Gideri	40.000,00
/	

• 7/B Seçeneğine Göre Muhasebe Kaydı:

/	
796 Amortismanlar Ve Tükenme Payları	40.000,00
257 Birikmiş Amortismanlar	40.000,00
/	
632 Genel Yönetim Giderleri	40.000,00
798 Gider Çeşitleri Yansıtma	40.000,00
/	
798 Gider Çeşitleri Yansıtma	40.000,00
796 Amortismanlar Ve Tükenme Payları	40.000,00
/	
690 Dönem Karı Veya Zararı	40.000,00
632 Genel Yönetim Gideri	40.000,00
/	

4.3- Amortisman Ayırma Yöntemleri Arasında Geçiş Yapılması

VUK'un mükerrer 320. maddesine göre bir iktisadi kıymet üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez. Bir işletme aldığı iktisadi kıymet için ilk yıl normal amortisman yöntemini kullanıp da daha sonraki yıl azalan bakiyeler usulünün sağladığı vergi avantajından yararlanmak için azalan bakiyeler usulüne geçemez.

Buna rağmen, bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra, keyfiyetin beyannameler ve eski bilançolarında gösterilmesi şartıyla, normal amortisman usulüne geçilebilecektir. Kabul edilen yeni usul bu bildirimin yapıldığı beyannamenin ta-

alluk ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu durumda henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarda yok edilir.

Örnek: M&A işletmesi 16.10.2008 yılında, 100.000,00-TL bedelle, faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı % 20 olan iktisadi kıymet için azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırmaya karar vermiş; ancak 2011 yılında bu yöntemden vazgeçerek normal amortisman usulüne geçiş yapmıştır. İşletmenin ayırması gereken amortisman miktarları aşağıdaki şekilde olmalıdır.

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Amortisman Oranı (%)	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
2008	100.000,00	% 40	40.000,00	40.000,00	60.000,00
2009	60.000,00	% 40	24.000,00	64.000,00	36.000,00
2010	36.000,00	% 40	14.400,00	78.400,00	21.600,00
2011	21.600,00	% 50	10.800,00	89.200,00	10.800,00
2012	10.800,00	Kalan	10.800,00	100.000,00	0,00
		Toplam	100.000,00		

4.4- Amortisman Sürelerinin Kısıtlanmaması

VUK'un 320. maddesinin son fıkrasına göre amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz. Her hangi bir yılda amortisman ayırmayan bir işletme gelecek dönemlerde bu hakkını kullanamaz.

Örnek: GZM İşletmesi 23.10.2006 tarihinde 100.000,00-TL bedelle satın aldığı iktisadi kıymet için normal amortisman usulüne göre amortisman ayırmakta iken, 2007 yılında amortisman ayırmamıştır. İktisadi kıymetin faydalı ömrünün 5 yıl ve amortisman oranının % 20 olduğu varsayımı altında işletmenin yapması gereken işlemler aşağıdaki gibi olmalıdır.

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Amortisman Oranı (%)	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
2006	100.000,00	% 20	20.000,00	20.000,00	80.000,00
2007	100.000,00	% 20	-	20.000,00	80.000,00
2008	100.000,00	% 20	20.000,00	40.000,00	60.000,00
2009	100.000,00	% 20	20.000,00	60.000,00	40.000,00
2010	100.000,00	% 20	20.000,00	80.000,00	20.000,00
		Toplam	80.000,00		

Öngörülen faydalı ömrü içinde amortismanı tam olarak ayrılmayan bir iktisadi kıymet, işletme aktifinde olması gerekenden ayrılmayan amortisman tutarı kadar daha yüksek kayıtlı değerle yer alacaktır. Amortisman tabi iktisadi kıymetin aktiften çıkartılması halinde, kayıtlı değer esas alındığından, amortismanın tam olarak ayrılmamış olması bu işlemlerin sonucunu dolayısıyla dönem kar zararını etkileyecektir. Ayrıca eksik ayrılan dönemde gider ve maliyetler eksik ayrılan amortisman tutarı kadar

düşük belirlenecek ve dönem kar zararı bu tutar kadar daha yüksek olacaktır²⁰.

man tutarları herhangi bir düzeltme işlemine tabi tutulmayacaktır.

4.5- Amortisman Oranlarının Tespiti

333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 1-6 bölümleri arasındaki sınıflamalar, tüm mükellefler için ortak hükümler içermekte ve bu iktisadi kıymetler genel olarak tüm sektörlerde ana faaliyete ilişkin aşamalar dışında kullanılan iktisadi kıymetlerden oluşmaktadırlar. Sektörel sınıflamalarda yer alan iktisadi kıymetler ise mükelleflerin faaliyet konuları dikkate alınarak tespit edilen ve bizzat üretim, imalat, hizmet vb. aşamalarda kullanılan iktisadi kıymetlerdir. Böylece, mükellefler öncelikle faaliyette bulundukları sektörü tespit ederek hangi iktisadi kıymetin hangi sınıflamaya dahil olduğunu belirleyeceklerdir. İlgili sektörde ismen belirtilmeyen ancak 1-6 bölümleri arasında yer alan iktisadi kıymetler ise 1-6 bölümünde gösterilmiş olan faydalı ömürleri üzerinden amortisman tabi tutulacaklardır.

4.6- Özel Hesap Dönemi Kullanan Mükelleflerde Amortisman Oranının Uygulanması

Kendisine özel hesap dönemi tayin edilmiş mükelleflerin, aktiflerinde yer alan iktisadi kıymetlere ilişkin olarak 365 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği 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 amortis-

4.7- Sektörel Sınıflandırılması Birden Fazla Olan İktisadi Kıymetlerde Kullanılacak Oran

Sektörel sınıflamada ismen belirtilmeyen iktisadi kıymetlerin 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ekinde yer alan listenin 1-6 arasındaki sınıflardan herhangi birinde yer alması durumunda öncelikle 1-6 arasında yer alan amortisman oranları üzerinden amortisman tabi tutulmaları gerekmektedir.

Örneğin, madencilik sektöründe kullanılan bir kamyon madencilik sektörüne ilişkin (8) numaralı sektörel sınıflamada ismen yer almamaktadır. Ancak, bu sektörde kullanılan kamyon "6.Taşıma Araçları" genel sınıflamasında yer aldığından dolayı madencilik sektörüne ilişkin faydalı ömür (10 yıl) üzerinden değil 6. numaralı sınıflamadaki faydalı ömürleri (hafif kamyonlar 4 yıl veya ağır yük kamyonlar 5 yıl) üzerinden amortisman tabi tutulacaktır.

Belki de bir işletme için amortisman oranlarının uygulanması aşamasında en çok karşılaşılan problemlerden biri, birden fazla ürünün imalatında yada üretiminde kullanılan iktisadi kıymetlerde hangi oranın kullanılacağıdır. 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği böyle bir durumda en yüksek faydalı ömre ve en düşük amortisman oranına sahip olan sektöre ait amortisman oranı üzerinden amortisman uygulanacağını belirtmiştir.

4.8- Amortisman Listelerinde Yer Almayan İktisadi Kıymetlere Amortisman Ayrılması

Yukarıda da belirttiğimiz gibi Maliye Bakanlığı iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman

²⁰ AKYOL M. Emin, "Amortisman Ayrılmaması veya Düşük Nispette Ayrılması Üzerine Bir Değerlendirme", Vergi Dünyası, Sayı:337, 2009, s.4

oranlarını 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ekinde listeler halinde sunmuştur. Ancak daha sonra yayınlanan 339, 365, 389 ve 399 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğler'inde 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ekindeki listede bulunmayan iktisadi kıymetler için yeni ek listeler oluşturulmuştur. Şu halde bile bu listelerde yer almayan iktisadi kıymetler için mükellefler Maliye Bakanlığı'na başvurarak bakanlıkça belirlenecek oranlar üzerinden amortisman ayırabileceklerdir.

4.9- Faydalı Ömürleri Değiştirilen İktisadi Kıymetlerde Amortisman Uygulaması

339 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ekindeki listede ilan edilmiş olan faydalı ömür ve amortisman oranlarına göre amortisman tabi tutulmakta iken bu Tebliğ ile faydalı ömürleri değiştirilen iktisadi kıymetlerin net defter değerlerinin (iktisadi kıymetin Vergi Usul Kanunu'nun 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 ayrılmış olan amortisman tutarlarına ilişkin olarak herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.

4.10- Fevkalade (Olağanüstü) Amortisman

Normal ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman yönteminin belirlenmesi aynı zamanda ilgili iktisadi kıymetin kullanılabilir ömrünün de tahmin edilmesi (hesaplanması) sonucu-

nu doğurmaktadır. Önceden varsayılan ömrü çeşitli nedenlerle değişen iktisadi kıymetler için amortisman ayrılması farklı uygulamaları gerektirmektedir. VUK'un 317. maddesinde bazı koşulların gerçekleşmesi durumunda, normal ve azalan bakiyeler yöntemi ile hesaplanan amortisman dışında, fevkalade amortisman hesaplama-sına olanak verilmiştir. Söz konusu maddede fevkalade amortisman ayrılmasına olanak veren nedenler üç bent halinde sayılmış olup bunlar kısaca açıklanmıştır²¹.

Aşağıda sayılan şartların gerçekleşmesi halinde, menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade Ekonomik Ve Teknik Amortisman Nispetleri" uygulanır. Söz konusu bu menkul, gayrimenkul ve hakların;

1.Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybetmeleri,

2.Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelmeleri veya

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

Değer kaybının yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde olduğunun tespit ettirilmesi gerekir. Tespit işlemi; afete bağlı olarak ilgili mahkeme, belediye, bayındırlık veya ziraat müdürlüğü ve benzeri kurumlarca yapılabilir. Doğal afet meydana gelmekle birlikte iktisadi kıymetlerin değerlerinde her hangi bir azalma olmamışsa fevkalade ve teknik amortisman nispeti

²¹ BEYLİK Ali, a.g.m. s.169

için müracaatta bulunulamaz.

Doğal afetler neticesinde zarar gören iktisadi kıymetler tamir bakım sonucunda kullanılabilir hale geliyorsa söz konusu bu varlıklara fevkalade amortisman uygulanmaz, yapılan tamir ve bakım masrafları amortisman tabi olur veya doğrudan gider yazılabilir. Zarar derecesinin tespiti ve fevkalade amortisman oranının belirlenmesi için zararın meydana geldiği dönemde Maliye Bakanlığı'na başvurulması gerekir. Zararın derecesi, ilgili Bakanlıkların görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'na belirlenir.

Her ne kadar Kanun metninde mükellefin müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı tarafından fevkalade amortisman oranının belirleneceği ifade edilse de uygulama da, özellikle afetler neticesinde kısmen veya tamamen değerini kaybeden iktisadi kıymetler için oran belirlemesi yerine takdir komisyonu aracılığıyla iktisadi kıymetin emsal bedeli bulunarak net değer ile emsal bedel arasındaki fark giderleştirilmektedir.

Örnek: İRM İşletmesi'nin kumaş imalatında kullanmak üzere 2005 yılında 100.000,00-TL bedelle satın aldığı makine, 2007 yılında çıkan yangın sonucunda tamamen kullanılamaz hale gelmiştir. Yapılan başvuru üzerine iktisadi kıymet için 20.000,00-TL emsal bedel takdir edilmiştir. Makinenin birikmiş amortismanı 60.000,00-TL'dir.

İktisadi kıymetin net değeri =
(100.000,00-60.000,00)=
40.000,00-TL olacaktır.
Gider Yazılması Gereken Tutar=
(40.000,00-20.000,00)= 20.000,00-TL'dir.

Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşen iktisadi kıymetlerin fevkalade amortisman tabi tutulabilmeleri için de, tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelmiş olmaları şartı aranmaktadır. Günümüzde teknolojik verimin hızlı gelişmesi dolayısıyla iktisadi kıymetlerin daha işlevsel ve gelişmiş modellerinin ortaya çıkması durumlarıyla sıklıkla karşılaşmaktadır. Daha teknolojik modellerin ortaya çıkması da çoğu zaman kendinden önceki modellerin kıymetlerinde düşmeye neden olmaktadır. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere bu gibi durumlarda sadece kıymet düşüklüğü değil, aynı zamanda "kullanılamaz hale gelme" şartı aranmaktadır. Dolayısıyla daha gelişmiş bir modelin edinilmiş olmasına rağmen eskisi hala kullanılabilirse fevkalade amortisman ayrılamayacağı sonucu çıkmaktadır²².

Cebri çalıştırılmaları nedeni ile normalden fazla aşınmaya maruz kalan iktisadi kıymetler için fevkalade amortisman uygulaması sadece üretime doğrudan katkısı olan iktisadi kıymetler için geçerlidir. Söz konusu bu uygulama normal amortisman oranına ek oran verilmesi şeklinde, ancak aşırı çalıştırma dönemi boyunca uygulanabilir.

Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya, yıpranmaya veya değer kaybına uğrayan iktisadi kıymetlerde de fevkalade amortisman uygulaması için Maliye Bakanlığı'na başvurulması gerekir. Bakanlık, başvuran yükümlülerden bir formla fevkalade amortisman oranı belirlenecek iktisadi kıymetin çalıştırılma süreleri, çalışan işçi sayısı, işçilerin ücretleri ile aktif değerlerine ilişkin bilgi ister ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan da görüş alarak fevkalade amortisman oranını belirler.

²² ŞAHİN Yılmaz, "Mevcutlarda Amortisman Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:352, 2010, s.108

Fevkalade amortisman uygulamasında bu oran ilgili birimlerce tespiti yapıldığı dönemde değil, VUK'un 318. maddesi gereği ilgililerin müracaatta bulunduğu hesap döneminden itibaren geçerlidir. Ancak cebri çalışmaya maruz kalan iktisadi kıymetlerde uygulama farklıdır, çünkü söz konusu bu duran varlıkların cebri çalışmaya maruz kaldıkları hesap dönemi kapandıktan sonra anlaşılmaktadır. Sonuç olarak mükellefler, cebri çalışmaya maruz kalan iktisadi kıymetler için Maliye Bakanlığı'ndan talep ettikleri bu amortisman oranları başvurdıkları yıl için değil cebri çalışmaya maruz kalınan yıl için uygulayabileceklerdir.

Ayrıca iktisadi kıymetin çalınması, kaybolması veya bilerek ve isteyerek kullanım dışı bırakılması hallerinde fevkalade amortisman ayrılması mümkün değildir.

İktisadi kıymetin kısmen zarar görmesi ve kullanılabilir kısmının kalması ya da doğal afete maruz kalan iktisadi kıymetin hurda kısmının kullanılabilir halde olması halinde, kalan bu kısımlar için fevkalade amortisman oranı uygulanmaz, ilgili yıla tekabül eden amortisman miktarı bulunur ve kalan kısımda gider yazılır. Her iktisadi kıymet için yılda ancak bir kere amortisman ayrılabilir, bu nedenle fevkalade amortisman ayrılan yıl sonunda iktisadi kıymetin kalan kısmı için tekrar amortisman ayrılamaz.

Üretimde kullanılan iktisadi kıymetlere fevkalade amortisman ayrılması halinde, fevkalade amortisman ayrılmasaydı ayrılması gereken amortisman tutarı, afetin meydana geldiği tarihten önceki dönem için kıst yapılarak üretim maliyetiyle ilişkilendirilir.

5- AMORTİSMAN UYGULAMA SÜRESİ

VUK'un 320. maddesi gereği, amortisman süresi kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar ve her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede

nazara alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz. Örneğin 30.12.2009 tarihinde aktife giren bir iktisadi kıymet için amortisman ayırma süresi 2009 yılı itibarıyla başlar.

Ayrıca iktisadi kıymet, yılın son günü de işletilse yıllık amortisman ayrılır. Ancak bu kuralın istisnaları mevcuttur. Kıst amortismanının uygulandığı bazı istisnai durumlar aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

5.1- Binek Otomobillere İlişkin Kıst Amortisman Uygulaması

VUK'un 320. maddesine 01.01.1994 tarihinde yapılan bir değişiklikle binek otomobillere ilişkin aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

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

Örneğin, 08.03.2009 tarihinde aktife giren bir otomobile ait amortisman hesaplamasında işletme, mart ayını tam ay saymalı, 2009 yılı için kalan 10 ay için amortisman ayrılmalıdır. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, bu uygulama amortisman süresini uzatmaz, yılın başından otomobilin aktife girdiği tarihe kadar olan süreye tekabül eden amortisman miktarı itfa süresinin son yılında da yok edilir.

Örnek: MRT İşletmesi, 14.08.2006 tarihinde 60.000,00-TL bedelle otomobil satın almıştır. Otomobilin faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı ise

% 20'dir. Bu verilere göre işletmenin hesaplaması gereken amortisman oranı aşağıdaki gibi olmalıdır.

İşletme 2006 yılı için, ağustos ayını tam ay kabul etmeli ve kalan 5 ay için kıst amortisman uygulamalıdır. 2006 yılından kalan bakiye değer ise son yılda itfa edilmelidir.

2006 yılı amortisman tutarı:

$60.000,00 \times \% 20 = 12.000,00$ (12 aylık döneme isabet eden kısım)

$12.000,00 / 12 \times 5 = 5.000,00$ -TL (5 aylık kısma isabet eden ve 2006 yılında ayrılması gereken kıst amortisman tutarı)

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Amortisman Oranı (%)	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
2006	60.000,00	% 20	5.000,00	5.000,00	55.000,00
2007	60.000,00	% 20	12.000,00	17.000,00	43.000,00
2008	60.000,00	% 20	12.000,00	29.000,00	31.000,00
2009	60.000,00	% 20	12.000,00	41.000,00	19.000,00
2010	60.000,00	% 20	19.000,00	60.000,00	0,00
		Toplam	60.000,00		

2006 yılında ayrılmayan $12.000,00 - 5.000,00 = 7.000,00$ -TL'lik tutar, VUK'un 320. maddesi gereği, son yıl ayrılacak amortisman tutarına ilave edilmiştir.

Diğer yandan MRT işletmesi otomobil için azalan bakiyeler usulünü kullanması halinde ortaya özellikli bir durum çıkacaktır. Daha önce de açıklandığı üzere, azalan bakiyeler yönteminde her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur ve ayrıca amortisman sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir. Örnekte yer alan otomobil için azalan bakiyeler usulünün kullanılması halinde ilk yılda kıst amortisman uygulanacak olmakla birlikte ikinci yıl üzerinden amortisman ayrılacak değer hesaplanırken ilk yılın amortisman tutarı tam olarak hesaplanmış gibi dikkate alınacaktır. İlk yıl kıst amortisman nedeniyle amorti edilemeyen tutarın son yılın amortismanına ekleneceği tabiidir. Buna göre MRT işletmesinin azalan bakiyeler usulünü kullanması halinde yıllar itibarıyla amorti edeceği tutarlar aşağıda verilmiştir.

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Amortisman Oranı (%)	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
2006	60.000,00	% 40	10.000,00	10.000,00	50.000,00
2007	36.000,00	% 40	14.400,00	24.400,00	35.600,00
2008	21.600,00	% 40	8.640,00	33.040,00	26.960,00
2009	12.960,00	% 40	5.184,00	38.224,00	21.776,00
2010	21.776,00	Kalan	21.776,00	60.000,00	0
		Toplam	60.000,00		

5.2- Hesap Döneminin Değişmesi Halinde Kıst Amortisman Uygulaması

VUK'un "Hesap Dönemi" başlıklı 174. maddesine göre hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Ancak takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için müracaat

üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık hesap dönemi tayin edebilir. Bu işlem sonucunda normal hesap döneminden özel hesap dönemine geçişte, 12 aydan daha kısa bir hesap dönemi ortaya çıkar. Bu süre için de kıst amortisman ayrılmalıdır.

Örneğin, normal hesap dönemini kullanan mükellefe, talebi üzerine 1 Haziran-31 Mayıs tarihleri arası özel hesap dönemi tayin edilmiştir. Bu durumda mükellef 01.06.2008-31.05.2009 tarihi için yıllık amortisman ayrılmalı ancak 01.01.2008-31.05.2008 tarihleri arasında ise kıst amortisman ayrılmalıdır.

5.3- Devir Halinde Kıst Amortisman

Uygulaması

Şahıs şirketlerinin sermaye şirketi haline dönüşmesi halinde yeni oluşturulan şirket bünyesinde, amortisman uygulamasına kalındığı yerden devam edilmediler. Buna göre itfa süresi on yıl olan bir sabit kıymet, sekizinci yılda sermaye şirketine intikal etmişse, itfa edilmemiş kısmın kalan iki yıl içinde amortismanın tamamlanması gerekmektedir²³.

5.4- Adi Ortaklıkta Ortak Değişikliği

Halinde Kıst Amortisman Uygulaması

Adi ortaklıkta ortak değişiklikleri hesap dönemini sona erdirir. Bu nedenle ortak değişimi halinde oluşan bu kıst dönem için kıst amortisman ayrılması gerekmektedir.

5.5- Ticari İşletme Sahibinin Ölümü

Halinde Kıst Amortisman Uygulaması

Ticari işletme sahibinin ölümü halinde ticari işletme aktif ve pasifleriyle varislere geçer. Bu

dönemin vergisi ise ölen kişi adına kesilirken, mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından ödenir. Varislerin ticari faaliyete devam etmeleri halinde ise ölüm tarihi ile takvim yılı sonuna kadar olan dönemde bir hesap dönemi kabul edilir ve bu dönemin vergisi faaliyete devam eden varisler adına kesilir. Ölüm tarihinin 07.07.2009 olması halinde 01.01.2009-07.07.2009 tarihleri arasına tekabül eden vergi, ölen ticari işletme sahibi adına tarh edilir, varislerin ticari faaliyete devam ettiği varsayımı altında ise 07.07.2009-31.12.2010 tarihleri arasındaki dönem için vergi varisler adına tarh edilecektir.

6- AMORTİSMANA KONU İKTİSADİ KİYMETİN DEĞERİ

VUK'un 313. maddesine göre amortisman uygulamasında iktisadi kıymetin değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerinin esas alınması gerekmektedir. Madde hükmüne göre; gayrimenkullerle 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 mevzunu oluşturur. Madde metninde açıklanan husus amortisman tabi iktisadi kıymetlerde, amortisman esas alınacak değer iktisadi kıymetin maliyet bedelinin olduğudur.

İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya hut değer artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı maliyet bedelini oluşturur. Gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının iktisabından sonra gayrimenkullerle veya elektrik

²³ GÜMÜŞ Yakup, ŞENTÜRK Serap, "Mevcutlarda Amortisman," Vergi Raporu, Aralık 2008, s.155

üretim ve dağıtım varlıklarıyla ilgili olarak yapılan normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

Gayrimenkullerde maliyet bedeline satın alma bedelinden başka makine ve tesisattan güm-rük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler de girer. Ancak mükellef noter ve mahkeme masrafları ile kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderlerini, Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline eklemek ya da gider yazmak konusunda serbesttir.

VUK'un 271. maddesi gereği inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.

İktisadi kıymete yapılan gider, eğer iktisadi kıymetin kullanım süresini, diğer bir ifadeyle ömrünü arttıracak nitelikteyse aktifleştirildiği yıldan başlayarak iktisadi kıymetin uzayan ömrünün sonuna kadar itfa edilir. Eğer yapılan gider, iktisadi kıymetin fonksiyonunu artırır nitelikte ise iktisadi kıymetin kalan süresi içinde eşit tutarlarda itfa edilerek yok edilir.

Maliyet bedelinin tespit edilmesinde özellik arz eden hususlardan birisi de amortismanı tabi iktisadi kıymetin döviz cinsinden borçlanması halinde oluşan kur farkı ile kredi kullanılarak iktisap edilmesi halinde oluşan finansman giderlerinin nasıl değerlendirileceğidir.

Yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi halinde ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme dönemi

sonuna kadar olan kısmı maliyete intikal ettirilir. Ancak aktifleştirme döneminden sonraki dönemlere tekabül eden faiz gideri ve kur farklarının ise doğrudan gider yazılması veya maliyete eklenmesi hususu mükellefin seçimine bırakılmıştır. Lehe oluşan kur farklarında ise aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmı maliyetle ilişkilendirilir, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanları ise kambiyo geliri olarak değerlendirilir veya maliyetten düşü-lür. Bu yöntemden hangisi seçildiyse o yönetime göre işlem yapılmaya devam edilmelidir.

Özel Maliyet Bedelinin İtfası

Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderler gayrimenkulün maliyet bedeline eklenecektir. Ancak bu işletmenin envanterine kayıtlı olan gayrimenkuller için mümkünken, işletmenin kiralamış olduğu gayrimenkullerde bu amaçla yapılan harcamalar VUK'un 272. maddesinde belirtildiği gibi özel bir düzenlemeye tabidir.

İşletme, kiralamış olduğu gayrimenkulleri veya işletme hakkını aldığı elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetlerini devamlı olarak arttırmak amacıyla yaptığı giderleri özel maliyet bedeli olarak aktifleştirir ve amortisman yoluyla itfasını gerçekleştirir.

Bir geminin iktisap tarihindeki süratini hızlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak, bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler de bu kapsamda değerlendirilir.

Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata

ait giderler de özel maliyet bedeli olarak değerlendirilip amortisman yoluyla itfa edilmelidir. Eğer gayrimenkul veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan harcamalar kapsamında tamir, bakım gibi gider yazılması gereken harcamalar da bulunursa, işletme kıymet artırımına yönelik olarak yapılan harcamaları tamir, bakım masraflarından ayrı tutmalı ve bu kısmı maliyete eklemelidir.

Özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.

7- AMORTİSMANDA ÖZEL HALLER

7.1- Amortisman Tabi Malların Satılması

VUK'un 328. maddesine göre; amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler. Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve trampa satış hükmündedir."

Net aktif değer olarak da ifade edilen kayıtlı değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin defter değerinden ilgili iktisadi kıymete ilişkin birikmiş amortismanlar çıkartıldıktan sonra kalan değerdir.

Enflasyon düzeltmesi işlemleri sonucunda amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerleri-

nin bilanço gününe irca edilmesi halinde, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satış karı hesaplanırken; bu iktisadi kıymetlerin kendilerine ve birikmiş amortismanlarına ilişkin enflasyon düzeltme farkları birlikte dikkate alınmalı ve satışa konu amortisman tabi iktisadi kıymetin net aktif değeri enflasyon düzeltmesi sonrasındaki değeriyle dikkate alınmalıdır²⁴.

7.2- Amortisman Tabi Malların

Sigorta Tazminatı

VUK'un 329. maddesine göre; yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler 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.

Sigorta tazminatının kaydı için amortisman tabi iktisadi kıymetin kayıtlı değerinden birikmiş amortismanları çıkartılarak, amortisman tabi iktisadi kıymetin net aktif değerine ulaşılmaya çalışılır. Net aktif değer ile sigorta tazminatı arasındaki fark kar veya zarar hesabına geçirilmesi gereken değer olacaktır.

Örnek: NRS A.Ş., iplik üretimi işi ile iştigal etmekte iken, aktifinde kayıtlı bulunan makine, 27.07.2007 tarihinde çıkan yangın sonucunda değer düşüklüğüne uğramıştır. Takdir komisyonu söz konusu makine için 90.000,00-TL değer biçmiştir. Makinenin defter değeri 200.000,00-TL olup birikmiş amortisman tutarı 100.000,00-TL'dir. Sigorta şirketi ise makine için 55.000,00-TL tazminat ödemiştir. İşletmenin yapması gere-

²⁴ ŞENYURT İdris, "Amortismanlarda Özel Haller", Vergi Dünyası, 2009, Sayı:340, s.66

ken muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olmalıdır.

Makinenin Net Defter Değeri = 200.000,00–100.000,00= 100.000,00-TL

Makinedeki Değer Kaybı = 100.000,00–90.000,00= 10.000,00-TL

Kar= 55.000,00–10.000,00= 45.000,00-TL

31/12/2007	
102 Bankalar	55.000,00
253 Tesis, Makine Ve Cihazlar	10.000,00
679 Diğer Olağandışı Gelir Ve Karlar	45.000,00

Alınan Sigorta Tazminatının Muhasebeleştirilmesi

7.3- Yenileme Fonu Uygulaması

Mükellefe sağlanmış önemli bir teşvik olan yenileme fonu amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması veya 329. maddede sayılan afetler nedeniyle zarar görmesi halinde alınan sigorta tazminatı sonrasında oluşan karın aynı yıl vergilendirilmesi yerine, kanunda şartları ve sınırları belirlenmiş olan yenileme fonuna alınarak söz konusu verginin ilerleyen yıllara ertelenmesi şeklindeki uygulamadır.

Yenileme fonunun iki kaynağı bulunmaktadır. Bunlardan ilki dayanağını VUK'un "Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılması" başlıklı 328. maddesinden almaktadır. Buna göre; satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Kaynağını sigorta tazminatı uygulamasından alan düzenleme ise aynı Kanun'un "Amortismanına Tabi Malların Sigorta Tazminatı" başlıklı 329. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hüküm uyarınca, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi işin 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.

Yenileme fonu uygulamasından yararlanılmasının şartları aşağıda açıklanmıştır.

8.1- Bilanço Esasında Defter Tutulmalı ve Pasifte Geçici Bir Hesap Açılmalıdır.

Yenileme fonunun temel şartlarından biri sadece bilanço usulünde defter tutan mükelleflerin bu

uygulamadan yararlanabileceğidir. Hatta diğer şartlar gerçekleşmiş bile olsa işletme esasına göre defter tutan mükelleflerin, kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin ve serbest meslek defteri tutan serbest meslek erbabının uygulamadan yararlanması mümkün değildir.

Bu şartın varlığına 328. ve 329. madde metinlerinde geçen; “pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir” ifadesinden ulaşılmaktadır. Çünkü “pasifte geçici hesap” ancak bilanço düzenleyen mükellefler tarafından yapılabilecek muhasebesel bir uygulamadır.

İşletme esasına göre defter tutan mükellefin, kendi isteği üzerine, bilanço usulüne göre defter tutmaya başlaması halinde de yenileme fonu uygulamasından yararlanabileceği tabiidir.

8.2- Yeni İktisadi Kıymet Alınması İşin Mahiyetine Göre Zaruri Bulunmalı veya Yöneticilerce Bu Konuda Karar Verilmiş ve Girişimde Bulunulmuş Olmalıdır.

İşin mahiyetinden kaynaklanan sebepler nedeniyle yeni iktisadi kıymetin alınmasının zaruri bulunduğu durumda veya afet nedeniyle zarar gören iktisadi kıymet yerine yenisinin alındığı durumda, yöneticilerin bu yönde karar verip girişimde bulunmaları gerektiği şartının aranmayacağı açıktır.

Hangi hallerde yenilemenin zorunlu olacağı veya hangi hallerde yöneticilerce bu konuda karar verilip girişimde bulunulacağı şartı Kanun koyucu tarafından açıklanmadığı için yoruma açık bir husus olarak varlığını devam ettirecektir. Bu konuda bir örnek vererek konuya bir nebze açıklama getirmek mümkündür.

Örneğin, bir nakliye firması işletmenin elinde bulunan ve nakliye işlerinde kullanabileceği tek

kamyonunu satması veya bu tek kamyonun trafik kazası sonucu kullanılamaz hale gelmesi durumlarında; işin niteliğine göre bu iktisadi kıymetin yenilenmesi işletme faaliyetinin devam ettirilebilmesi için zorunlu olduğundan; yenileme fonu ayrılabilmesi için gerekli ilk şart sağlanmış kabul edilebilecektir. Bununla beraber, sabit kıymetin yenilenmesi, işin niteliğine göre zorunlu da olsa, amortismanı tabi iktisadi kıymetin satışı veya sigorta tazminatı alınması işlemleri sonucu oluşan kar işletmeden çekilmişse, yenileme fonu ayrılmaz. Bu nitelikteki kar işletme kaynakları arasından çekilmemekle beraber; beyan edilen vergi matrahına dahil edilmişse (satışın veya sigorta tazminatının alındığı dönemde kar olarak beyan edilmişse) fon ayrılması yine mümkün değildir²⁵.

İşletmenin birden fazla kamyonunun bulunması ve bu anlamda işin mahiyetinden yenisinin alınmasının zaruri bulunmadığı varsayıldığında, işletme yönetimi yenisinin alınması yönünde karar alır ve bu yönde de girişimde bulunursa, mezkur maddenin ikinci şartı gerçekleşmiş olacağından, işletme yenileme fonu uygulamasından yararlanabilecektir.

Anonim şirketlerde yönetim kurulu ve limited şirketlerde ortaklar kurulu tarafından karar alınması ve karar defterine geçirilmesi, alınacak kamyon için çeşitli firmalarla görüşülmesi, fiyat alınması, sipariş verilmesi gibi durumlar madde metninde geçen “yöneticilerce bu konuda karar verilmesi ve girişimde bulunulması” şartına verilebilecek örneklerdir.

8.3- Yeni Alınacak İktisadi Kıymet Eskisiyle Aynı Neviden Olmalıdır.

İlgili maddede geçen satılan iktisadi kıymetin yenilenmesi ifadesi, yeni alınacak iktisadi kıyme-

²⁵ ŞENYURT İdris, a.g.m., s.66

tin aynı neviden olması gerektiğini işaret etmektedir. Aksi halde “yenilenme” ifadesinin tercih edilmeyeceği kanaatindeyiz.

Alınacak iktisadi kıymetin yenilenmesinden kastedilenin; markası, özellikleri, kapasitesi vb. gibi vasıflarının birebir aynı olduğu başka bir iktisadi kıymet olmadığı açıktır. Zira birçok işletmenin, diğer işletmelerle rekabet edebilmek adına teknolojisi daha yüksek, daha gelişmiş, çalışma kapasitesi ve birim başına verimi daha yüksek iktisadi kıymetleri tercih etmeleri doğaldır. Tüm bu ileri teknolojik iktisadi kıymet alma endişeleri yerine işletme kullanılmış, eski model bir duran varlık aldığı anda da bu fondan yararlanabilecektir. Bu halde bile yenileme fonu uygulamasından yararlanmasını engelleyen herhangi bir yasal engel bulunmamaktadır

Kanun koyucu iktisadi kıymetin yenilenmesi hususunda, aynı neviden olma şartı dışında niteliksel bir şart aramadığı gibi niceliksel bir şart da koşmamıştır. Sonuç olarak; söz konusu bu fondan yararlanarak sattığı iktisadi kıymetin sayısından daha az veya daha fazla sayıda iktisadi kıymet satın alabilecektir.

8.4- Yenileme Fonu, Yeni İktisap Edilecek İktisadi Kıymetin Amortismanları İle Mahsup Edilmek Suretiyle Kullanılır.

Yenileme fonundaki tutar asla yeni alınan iktisadi kıymetin maliyet bedelinden mahsup edilmek suretiyle kullanılamaz. Ancak, yeni alınacak iktisadi kıymetin amortisman giderleri karşılanabilir. Yenileme fonunda üç yıl boyunca muhafaza edilen tutardan, yeni alınan iktisadi kıymetin ilgili döneme ait amortisman tutarı mahsup edilir, eğer fon amortisman tutarını karşılayamazsa arta kalan bu tutar gider hesabına aktarılır.

Örnek: ABC A.Ş., bilançoda kayıtlı değeri 100.000,00-TL, birikmiş amortismanı 60.000,00-TL olan kamyonunu 21.06.2007 tarihinde 70.000,00-TL bedelle satmış, oluşan karı ise yenileme fonuna kaydetmiştir. İşletme, 13.10.2009 tarihinde yeni 120.000,00 bedelle bir kamyon almıştır. (Belirlenen faydalı ömür 5 yıl olup, amortisman oranı %20’dir.)

Net Değer = Kayıtlı Değer – Birikmiş Amortismanlar

Net Değer = 100.000,00 – 60.000,00 = 40.000,00-TL olmalıdır.

Kar = Satış Fiyatı – Net Değer

Kar = 70.000,00 – 40.000,00 = 30.000,00-TL olmalıdır.

Amortisman tabi iktisadi kıymetin satışı ve oluşan karın yenileme fonuna aktarılması aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir.

31/12/2007	
102 Bankalar	60.000.00
275 Birikmiş Amortismanlar	70.000.00
253 Tesis, Makine Ve Cihazlar	100.000.00
549 Özel Fonlar	30.000.00
/	

Satış sonrasında, işletmenin yeni aldığı iktisadi kıymete ilişkin 2009 yılı amortisman kaydı ise aşağıdaki şekilde olmalıdır.

	31/12/2009	
549 Özel Fonlar	24.000,00	
	257 Birikmiş Amortismanlar	24.000,00
	/	

8.5- Yenileme Fonunun Kullanılma Süresi

VUK'un 328. ve 329. maddelerinde de belirtildiği üzere yenileme fonu pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir.

Ancak uygulamada sürenin hangi yıl başlayacağıyla ilgili iki farklı görüş bulunmaktadır. Birinci görüş, amortisman tabi iktisadi kıymetin satıldığı yılın ilk yıl kabul edilmesi gerektiğini savunurken, ikinci görüş ise sürenin amortisman tabi iktisadi kıymetin satıldığı yılı izleyen yıldan itibaren başlaması gerektiğini savunmaktadır.

Bizim görüşümüze göre ise, söz konusu bu sürenin amortisman tabi iktisadi kıymetin satıldığı yıldan itibaren hesaplanması gerekmektedir. Nasıl ki, yılın son günü aktive alınan iktisadi kıymet için - bir gün dahi sayılarak- amortisman ayrılıyorsa, yenileme fonu uygulamasında da iktisadi kıymet yılın son gününde satılsa o yıl, hesaplamada ilk yıl sayılmalıdır.

9- AMORTİSMAN KAYIT YÖNTEMLERİ

9.1- Direkt Yöntem

Hesaplanan amortisman tutarının ilgili duran varlık hesabına alacak kaydedildiği yöntemdir. İlgili duran varlığın bedeli, dönem sonu bilançosunda ayrılan amortisman miktarı kadar az görünür. Bunun sonucu olarak da en son itfa yılında, ayrılan amortisman miktarı duran varlık bedelinden düştüğü için hesap kapanır, buna rağmen ilgili duran varlık kullanılmaya devam edilir. Bu nedenle, bu yöntemi seçen işletmeler bu durumu yok etmek için, iz bedeli olarak anılan bir işlemlerle, son yıla ait amortisman tutarını 1-TL bile olsa eksik göstererek ilgili duran varlık hesabının kapanmamasını sağlarlar.

Örnek: İşletme, 14.08.2006 tarihinde 10.000,00-TL maliyet bedeliyle satın alınan demirbaş için % 20 oranında amortisman ayırmıştır.

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

9.2- Endirekt Yöntem

Ayrılan amortisman tutarlarının pasifte “Birikmiş Amortismanlar” hesabına yazıldığı ve duran varlığın maliyet bedelinin yanında biriken amortisman tutarlarının da görülebildiği yöntemdir. Aktifi düzenleyici pasif bir hesap olan birikmiş amortismanlar, bilançoda parantez içinde ilgili duran varlığın maliyet bedelinden düşülerek yazılır, böylece duran varlık bilanço aktifinde net değeriyle yer alır. Yukarıdaki örneğin endirekt yöneme göre kaydedilmesi halinde kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır.

31/12/2006	
770-Genel Yönetim Gideri	2.000,00
257-Birikmiş Amortismanlar	2.000,00
/	

10- SONUÇ

Mükelleflerin vergilendirilebilir kazancına ulaşmak için, gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilen amortismanlar, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları’nın muhtelif maddelerinde gider olarak kabul edilmektedir. Amortismanların gider olarak dikkate alınacağı hükmü, Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazançla ilgili hükmü “İndirilecek Giderler” başlıklı 40.maddesinin 7 numaralı bendinde, zirai kazançla ilgili hükmü “Zirai İşletme Hesabı Esasında Giderler” başlıklı 57.maddesinin 6 numaralı bendi ile 59.maddesinde, serbest meslek kazancıyla ilgili hükmü “Mesleki Giderler” başlıklı 68. maddesinin 4 numaralı bendinde, gayrimenkul sermaye iradiyle ilgili hükmü ise “Giderler” başlıklı 74. maddesinin 6 numaralı bendinde düzenlenmiştir.

Söz konusu bu maddelerde yer aldığı şekliyle amortisman uygulaması, bu bedellerin Maliye Bakanlığı’nca tespit ve ilan edilen faydalı ömürleri içinde giderleştirilmesi işlemidir.

Her ne kadar amortismanlar çoğu zaman doğrudan gider yazılsa da bazı durumlarda üretim maliyetine eklenmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 43. maddesine göre, birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları hizmet üretim maliyetine eklenir. VUK’un 275. maddesine göre, imalatçı işletmelerde, üretim ünitesi için hesaplanan amortismanlar genel imal giderleri olarak, giderin mamule düşen kısmı, imal edilen emtianın maliyetine eklenmelidir.

Bu uygulamalardaki temel amaç, amortisman bedellerinin gider veya maliyet olarak yazılarak, bir yandan ortaklara dağıtılacak karın doğru olarak hesaplanabilmesini sağlamak diğer yandan ise mükellefin vergilendirilebilir gelirine ulaşmak ve vergi matrahını doğru tespit edebilmektir.

KAYNAKÇA

- AKYOL M. Emin, “Amortisman Ayrılmaması veya Düşük Nispette Ayrılması Üzerine Bir Değerlendirme”, Vergi Dünyası, Sayı:337, 2009
- ALTINBAŞ Hidayet, “Mevcutlarda Amortisman Ve Yenileme Fonu Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı:244, 2001

- BEYLİK Ali, "Mevcutlarda Amortisman Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:280
- GÜMÜŞ Yakup, ŞENTÜRK Serap, "Mevcutlarda Amortisman," Vergi Raporu, Aralık 2008
- GÜVEMLİ Oktay, "Mali Tablolar Tahlili", İstanbul, 1998, 3. Baskı
- KAYNAK Harun, "İşletmecilik İlkeleri İle Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi Ve Gayrimaddi Duran Varlıklarda Amortismanlar", Yaklaşım Yayınları, 2001
- KIZILOĞLU Şükrü, "Vergi Usul Kanunu Ve Uygulaması", Savaş Yayınları, Ankara, 1991
- PEKER Alparslan, "Yönetim Muhasebesi", İstanbul, 1978, 2. Baskı
- SEVİLENGÜL Orhan, "Genel Muhasebe", Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, 14. Baskı
- ÖZBALCI Yılmaz, "Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, 2004
- ÖZTÜRK Bünyamin, ÖĞREDİK Güray, "Dönem Sonu Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları", Maliye Ve Hukuk Yayınları, Mali Pusula Dergisi, Aralık 2007 Sayısı Eki
- ŞAHİN Yılmaz, "Mevcutlarda Amortisman Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:352, 2010
- ŞENYURT İdris, "Amortismanlarda Özel Haller", Vergi Dünyası, 2009, Sayı:340
- 19.02.1963 Tarih Ve 205 Sayılı Kanun Gereği, Türk Vergi Kanunları Gereği, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Cilt 3, 1988
- <http://www.huk.gov.tr/Yururlukteolandkk.html>, Erişim Tarihi: 09.09.2011