



AMORTİSMAN UYGULAMASINDA SÜRE: VUK'DAKİ DÜZENLEMENİN YENİ TTK ve TMS/TFRS BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Ali Yakup SAYAN(*)

1 - GİRİŞ

Muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesi “işletmenin sürekliliği” kavramı uyarınca işletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasını amaçlamaktadır. Bu doğrultuda gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, dönem maliyet, gider ve zararlarının aynı dönem hasılat, gelir ve karları ile karşılaştırılması da bu ilkenin gereğidir. Dolayısıyla belli bir dönem ya da dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri geçişe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, duran varlıklarda, alacak ve borçlarda doğru envanter ve değerlendirme işlemlerinin yapılması gerekir.

Dönemsellik ilkesinin en bariz görüldüğü yerlerden biri de duran varlıklarda amortisman mevzuudur. İşletmelerde bir yıldan fazla kullanılan ve aşınmaya, yıpranmaya veya değer düşüklüğüne maruz kalan varlıklarla ilgili olarak iktisadi kıymetin maliyet bedelinin işletmede kullanıldığı/kullanılabilir olduğu süre içinde sistematik bir şekilde sonuç hesaplarına aktarılması amortisman uygulamasının esasını oluşturmaktadır. Bu şekilde iktisadi kıymetin maliyet bedelinin tamamı elde edildiği dönemin sonuç hesaplarına aktarılmadığı için finansal tablolar aracılığıyla ilgililerine sunulan bilgiler işletmenin mali ve finansal durumunu daha doğru ve gerçekçi bir biçimde gösterecektir.

Amortisman uygulamasında süre amortismanına tabi iktisadi kıymetin (ATİK) maliyetinin ne kadar süre içinde sonuç hesaplarına aktarılacağını ve böylece işletmenin mali ve finansal görünümünü kaç hesap dönemi boyunca etkileyeceğini belirlemektedir. Biz de bu çalışmamızda amortisman uygulamasında süreye ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki (VUK) düzenlemelerin amortisman mües-

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

sesesinin temel ilkeleri ile uyumlu olup olmadığını 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (Yeni TTK) ve TMS/TFRS çerçevesinde değerlendireceğiz.

2- VUK'A GÖRE AMORTİSMAN MEVZUU ve UYGULAMASI

213 sayılı VUK'un 313 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, 269. 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 amortismanın konusunu oluşturmaktadır. Buna göre, mevcutlar bakımından amortismanın konusu, işletmeye dahil gayrimenkul ve sabit kıymet niteliğindeki maddi kıymetlerle, gayri maddi kıymetlerin değerlerinde zamanla meydana gelen kayıpların sonuç hesaplarına intikal ettirilmesidir.

İşletmeye dahil amortisman konusu maddi kıymetler; bina, makine ve teçhizat, taşıt araçları, demirbaş eşya, maden ocakları ve galerileri, petrol kuyuları, ulaştırma boruları ve benzeri sabit kıymetlerle, sinema filmleridir.

Gayri maddi kıymetler ise; patent, telif, ihtira, imtiyaz hakları, kiracılık hakkı, peştamallık ve bu nitelikteki haklardır.

İktisadi kıymetler için 213 sayılı VUK'da normal ve azalan bakiyeler usulü olmak üzere iki amortisman usulü öngörülmüş olmakla birlikte, madenler için ayrı bir amortisman usulü benimsenmiş ve belli sebeplerle olağandışı yıpranma, aşınma veya değer kaybına uğrayan kıymetler için de fevkalade amortisman uygulaması kabul edilmiştir.

Normal amortisman, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin Maliye Bakanlığınca kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak tespit ve ilan edilen amortisman oranları üzerinden her yıl eşit oranda itfa edilmesidir. Amortisman uygulamasında kullanılacak olan oranlar, Maliye Bakanlığı'nca, iktisadi kıymetlerin üretim grupları ve cinsine göre faydalı ömürleri dikkate alınarak, iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları yerler itibarıyla, 333, 339, 365, 389 399 ve 418 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ve ek listeleri ile ilan edilmiştir.

Azalan bakiyeler üzerinden amortisman yönteminde ilk yıl ATİK'in maliyet bedeli üzerinden sonraki yıllarda ise iktisadi kıymetin net değeri üzerinden amortisman hesaplanmaktadır. Net değer, maliyet bedelinden önceki yıllarda ayrılmış amortisman tutarlarının indirilmesi suretiyle hesaplanır. Bu yöntemde amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Amortisman süresi ise normal amortisman oranlarına göre hesaplanır.

Bu yöntem iktisadi kıymetin ilk yıllarda daha fazla aşınmaya, yıpranmaya ve değer kaybına maruz kaldığı esasına dayanmakta ve bu yöntemle yeni yatırımların yapılması, mevcut tesislerin yenilenmesi teşvik edilmek suretiyle üretimin, işletmelerin likidite durumları iyileştirilerek rantabilitenin artırılması amaçlanmıştır.¹

213 sayılı VUK'un Mükerrer 315 inci maddesine göre, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenler, amortisman tabi iktisadi kıymetlerini azalan bakiyeler usulünü uygulayarak giderleştirebilirler.

¹ YÜCEL, A. Tugay, Genel Muhasebe (2010), Hesap Uzmanları Derneği Yayınları; sy:439

Azalan bakiyeler usulünde amortisman uygulaması, yalnız bilanço esasında defter tutan mükellefler tarafından gerçekleştirilebilir. Bunların dışında kalan ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasında defter tutan çiftçiler, gayrimenkul sermaye iradı sahipleri bu usulü uygulayamaz. Ancak, ikinci sınıf tüccarlardan kendi istekleri ile bilanço esasında defter tutanlar, azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırabilirler.

2.1- Amortisman Süresi

Vergi Usul Kanunu'nun 320'nci maddesine göre amortisman süresi kıymetlerin **aktife girdiği yıldan** başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. Mükellefçe uygulanacak nispetin belirlenmesi ile ilgili olarak VUK'un 315 inci maddesi ile Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı da bu hükme istinaden 333 ve 339 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerini yayımlayarak uygulanacak amortisman oranlarını açıklamış bulunmaktadır. Yine aynı Genel Tebliğlerde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de ilan edilmiştir. Dolayısıyla mükellefler iktisadi kıymetleri için ilan edilen faydalı ömürleri boyunca ve yine ilan edilen oranları kullanarak amortisman ayıracaktır.

VUK'un 320/2 maddesinde de "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." hükmü yer almaktadır.

VUK'un 320'inci maddesinden anlaşılacağı üzere VUK'un amortisman süresi ile ilgili genel yaklaşımı iktisadi kıymetin maliyetinin aktife girdiği yıl tam yıl kabul edilmek üzere iktisadi kıymetin tebliğlerle belirlenen faydalı ömrü boyunca yok edilmesi şeklindedir. Dolayısıyla iktisadi kıymet yılın son günü dahi aktife girmiş olsa o yılın tamamı için uygulanan oranda amortisman ayrılacak ve o yılın sonuç hesaplarına aktarılacaktır. Bu şekilde dönem ticari karı ve bundan hareketle hesaplanacak mali kar, kıymetin işletmede bulunmadığı/kullanılmadığı süreye isabet eden amortisman payı kadar düşük gözükülecektir. Diğer taraftan işletmenin dönem sonu bilançosunda iktisadi kıymetin net değeri de söz konusu tutar kadar düşük olacaktır.

VUK'un amortisman süresi ile ilgili genel yaklaşımının bu şekilde olduğu, aynı maddenin 2'nci fıkrasında yalnızca binek otomobillere ilişkin olarak kıst amortisman uygulamasının getirilmesinden anlaşılmaktadır. Dolayısıyla binek otomobiller dışındaki iktisadi kıymetler için genel yaklaşım geçerli olacaktır. Kanun koyucu kıst amortismanına ilişkin bu düzenleme ile mükelleflerin esas faaliyet konusu için zaruri olmadığı halde hesap döneminin sonlarına doğru binek otomobil almaları ve o yılın tamamı için amortisman ayırarak vergi matrahını aşındırmalarını önlemeyi amaçlamaktadır. Bu hükümde de amortisman müessesinin muhasebe standartları ile belirlenen ilkelerine uyum sağlama çabası olmadığı açıkça anlaşılmaktadır.

2.2- Amortisman Yöntemleri İtibariyle Amortisman Süresi

2.2.1- Normal Amortisman

Normal Amortisman ATİK'lerin Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen faydalı ömrü boyunca her

yıl eşit tutarda yok edilmesidir. Bu yöntem ATİK'lerin her yıl eşit oranda değer kaybına, yıpranmaya maruz kaldığı esasına dayanmaktadır.

Amortisman süresi ise, yine VUK'un 320'nci maddesine göre, "1" rakamının seçilen amortisman oranına bölünmesiyle bulunacaktır. Amortisman süresinin tespitinde kullanılacak olan oranlar için, Maliye Bakanlığı'nca, iktisadi kıymetlerin üretim grupları ve cinsine göre faydalı ömürlerini dikkate alarak, iktisadi kıymetlerin kullandıkları yerler itibariyle amortisman oranlarının yer aldığı, 333, 339, 365, 389, 399 ve 418 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ve ek listeleri yayımlanmıştır. Bu doğrultuda amortisman oranı yüzde 20 olarak tespit edilen normal amortisman tabii tutulan bir iktisadi kıymet beş yılda itfa olunacaktır.

Örnek: Tekstil ürünleri imalatında bulunan X A.Ş. işletmede kullanılmak üzere 20.000 TL'ye satın aldığı bir jeneratörü 01.07.2010 tarihinde aktifte kaydetmiştir. Maliye Bakanlığınca 333 ve 339 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile tespit ve ilan olunan faydalı ömürler ve amortisman oranları listesine göre jeneratörlerin faydalı ömrü 10 yıl, amortisman oranı %10 dur.

Örneğimizdeki ATİK'in faydalı ömrü 10 yıl olarak ilan edilmesine rağmen VUK'a göre normal amortisman yöntemi ile amortisman ayırdığımızda kıymet 01.07.2010 yılında işletmenin aktifine girse bile 2010 yılı için tam yıl amortismanı ayrılmaktadır. Amortisman uygulaması 31.12.2019 tarihi itibariyle sona erecektir. Dolayısıyla fiili olarak ATİK'in faydalı ömrü 9 yıl 6 ay olarak uygulanmış olmaktadır.

Yıl	Amortisman Oranı Uygulanacak Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı (TL)
2010	20.000,00 TL	% 10	2.000,00 TL
2011	20.000,00 TL	% 10	2.000,00 TL
2012	20.000,00 TL	% 10	2.000,00 TL
2013	20.000,00 TL	% 10	2.000,00 TL
2014	20.000,00 TL	% 10	2.000,00 TL
2015	20.000,00 TL	% 10	2.000,00 TL
2016	20.000,00 TL	% 10	2.000,00 TL
2017	20.000,00 TL	% 10	2.000,00 TL
2018	20.000,00 TL	% 10	2.000,00 TL
2019	20.000,00 TL	% 10	2.000,00 TL
		Toplam	20.000,00 TL

2.2.2- Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman

Azalan bakiyeler üzerinden amortisman yönteminde ilk yıl ATİK'in maliyet bedeli üzerinden sonraki yıllarda ise iktisadi kıymetin net değeri üzerinden amortisman hesaplanmaktadır. Net değer, maliyet bedelinden önceki yıllarda ayrılmış amortisman tutarlarının indirilmesi suretiyle hesaplanır. Bu yöntemde amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Amortisman süresi ise normal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Dolayısıyla amortisman süresi yukarıda normal amortisman yönteminde açıklandığı üzere ATİK'in ilan edilen faydalı ömrü kadardır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

Bu yöntem iktisadi kıymetin ilk yıllarda daha fazla aşınmaya, yıpranmaya ve değer kaybına maruz kaldığı esasına dayanmakta ve bu yöntemle yeni yatırımların yapılması, mevcut tesislerin yenilenmesi teşvik edilmek suretiyle prodüktivitenin, işletmelerin likidite durumları iyileştirilerek rantabilitenin artırılması amaçlanmıştır.

Azalan bakiyeler usulünde amortisman süresi, normal amortisman usulünde olduğu gibi "1" rakamının normal amortisman oranına bölünmesi ile hesaplanmaktadır. Çünkü bu usulde amortisman süresi değişmemekte, yalnızca mükelleflerin ilk yıllarda daha yüksek miktarda amortisman ayırması amaçlanmaktadır.

Örneğimizdeki ATİK'in faydalı ömrü 10 yıl olmasına rağmen VUK'a göre azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi ile amortisman ayrıldığında ATİK 01.07.2010 tarihinde işletmenin aktifine girse bile 2010 yılı için tam yıl amortisman ayrılmaktadır. Dolayısıyla normal amortisman yönteminde olduğu gibi fiili olarak amortisman süresi 9 yıl 6 ay olacaktır. Böylece ATİK'in işletmenin aktifinde yer almadığı 2010 yılının ilk 6 ayı için amortisman ayırmak suretiyle iktisadi kıymetin amortismanı 6 ay erken bitirilmiş olacaktır.

Yıl	Amortisman Oranı Uygulanacak Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı (TL)
2010	20.000,00 TL	% 20	4.000,00 TL
2011	16.000,00 TL	% 20	3.200,00 TL
2012	12.800,00 TL	% 20	2.560,00 TL
2013	10.240,00 TL	% 20	2.048,00 TL
2014	8.192,00 TL	% 20	1.638,40 TL
2015	6.553,60 TL	% 20	1.310,72 TL
2016	5.242,88 TL	% 20	1.048,58 TL
2017	4.194,30 TL	% 20	838,86 TL
2018	3.355,44 TL	% 20	671,09 TL
2019	2.684,35 TL	% 100	2.684,35 TL
		Toplam	20.000,00 TL

2.2.3- Kıst Amortisman

Kıst amortisman uygulamasında binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak üzere kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılına ertelenmek suretiyle o yıl tamamen yok edilir. Kanun koyucunun vergi matrahının aşındırılmasını önlemek amacıyla yalnızca binek otomobilleri için benimsediği kıst amortisman yönteminde de amortisman süresi bakımından VUK'un 320'nci maddesinin ilk fıkrasında belirtilen genel yaklaşımdan vazgeçilmemiştir. Sonuçta yine amortisman süresi binek otomobilin aktife girdiği yıl tam yıl kabul edilmek üzere binek otomobilin faydalı ömrü kadardır.

2.3- Yeni VUK Taslağında Yer Alan Düzenleme

VUK'un yeniden yazılması çalışmaları sonucunda ortaya çıkan tartışmaya açık VUK taslağı²

² <http://www.vergiportalı.com/upload/VUKTASLAK.pdf> (erişim tarihi:28.08.2012)

30.09.2011 tarihinde kamuoyunun bilgisine sunulmuştur. Söz konusu taslağın “amortisman uygulama süresi” başlıklı 226’ncı maddesinde aşağıdaki düzenleme öngörülmüştür:

“(1) Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği tarihten başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan orana bölünür. Kıymetlerin aktife girdiği hesap dönemi için gün esasından hareketle amortisman ayrılır.

(2) Mükellefler, Maliye Bakanlığının iktisadi kıymetler için belirlediği faydalı ömürlerden kısa olmak üzere amortisman süresini belirlemede serbesttirler.

(3) Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede dikkate alınabilir.

(4) Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan orandan düşük bir oranla yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.”

3- YENİ TÜRK TİCARET KANUNU ve TMS/IFRS AÇISINDAN AMORTİSMAN SÜRESİ

6102 Sayılı Yeni TTK 13.01.2011 tarihinde TBMM de kabul edilmiş, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanmıştır. Yeni Kanun geneli itibariyle 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girdi, bütün unsurları itibariyle ise 01.07.2013 tarihinde yürürlüğe girecektir. 01.01.1957 tarihinde kabul edilen ve 54 yıl boyunca Türk ticari hayatını düzenleyen 6762 Sayılı TTK da bu yeni kanunla yürürlükten kalkmıştır. Yeni TTK yerel ihtiyaçlara ve küresel ekonomik düzenin gerektirdiği koşullara hukuki bazda entegrasyonu sağlayabilecek yeni bir hukuki altyapının oluşturulması çabalarının bir sonucudur.

Yeni TTK ile birlikte 01.01.2013’ten itibaren 5018 sayılı Kanun kapsamındaki idareler ile bilanço esasında defter tutmakla yükümlü bulunmayanlar (vergi yönünden basit usule tabi esnaf ile işletme defterine tabi tüccarlar) hariç³ tüm gerçek kişi ve tüzel kişi tacirler, uluslararası standartları esas alan muhasebe standartlarını kullanacaklardı. Ancak 6102 sayılı TTK yürürlüğe girmeden yapılan ve 12 Temmuz 2012 tarihli ve 28351 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6353 sayılı Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile ticari defterlerin tutulmasında Türkiye Muhasebe Standartlarına uyma zorunluluğu kaldırılmıştır. Buna göre son durumda gerçek ve tüzel kişiler yalnızca münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. İlk yapılan düzenlemede ticari defterlerin tutulması ile ilgili olarak da var olan bu zorunluluk kaldırılmıştır.

İşletmelerin genel amaçlı finansal tablolarının düzenlenmesinde uyulacak uluslararası standartları IMS/IFRS (Uluslararası muhasebe standartları/ Uluslararası finansal raporlama standartları) adıyla IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yayımlanmakta olup, Türkiye’de ise bu standartların birebir çevirisinden oluşan TMS/IFRS’ler bugüne kadar Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından yayımlanmıştır. Ancak 02.11.2011 tarih ve 660 Sayılı KHK ile bu standartları yayımlama görevi yeni kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na (KGMDSK) verilmiştir.

Yeni TTK ile 01.01.2013’ten itibaren münferit ve konsolide finansal tablolar düzenlenirken uyul-

³ İnaltong,Ceyhan, 6102 Sayılı TTK’nın Getirdikleri ve Vergisel Etkileri, Vergi Dünyası Dergisi Eki, 2012, sayfa 16

ması zorunlu hale getirilen uluslararası standartlarla uyumlu TMS/TFRS 'lerden 16 Nolu TMS duran varlıklara ilişkindir. Söz konusu standarta göre, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman tutarı, varlığın bedelinden kalıntı değeri ve değer düşüklüğü tutarının düşülmesinden sonra kalan tutara, varlığın işletme tarafından belirlenecek faydalı ömrüne göre tespit edilecek amortisman oranının uygulanması ile bulunur. Duran varlıkların amortismanına tabi tutulmasında **kıst esası** uygulanır. Yani varlığın aktife girdiği tarihten itibaren gün esası ile varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman hesaplanır. Burada VUK da olduğu gibi varlığın aktife girdiği hesap dönemine ilişkin amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer itfa süresinin son yılında o yılın amortismanı ile birlikte tamamen yok edilmemektedir. **Amortisman süresi varlığın aktife girdiği tarihe faydalı ömrün son yılında tekabül eden güne kadar devam eder.**

VUK ile TFRS arasındaki en temel farklılık kıst uygulamasındadır. VUK'na göre binek otoları hari- cindeki tüm maddi ve maddi olmayan duran varlıklar yıllık esasta amorti edilir. Yılın son günü aktifle- şen bir varlık için bile yıllık amortisman ayrılır. Yaklaşımlar ve amaçlar arasındaki temel farklılıklar ne- deniyle, diğer bir deyişle işin doğası gereği TFRS ve VUK değerlendirme ölçülerinin tüm iktisadi kıymetler yönünden aynı esaslara tabi olabilmesi mümkün değildir. Devlet, ihtiyaçlarına göre hangi alanları ne ölçüde vergilendireceğini, teşvik edip etmeyeceğini hükümlerinde kullanacaktır. Devletin amacı vergi almaktır, muhasebe standartları koymak veya ticari karın nasıl belirleneceğine müdahale etmek değildir.⁴ Ancak finansal tablolarda işletmenin gerçek değerini görebilmek, devletin vergi alacağını belirleme amacıyla düzenlenen vergi kanunları hükümlerine göre yapılan envanter ve değerlendirme işlemleri ile mümkün değildir. Dolayısıyla işletmelerin finansal tablo kullanıcılarına işletmenin finansal yapısı ve faaliyet sonuçları hakkında doğru ve gerçekçi bir sunum yapabilmesi için iktisadi kıymetlerin değerlemesinde genel olarak gerçek değer esasını benimseyen TMS/TFRS'yi kullanması gerekir. Daha sonra vergi matrahının belirlenmesi amacıyla vergi kanunlarının hükümleri çerçevesinde standartlara göre yapılan değerlendirme sonucunda hesaplanan ticari kardan mali kara ula- şılabilir.

TFRS ile VUK arasındaki bu uyumsuzluğun, VUK'daki tüm duran varlıklar için kıst yöntemin uygu- lanması ile aşılabileceği düşünülmektedir, aksi taktirde uygulama zorlukları tartışma konusu olmaya devam edecektir.

4- DEĞERLENDİRME: GÜN ESASLI KIST AMORTİSMAN

VUK ile TFRS arasındaki yaklaşım ve amaç farklılığından kaynaklanan ve değerlendirme ölçülerindeki uyumsuzluk örneklerinden biri olan amortisman uygulamasında VUK'daki binek otomobiller hari- cindeki mevcutlar için yıllık amortisman uygulamasının tüm mevcutlar için kıst amortisman olarak benimsenmesi doğru bir yaklaşım olacaktır. **Bu yöntemde ATİK'in aktife girdiği tarih amortisman sü- resinin başlangıcı kabul edilecektir.** Bu tarihten itibaren içinde bulunulan hesap dönemi için gün esası ile kalan günler için amortisman hesaplanacaktır. Faydalı ömrün son yılına kadar ara yıllarda tam yıl esası üzerinden amortisman ayrılacaktır. Faydalı ömrün son yılında ise varlığın aktife girdiği tarihten o yılın başına kadar olan gün sayısı kadarlık bir dönem için amortisman hesaplanacaktır. Bu düzenleme vergi kanunlarının vergi alacağını doğru bir şekilde belirleme amacı yönünden bir çelişki oluşturmaya-

⁴ İnaltong,Ceyhan, 6102 Sayılı TTK'nın Getirdikleri ve Vergisel Etkileri, Vergi Dünyası Dergisi Eki, 2012, sayfa 72

caktır. Çünkü toplamda işletmelerin ATİK dolayısıyla sonuç hesaplarına aktardığı maliyet tutarı değişmeyecektir. Yalnızca amortisman uygulamasının faaliyet sonuçlarını etkilediği hesap dönemi sayısı bir dönem artacaktır. Öte yandan bu düzenleme sayesinde işletmeler için değerlendirme ölçülerinde birinci öncelik haline gelen TFRS ile uyum sağlanmış olacaktır. Bu durum da hem işletmeler hem de vergi inceleme elemanları açısından bir kolaylık sağlayacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nda bu yönde uyumlaştırmayı sağlayacak değişiklikleri içeren ve Kanunda bütünüyle değişiklik öngören tartışmaya açık VUK taslağı 30.09.2011 tarihinde kamuoyunun bilgisine sunulmuştur. Söz konusu taslağın "amortisman uygulama süresi" başlıklı 226'ncı maddesine göre amortisman süresi, kıymetlerin **aktife girdiği tarihten** başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan orana bölünür. Kıymetlerin aktife girdiği hesap dönemi için gün esasından hareketle amortisman ayrılır. Mükellefler, Maliye Bakanlığının iktisadi kıymetler için belirlediği faydalı ömürlerden kısa olmamak üzere amortisman süresini belirlemede serbesttirler. Bu doğrultuda iktisadi kıymetin aktife girdiği yılda giderleştirilebilecek amortisman miktarı, aktife girdiği tarihten dönem sonuna kadar olan gün sayısına yıllık amortisman miktarından isabet eden kısım olacaktır. Örneğin; 15 Haziran 2012 tarihinde aktife alınan ve faydalı ömrü 5 yıl olan iktisadi kıymetin 2012 yılı için amortisman miktarı 15 Haziran - 31 Aralık 2012 dönemine isabet eden miktar olacaktır.

VUK Taslağında, halen uygulanmakta olan kıst amortisman uygulamasında olduğu gibi binek otunun aktife girdiği aydan önceki aylara isabet eden miktarın son yıl itfa edileceğine ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Ayrıca, amortisman süresinin "1" rakamının mükellefçe uygulanan orana bölünerek bulunacağına ilişkin halen uygulanmakta olan amortisman uygulamasındaki gibi bir belirleme yapılmamıştır. Ayrıca, Taslakta amortisman süresinin iktisadi kıymetin aktife girdiği tarihten başlayacağı belirtilmediğinden, kıst amortisman uygulamasında olduğu gibi kıymetin aktife girdiği ayın tam ay olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Bu kapsamda, amortisman süresi, iktisadi kıymetin aktife girdiği tarihte başlayacak, söz konusu tarihe amortisman oranına göre tespit edilecek sürenin eklenmesi sonucunda tespit edilecek tarihte son bulacaktır. Örnekteki iktisadi kıymetin amortisman süresi 15 Haziran 2012 tarihinden 14 Haziran 2017 tarihine kadar olan süre olacaktır. Bu durumda, amortisman süresi halen uygulanmakta olan amortisman yöntemine göre hesaplanacak süreden daha uzun olmaktadır. Örneğimize göre, mevcut amortisman uygulamasında süre, 31.12.2016 tarihinde son bulması gerekirken, yeni düzenlemeye göre 14 Haziran 2017 tarihine kadar uzamaktadır. Ancak, amortisman süresi, mevcut uygulamadaki süreye göre uzamış olsa da, yeni uygulamada iktisadi kıymetin faydalı ömrüne göre amortisman tabi tutulması tam manasıyla uygulanmış olmakta ve her yılın amortisman gideri ilgili olduğu dönemle ilişkilendirilmektedir.⁵

5- SONUÇ

İşletmelerde bir yıldan fazla kullanılan ve aşınmaya, yıpranmaya veya değer düşüklüğüne maruz kalan varlıkların maliyet bedellerinin, varlıkların işletmede kullanıldıkları/kullanılabilir oldukları süre

⁵ ERCAN, İbrahim, Mevcutlarda Amortisman Uygulamasına İlişkin Vergi Usul Kanunu Taslağı Kapsamında Değerlendirme; E-Yaklaşım Dergisi, Mart 2012

içinde sistematik olarak sonuç hesaplarına aktarılması olarak özetlenebilen amortisman uygulaması, işletmelerin hesap dönemleri itibariyle faaliyet sonuçlarının tespiti yönünden önem arz etmektedir. Varlıkların toplamda ne kadar süre içinde itfa edileceği/giderleştirileceği dolayısıyla faaliyet sonuçlarını etkileyeceği ise amortisman süresi ile ilgilidir. Dönem sonunda vergi uygulaması bakımından mali mevzuata uygun tespit edilmiş mali kara ihtiyaç duyulduğu için işletmeler dönem içinde ve sonunda muhasebe uygulamalarında genellikle vergi kanunlarının öngördüğü düzenlemeleri esas almaktadır. Amortisman uygulamasında süre konusunda da VUK'un hükümlerine uyulması, mali tabloların muhasebenin temel kavramları ve muhasebe standartlarının öngördüğü şekilde işletmelerin mali ve finansal durumunu doğru ve gerçekçi bir şekilde göstermekten uzaklaşmasına neden olmaktadır. Bu doğrultuda VUK'taki "amortisman süresi varlıkların aktife girdiği hesap döneminden itibaren başlar." şeklindeki mevcut düzenlemenin "varlıkların aktife girdiği tarihten itibaren başlar." şeklinde değiştirilmesi, yani amortisman uygulamasında yıllık esastan tüm varlıklar için gün esaslı kıst amortismanına geçilmesi doğru bir yaklaşım olacaktır. Nitekim tartışmaya açık VUK Taslağı da bu yönde bir düzenleme öngörmektedir.

KAYNAKÇA

- ERCAN, İbrahim, Mevcutlarda Amortisman Uygulamasına İlişkin Vergi Usul Kanunu Taslağı Kapsamında Değerlendirme; E-Yaklaşım Dergisi, Mart 2012
- <http://www.vergiportalı.com/upload/VUKTASLAK.pdf> (erişim tarihi:28.08.2012)
- İnaltong, Ceyhan, 6102 Sayılı TTK'nın Getirdikleri ve Vergisel Etkileri, Vergi Dünyası Dergisi Eki, 2012
- T.C. Yasalar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.
- T.C. Yasalar, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- Yücel, A. Tugay, Genel Muhasebe(2010), Hesap Uzmanları Derneği Yayınları