

Amortisman Kavramı ve Yöntemlerinin Türk Vergi Sistemi, Muhasebe Teorisi ve Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması

Hakan DEMİR^{1*}

¹Doktora Öğrencisi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, Doktora Programı, İstanbul, Türkiye

Orcid Numarası: 0000-0002-9659-6173

Geliş Tarihi: 16.11.2022

***Sorumlu Yazar e mail:** hakandmr1983@gmail.com **Kabul Tarihi:** 31.03.2023

Atf/Citation: Demir, H.(2023). “Amortisman Kavramı ve Yöntemlerinin Türk Vergi Sistemi, Muhasebe Teorisi ve Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması”, *Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 2023, 6(1): 23-81.

Öz

Maddi duran varlıklar, işletme bünyesinde yer alan, fiziki yapıya sahip ve bir hesap döneminden fazla süreyle işletme faaliyetlerinde kullanılan varlıkları ifade etmektedir. Maddi duran varlıkların kullanımı sonucunda, bu varlıkların faydalarının tükenen kısmının dönemsellik ilkesi gereği hasılatla eşleştirilmesi gerekmektedir. Ancak bu hesaplamanın kesin bir sonuç verecek şekilde yapılması mümkün değildir. Muhasebe teorisi açısından bu sorun amortisman kavramı vasıtasıyla çözülmeye çalışılmıştır. Maddi duran varlığın maliyetinin tükenen ve döneme isabet eden kısmı olarak ifade edilen amortismanın hesaplanabilmesi için birtakım varsayımlardan yola çıkılarak oluşturulan yöntemler ise amortisman yöntemleri olarak adlandırılmaktadır. Muhasebe teorisi, amortisman kavramına ve amortisman yöntemlerine olabildiğince geniş çerçevede yaklaşmakla beraber teori ışığında oluşturulan muhasebe standartları da teoriyle uyumlu bir bakış açısına sahiptir. Ancak Türkiye’de amortisman konusunda temel yaklaşım olarak muhasebe standartları yerine Türk Vergi sistemi (TVS) benimsendiği için mevzuatta teori ve standartlarla çelişen birçok düzenleme bulunmaktadır. Bu yüzden işletme ilgililerine yönelik faydalı finansal bilginin üretimi ve gerçeğe uygun şekilde sunumu mümkün

olmamaktadır. Çalışma ile muhasebe literatüründe yer alan amortisman kavram ve yöntemlerinin muhasebe standartları ve TVS açısından karşılaştırılarak uygulama ve teori arasındaki farkların ortaya konulması amaçlanmış olup TVS’de yer alan düzenlemelerin gerçeğe uygun sunumdan ziyade teşvik veya kısıtlama niteliğinde olduğunu ve söz konusu düzenlemelerde muhasebe ilkelerine uygunluğun gözlemlenmediğini ifade etmek mümkündür.

Anahtar Kelimeler: Amortisman, Amortisman Yöntemleri, Maddi Duran Varlıklar, Muhasebe Standartları, Türk Vergi Sistemi, Kalıntı Değer

Comparison of the Depreciation Concept and Methods in terms of Turkish Tax System, Accounting Theory and Accounting Standards

Abstract

Tangible assets refer to the assets within the enterprise, which have a physical structure and are used in business activities in a way that exceeds one accounting period. As a result of the use of tangible assets, the depleted portion of the benefits of these assets must be matched with the revenue in accordance with the principle of periodicity. However; it is not possible to make this calculation in such a way as to give a definite result. In terms of accounting theory, this problem has been tried to be solved through the concept of depreciation. The methods created based on some assumptions in order to calculate the depreciation, which is expressed as the depleted part of the cost of the tangible asset corresponding to the specific period, are called depreciation calculation methods. Although accounting theory approaches the concept of depreciation and depreciation methods from the broadest possible perspective, accounting standards created in the light of the theory also have a perspective compatible with the theory. However, since the Turkish Tax system (TVS) has been adopted instead of accounting standards as the basic approach to depreciation in Turkey, there are many regulations in the legislation that contradict theories and standards. Therefore, it is not possible to produce useful financial information for business stakeholders and to present it fairly. With the study, it was aimed to reveal the differences between practice and theory by comparing the depreciation concepts and methods in the accounting literature in terms of accounting standards and TVS, and it was seen that the regulations in TVS were incentives or restrictions rather than fair presentation while compliance with accounting principles was not prioritized.

Keywords: Depreciation, Depreciation Methods, Tangible Assets, Accounting Standards, Turkish Tax System, Residual Value

1. Giriş

Finansal raporlamanın amacı, işletme ilgililerine yönelik faydalı finansal bilginin sağlanmasıdır. Faydalı finansal bilgi; temel olarak ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun ve önemli olmalıdır. Ayrıca bu temel nitelikleri destekleyici olarak karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanlı ve anlaşılabilir olma özelliklerine sahip olmalıdır. Finansal olayların muhasebeleştirilmesinde muhasebe ilkelerinden sapılması, finansal bilginin temel ve destekleyici niteliksel özelliklerinin bozulmasına, dolayısıyla finansal bilginin gerçeğe uygun şekilde sunulmamasına neden olacağından finansal tablo kullanıcılarının bu durumdan olumsuz etkilenmesi söz konusu olacaktır. Finansal olayların muhasebeleştirilmesinde muhasebe teorisi çerçevesinde benimsenen ilkelere en yakın düzenlemeleri ifade eden muhasebe standartları birçok ülke tarafından benimsenmiş olmasına rağmen yasa koyucular vergi sistemlerini kendi arzuladıkları gibi tasarlayabilmek amacıyla muhasebe uygulamalarına vergi kanunlarıyla müdahale edebilmektedirler. Bunun sonucunda da bazen vergi idaresi lehine bazen de işletme lehine olacak şekilde muhasebe ilkelerine aykırı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Maddi duran varlıkların maliyetlerinin faydalı ömür adı verilen ve zamana veya kullanım miktarına dayalı olarak ölçülen süreç içerisinde gidere dönüşmesini ifade eden amortisman kavramı; teori, standartlar ve vergi kanunları bakımından farklı bakış açılarıyla ele alındığı için amortisman hesaplamaları sonucunda bu farklı yaklaşımlar nezdinde farklı sonuçlar ortaya çıkmakta ve işletme ilgililerinin faydalı finansal bilgiye ulaşamamaları söz konusu olmaktadır. Bu çalışmada amortisman kavramı ve amortisman hesaplama yöntemlerinin muhasebe bilimi çerçevesinde teorik olarak incelenmesi ve muhasebe standartları ve Türk Vergi Sistemi'nde yer alan düzenlemeler ile karşılaştırılması suretiyle Türk Vergi Sistemi'nde amortisman kavramı ve amortisman hesaplamaları ile ilgili yer alan düzenlemelere eleştirel bir bakış açısıyla yaklaşmıştır.

2. Amortisman Kavramı ve Tanımı

“Amortisman” kelimesi, Latince kökenli “a mortir” kelimesinden türemiştir. Fransızcadaki; “amortissement” olarak yerleşen kelime; öldürmek, tüketmek, söndürmek anlamlarına gelmektedir (Çanakçıoğlu, 2018: 73). Sözcük, İngilizcede ise “depreciation” kelimesi ile ifade edilmektedir.

İşletme aktifinde yer alan maddi duran varlıkların maliyeti, söz konusu varlıkların işletme faaliyetlerinde kullanılarak hasılatı katkı sağladığı ölçüde zamana veya kullanıma bağlı olarak gidere dönüşür. Eşleştirme ilkesi ve dönemsellik varsayımı doğrultusunda maddi duran varlık maliyetinin dönemlere dağıtılarak gidere dönüşmesi, muhasebe teorisi açısından amortisman kavramı ile ifade edilir. Ancak bazı durumlarda maddi duran varlığın maliyetinin tükenen faydası gidere dönüşmek yerine gelecekte fayda sağlaması beklenen başka bir varlığın maliyet unsuru olabilir. Bu durumda amortisman gideri, bir maliyet unsuruna dönüşür ve dönem gideri olarak muhasebeleştirilmeyip üretimine katkı sağladığı varlığın defter değerine ilave edilir. Örneğin; üretim işletmesinde kullanılan bir makinenin amortisman gideri, faaliyet gideri olarak değil, mamul maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilir. Farklı örnekler vermek gerekirse; “geliştirme” faaliyeti için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı söz konusu faaliyet sonucunda ortaya çıkan maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olur. Başka bir maddi duran varlığın üretiminde kullanılan maddi duran varlıkların amortisman giderleri de üretilen maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir (Yıldız ve Köse, 2015: 187).

Amortisman kavramı maddi duran varlıklar açısından anlam ifade etmekte olup bir varlığın maddi duran varlık olarak nitelendirilmesi, işletmenin sürekliliği varsayımının sonucudur. Bu varsayım söz konusu olmadığında varlıklar finansal tablolarda tasfiye değerleri ile yer alacağı için işletmenin amortisman gideri hesaplamasının bir mantığı kalmayacaktır.

Muhasebe teorisi çerçevesinde amortisman kavramı şu şekilde tanımlanabilir: “*Amortisman, maddi duran varlıkların maliyetlerinin, söz konusu varlıkların faydalı ömrü içerisinde sistemli ve anlamlı bir yöntemle kullanıldığı dönemlere dağıtılarak giderleştirilmesidir.*” (Erdamar ve Orhon Basık, 2014: 107).

TMS/TFRS düzenlemelerinde de teori ile uyumlu olarak amortisman şu şekilde tanımlanmıştır (TMS 16 – Maddi Duran Varlıklar, P. 6): “*Amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.*” Vergi Usul Kanunu’nda amortisman, kavramı tam olarak tanımlanmamakla birlikte şu ifadeye yer verilmiştir (VUK, Md. 313): “*İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.*” İlgili madde metninde amortisman tabi olduğu belirtilen gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler şunlardır (VUK, Md. 269):

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makinalar,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar

Varlıkların hangi anda faydasının tükendiğini kesin olarak tespit etmek mümkün olmadığından varlığa dair katlanılan maliyetin muhasebe dönemlerine varsayımsal ve sistematik olarak dağıtılması gerekmektedir. Maddi duran varlığın maliyetinin doğru belirlenmesi, faydalı ömür ve kalıntı değerini doğru tahmin edilmesi ile faydalı ömürle doğru orantılı ve uygun amortisman yönteminin seçilmesi;

amortismanın bir gider türü ya da üretilen mamul veya hizmetin maliyetine dahil bir maliyet unsuru olmasından dolayı işletme sonuçlarının tarafsız bir şekilde doğru olarak saptanması ve işletme ilgililerine faydalı finansal bilginin sunumu açısından önem arz etmekte olup bu husus, doğrudan sosyal sorumluluk ilkesi ile ilgilidir. Zira amortismanın muhasebeleştirilmesi, varsayımlara dayalı olarak kesinlik içermeyen birçok unsurun göz önüne alınmasını gerektirdiği için yaratıcı muhasebe uygulamaları vasıtasıyla finansal bilginin tarafsızlığının kasıtlı olarak zedelenmesi olasıdır.

Amortisman kavramı, değerlendirme, tüketim, yenileme ve dağıtım olmak üzere dört yaklaşım çerçevesinde farklı şekillerde tanımlanmaktadır (Uluözcan, 2021: 17).

Değerleme yaklaşımı açısından amortisman, maddi duran varlığın değerinde kullanma, eskime veya önemsiz hale gelme gibi sebepler yüzünden ortaya çıkan azalışlar karşısında varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesini sağlayan bir araçtır (Sevilengül, 2020: 402-403). Daha basit bir ifadeyle değerlendirme yaklaşımına göre amortisman gideri, maddi duran varlıkların dönem başındaki ve dönem sonundaki şimdiki değer farkı olarak ifade edilmektedir (Çankaya ve Yılmaz, 2014: 225). Değerleme yaklaşımı; amortisman giderinin oluşumunu, varlığın kullanımına bağlı olarak ortaya çıkan eskime, yıpranma, teknolojik olarak önemsiz hale gelme gibi durumlarla ilişkilendirmek suretiyle maliyet bedelinden amortisman giderleri düşüldükten sonra kalan değer maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerini yansıttığı görüşüne dayanmaktadır. Oysa ki amortisman bir değerlendirme aracı değildir. Eskime, yıpranma veya demode olma gibi nedenler yüzünden maddi duran varlıklarda meydana gelen değer azalışları, amortisman muhasebesinin konusunu oluşturmamaktadır. Bilançoda yer alan maddi duran varlığın amorti edilmiş değeri (net defter değeri); varlığın eskime, demode olma, yıpranması sonucu kalan değer olmadığı gibi gelir tablosunda muhasebeleştirilen amortisman gideri de söz konusu

sebeplerin parasal karşılığı anlamına gelmemektedir. Amortisman, esas itibariyle varlığın maliyetinin dönemlere dağıtılması anlamına geldiğinden bilançoda yer alan varlığın muhasebe değeri, onun henüz gidere dönüşmeyen maliyetini ifade etmektedir. Amortisman gideri ise, ilgili dönemin hasılatının elde edilmesi için varlığın maliyetinin o döneme isabet eden ve tükenen kısmıdır (Şengür, 2021: 259). Maddi duran varlıkların bilanço değeri, söz konusu varlıkların maliyetlerinin kâr ölçümü sürecinde faaliyet dönemine gider olarak henüz dağıtılmamış kısmını ifade etmektedir. Bilançoda yer alan bu değer, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerini temsil etmemektedir (Gleauter ve Underdown, 1994: 133). Yeniden değerlendirme sonucunda varlığın defter değerinin düşürülmesi gerekiyorsa; değer düşüklüğüne ilişkin fark, doğrudan gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak muhasebeleştirilir. Burada ortaya çıkan fark, özü itibariyle bir karşılık gideri olup değer düşüklüğü karşılığı olarak adlandırılmaktadır. Ancak muhasebe standartları, bu tür gider kalemlerini karşılık gideri olarak değil, değer düzeltme zararı olarak nitelendirmektedir. Bu yüzden bazı kaynaklarda bu gider türü, “olağanüstü amortisman” olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca söz konusu fark, amortisman gideri gibi üretim veya hizmet maliyeti ile ilişkilendirilmemektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 215). Bu fark, varlığın değerindeki düşüşün varlığın maliyetinde yarattığı ani ve olağandışı tükenmenin parasal karşılığı olduğundan zarar olarak muhasebeleştirilmesi yönündeki yaklaşım doğrudur. Buradaki temel sorun varlığın değerindeki düşüşün kesin olup olmadığıdır. Söz konusu fark, eğer değer düşüklüğü kesin ise, zarar; kesin değilse, karşılık gideri olarak muhasebeleştirilmelidir. Çünkü kesin bir değer düşüşü söz konusu değilse, varlığın değerini geri kazanma ihtimali söz konusudur. Bu durumda karşılık gideri hesaplanması ihtiyatlılık ilkesinin gereğidir.

Yenileme yaklaşımı açısından amortisman, duran varlığın faydalı ömrü sonunda yenilenmesi için gerekli fonun oluşturulmasına yönelik bir araçtır. Ancak Amortisman hesaplanması suretiyle bir nakit hareketi

oluşmaz. Bu sebepten ötürü amortisman vasıtasıyla duran varlıkların yenilenmesi amacına yönelik olarak fon yaratılması veya para biriktirilmesi söz konusu değildir (Şengür, 2021: 259). Amortisman hesaplamaları sonucunda ortada ayrılan bir tutar yoktur. Bu yüzden “amortisman ayırma” ifadesi de amortisman kavramının özünü yansıtmak açısından uygun değildir. Amortisman, muhasebe dönemi içerisinde maddi duran varlıkların maliyetinin tükenen kısmını yani bir gideri ifade eder. Ancak amortisman harcama gerektirmeyen bir gider olup kâr üzerinde azaltıcı bir etkiye sahiptir. Harcama gerektirmediği için doğal olarak nakit çıkışı da söz konusu değildir.

VUK hükümleri uyarınca bir maddi duran varlığın yenilenmek amacıyla satılması durumunda satıştan kaynaklanan kâr tutarının üç yıl süre ile özel bir fon hesabında bekletilmesi mümkündür. Bu süre içerisinde yenilemek amacıyla maddi duran varlık edinilmezse ilgili tutar üçüncü yılın kâr veya zarar hesabına aktarılır (VUK, Md. 328). VUK'ta yer alan bu düzenlemenin yenileme yaklaşımı açısından amortisman tanımının dayandığı noktalar ile karıştırılmaması gerekmektedir. Bu düzenleme vasıtasıyla ulaşılmak istenen amaç, satış karının fon hesabına alınması sonucunda verginin ertelenmesine yönelik olarak bir teşvik sağlanmasıdır. Ancak bu düzenleme, dönemsellik varsayımının bariz bir ihlaline yol açmaktadır. Ayrıca yenilenen varlığın amortisman giderinin söz konusu fon hesabında biriken kâr tutarından mahsup edilmesi ve bahsi geçen kâr tutarının toplam amortisman giderini aşan kısmının kâr veya zarar hesabına eklenerek muhasebeleştirilmesi gerektiği VUK uyarınca hüküm altına alınmıştır (VUK, Md. 328). Bu hükme dayalı olarak bir varlığın satışından elde edilen kâr tutarının, başka bir varlık ile ilişkilendirilerek bu yeni varlığın maliyetindeki tükenme yerine ikâme edilmesi, muhasebe teorisi açısından dönemsellik varsayımı, maliyet esası, özün önceliği ve eşleştirme ilkelerinin her birinin aynı anda ihlal edilmesi sonucuna yol açmaktadır.

Amortisman, bir değerlendirme veya yenileme aracı olmayıp esas itibariyle maddi duran varlıkların işletme faaliyetlerinde kullanılmasından kaynaklanan tüketimin parasal karşılığının belirlenmiş dönemlere dağıtılmasını ifade etmektedir. Tüketim konusu olan unsur, maddi duran varlığın maliyetidir (Özgür, 1996: 185). Bu bağlamda amortismanın tanımlanmasında tüketim ve dağıtım yaklaşımlarının iç içe geçtiği ifade edilebilir. Tüketim yaklaşımı açısından amortisman, işletmenin maddi duran varlık edinimi sonucunda fayda stoku elde etmesini ve bu fayda stokunda zaman içerisinde meydana gelen azalışların dönemlere dağıtılmasını ifade etmektedir (Sevilengül, 2020: 402-403). Tüketim yaklaşımına göre maddi duran varlığın maliyeti, maddi duran varlığın en fazla üretebileceği birim miktara bölünerek bir birim üretimin tüketeceği fayda stokunun parasal değeri bulunur ve üretim miktarına göre amortisman hesaplanır. Bu yaklaşıma göre amortisman, maddi duran varlığın fayda stokunun tükenen kısmının döneme isabet eden tutarıdır (Hatipoğlu, 2012: 190). Değişken tutarlı (üretim miktarı ve kullanım saatine bağlı) amortisman hesaplama yöntemleri, tüketim yaklaşımına dayanmaktadır.

Dağıtım yaklaşımı açısından ise amortisman, maddi duran varlığın maliyetinin söz konusu varlığın faydalı olduğu süreye dağıtılmasını ifade etmektedir (Sevilengül, 2020: 402-403). Bu yaklaşım doğrultusunda amortisman, bir dönemden daha fazla süre kendisinden yararlanılacak bir maddi duran varlığın elde etme maliyetinin söz konusu varlığın faydalı ömrü boyunca dağıtılarak her dönem sadece o döneme isabet eden payının gider olarak muhasebeleştirilmesidir (Büyükmirza, 2019: 66).

Amortisman, nakit esaslı muhasebe ile tahakkuk esaslı muhasebeyi birbirinden ayıran temel unsurlardan birisidir. Nakit esaslı muhasebe açısından edinilen bir maddi duran varlığın edinim tutarının doğrudan gider yazılması gerekirken tahakkuk esaslı muhasebe açısından maddi duran varlığın edinim tutarının tek seferde gider yazılması mümkün

değildir. Tahakkuk esaslı muhasebe açısından maddi duran varlığın aktifleştirilerek faydalı ömrü üzerinden gider ve maliyet hesaplarına aktarılması söz konusudur. (Dabbaoğlu, 2011: 144).

Amortisman, kâr/zarar ölçümü sürecinde maddi duran varlık maliyetinin gelirlerle eşleştirilerek dönemlere dağıtılmasının yanı sıra ürün maliyetlendirmesi açısından da bir dağıtım sorunudur. Amortisman giderinin ürüne isabet eden kısmı ürün maliyetinin bir parçasını oluşturmaktadır. Ürüne isabet etmeyen kısmı ise dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir (Gleauter ve Underdown, 1994: 131).

Farklı yaklaşımlar göz önüne alındığında amortisman kavramının yenileme ve değerlendirme yaklaşımlarından ziyade dağıtım ve tüketim yaklaşımları çerçevesinde ele alınarak tanımlanmasının muhasebe teorisi açısından daha uygun olduğu düşünülmektedir.

3. Muhasebe Teorisi ve Standartları ile Türk Vergi Sistemi Açısından Amortisman Kavram ve Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkilemeyecek düzeyde önemsiz derecede parasal büyüklüğe sahip olan maddi duran varlıklar için önemlilik ilkesi gereğince amortisman gideri hesaplanmaz. Muhasebe teorisi ve standartlarda yaklaşım bu şekildedir. Nitekim VUK'ta da belirli bir tutarı (her yıl güncellenen) aşmayan maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutulmadan doğrudan gider yazılması mümkün kılınmıştır (VUK, Md. 313).

Amortisman kayıtları direkt ve endirekt olmak üzere iki yönteme dayalı olarak yapılmaktadır. Direkt yöntemde; her dönem için hesaplanan amortisman gideri ilgili maddi duran varlık hesabına alacak kaydı yapılması suretiyle varlığın maliyet bedelinin azaltılması

esasına dayanır. Endirekt yöntemde ise her dönem için hesaplanan amortisman giderleri, pasif karakterli (aktif düzenleyici) “Birikmiş Amortismanlar” hesabında toplanmaktadır. Esas itibariyle söz konusu giderlerin muhasebe teorisi açısından aynı hesap adıyla pasifte de toplanması mümkündür. Ancak; tekdüzen hesap planında bu yaklaşım tercih edilmemiş ve söz konusu hesap, aktifte maddi duran varlıklar hesabının altında aktifi azaltıcı (-) (pasif karakterli) bir hesap olarak konumlandırılmıştır (Yükçü, 2016: 569). Endirekt yönteme göre amortisman kayıtlarının yapılması ve bunun sonucunda birikmiş amortismanların bilançoda gösterilmesi tam açıklama ilkesinin gereği olup faydalı finansal bilginin üretilmesi açısından uygun olan yaklaşım, direkt yöntem yerine endirekt yöntemin kullanılmasıdır.

Amortisman giderinin hesaplanması için farklı amortisman hesaplama yöntemlerinin kullanılması söz konusu olmaktadır. Ancak amortisman yöntemi belirlenmeden önce saptanması gereken üç unsur bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir:

- Maddi duran varlığın maliyeti,
- Maddi duran varlığın faydalı ömrü,
- Maddi duran varlığın kalıntı değeri.

Muhasebe teorisi, muhasebe standartları ve Türk Vergi Sistemi açısından yukarıda yer alan unsurların saptanması ve amortisman yöntemleri konusunda önemli yaklaşım farkları bulunmaktadır. Bu farklılıklar, işletme sonuçlarını etkilemekte ve muhasebe ilkelerinden sapılması söz konusu olmaktadır.

3.1. Maddi Duran Varlığın Maliyeti

Maddi duran varlıklar, bir hesap döneminden fazla süreyle işletme faaliyetlerinde kullanılması öngörülen ve satış amacı güdülmeyen

fiziki yapıya sahip varlıkları ifade etmektedir. Maddi duran varlıklar, işletmenin kapasitesini ve talebi karşılama gücünü belirlediğinden söz konusu varlıkların iyi çalışma koşulları altında korunması, yıpranan ile eskiyen varlıkların yenilenmesi ve üretken varlıkların arttırılması, işletme açısından büyük önem arz etmektedir. (Kimmel, Weygant ve Kieso, 2013: 384).

Maddi duran varlığın maliyeti, esas itibariyle maddi duran varlıktan gelecekte sağlanması beklenen bir dizi hizmetin maliyetidir. Bu noktada; maddi duran varlığın maliyetinin peşin ödenen kira veya sigorta gideri gibi değerlendirilmesi mümkündür (Stickney ve Weil, 2003: 427). Maddi duran varlıklar, bir muhasebe döneminin ötesinde kullanılması beklenen ancak: hizmet süresi sınırlı olan varlıkları ifade etmekte olup sınırlı olan hizmet sürelerinin sonunda faydalarını gelecek dönemlere aktarmaları mümkün olmadığı için işletme açısından söz konusu varlıkların elde edilmesi için katlanılan maliyet, söz konusu varlıktan sağlanan faydaların tükenmesi nedeniyle gidere dönüşmektedir (Öztürk, 2015: 201).

Muhasebe teorisi açısından bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılabilmesi için söz konusu varlığın işletme faaliyetlerinde fiilen kullanılması gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır. Bu doğrultuda muhasebe kuramı açısından aşağıdaki varlıklar maddi duran varlık olarak sınıflandırılmazlar (Cemalcılar ve Önce, 1999: 356):

- İşletmenin cari dönemde edindiği ancak sonraki dönemlerde kullanmak üzere faaliyet dışı olarak muhafaza ettiği maddi duran varlıklar,
- İşletmenin faaliyetlerinde kullanmak yerine yan gelir elde etmek amacıyla kiraya verdiği maddi duran varlıklar
- Daha önce işletme faaliyetlerinde kullanılmasına karşın teknolojik eskime nedeniyle faaliyetten çekilmiş olan maddi duran varlıklar
- Satış amaçlı olarak edinilen veya elde tutulan maddi duran varlıklar.

Oysa ki TMS 16- Maddi Duran Varlıklar standardında, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan varlıkların da maddi duran varlık olarak sınıflandırıldığı ve işletmenin kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralaması durumunda; kiralama konusu varlıklar (TMS-16, P.44) ile atıl kalmış veya kullanım dışı maddi duran varlıklara (TMS-16, P.55) ilişkin olarak amortisman hesaplanması gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca finansal kiralamaya konu olan maddi duran varlıklar için de kiracı tarafından amortisman hesaplanmalıdır. Eğer varlığın sözleşme süresi sonunda kiracının mülkiyetine geçmesi söz konusuysa, varlığın faydalı ömrü baz alınarak sözleşme süresi sonunda kiracıya mülkiyet devri söz konusu değilse, bu durumda faydalı ömür veya sözleşme süresinden kısa olan süre baz alınarak amortisman hesaplanmalıdır. (TFRS 16, p. 32). Ancak VUK temelinde şekillenen Muhasebe Sistemi Genel Tebliği'ne göre finansal kiralamaya konu maddi duran varlıklar tekdüzen hesap planında, "HAKLAR" hesabı altında muhasebeleştirilmekte olup amortisman tabidir. Bu muhasebeleştirme usulü, özün önceliği ilkesine aykırıdır. Zira hak, maddi olmayan duran varlık olarak nitelendirilen bir unsurdur. Maddi olmayan bir duran varlık için de amortisman değil, itfa gideri hesaplanması söz konusu olacaktır. Oysa ki finansal kiralamaya konu varlık, maddi duran varlık olmakla beraber sözleşme sonunda mülkiyetin işletmeye geçmesi söz konusudur. Bu durumda varlığın özü itibarıyla maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

VUK açısından maddi duran varlığın işletme aktifinde kayıtlı olması amortisman hesaplanabilmesi açısından yeterlidir. VUK, varlığın hangi amaçla edinildiği hususunu göz ardı etmektedir. Bunun yanında VUK'ta maddi duran varlık hesap döneminin son gününde edinilmiş olsa dahi o hesap döneminin tamamında kullanılmış gibi amortisman hesaplanmasına olanak verilmiştir. Bu durum, dönemsel varsayımı ve eşleştirme ilkelerinin bütünüyle ihlal edilmesine yol açmaktadır. Bunun yanında varlığın edinim amacına bakılmaksızın maddi

duran varlık olarak sınıflandırılması ise özün önceliği ilkesinin ihlali manasına gelmektedir. Ancak teoride göz ardı edilen husus, işletme faaliyetlerinde kullanılmamasına karşın bazı maddi duran varlıkların maliyetlerinin tükenmesinin söz konusu olmasıdır. Bu duruma taşıtlarda kullanılan lastiklerin km cinsinden kullanım ömrü yanında yıl cinsinden raf ömrü olması hususu örnek olarak verilebilir. Bu durumda; işletme, taşıt lastiklerini işletme faaliyetlerinde fiilen kullanmak yerine depoda bekletse bile raf ömrü üzerinden amortisman gideri hesaplamalıdır. Çünkü söz konusu lastiklerin faydalı ömrü raf ömrü veya kullanım ömründen kısa olanıdır. Ancak muhafaza edilmek suretiyle faydalı ömrü tükenmeyen bir varlık için amortisman gideri hesaplanmamalıdır.

Kullanılabilir durumda olmasına karşın işletme tarafından kullanılmayan maddi duran varlıkların maliyetindeki tükenişler amortisman gideri olarak değil, varlığın kullanılmamasından kaynaklanan bir zarar olarak muhasebeleştirilmelidir. Zira işletme faaliyetlerini yürütse de yürütmese de söz konusu maddi duran varlıklar için katlanılan maliyetler işletme için sabit maliyet niteliğindedir. İşletme faaliyetlerinin devam ettiği veya olağan şekilde durduğu dönemlere ilişkin olarak maddi duran varlıklara ilişkin katlanılan ve tüketilen maliyetlerin döneme isabet eden kısmı “gider” olarak; olağandışı nedenlerle faaliyetlerin durması nedeniyle katlanılan ve tüketilen maliyetler ise, “zarar” olarak muhasebeleştirilmelidir (Bayazıtlı, Çelik ve Gürdal, 2019: 382). Ancak maddi duran varlığın kullanılmaması her zaman bir maliyet yaratmaz. Eğer varlığın kullanılmaması ortaya bir maliyet çıkarmıyor ve faydalı ömrünü tüketmiyorsa bu durumda “zarar” söz konusu değildir. Bu yüzden maddi duran varlığın kullanılıp kullanılmamasına ilişkin fırsat maliyeti analizinin doğru yapılarak ortaya çıkan gider, zarar ya da finansal sonuca etkisiz (kâr veya zarara etkisi nötr) durum ortaya konularak muhasebeleştirilmenin bu doğrultuda özün önceliği ilkesine uygun şekilde yapılması gerekmektedir.

Maddi duran varlıklar ilk defa muhasebeleştirilirken, varlık amaçlanan kullanıma hazır hale gelinceye kadar varlığa ilişkin yapılan maliyetlerin “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenmesi, söz konusu varlık kullanıma hazır hale geldiğinde ise, ilgili varlık hesabına alınması gerekmektedir. Eğer maddi duran varlıklar kullanıma hazır hale gelmeden doğrudan ilgili varlık hesabında muhasebeleştirilirse, bu durumda amortisman hesaplamaları doğru sonuçlar vermeyecektir (Özerhan ve Yanık, 2012: 221). Bu yaklaşım da özün önceliği ilkesinin gereğidir.

Maddi duran varlığın maliyeti, aynı zamanda amortisman tabi tutarın da belirleyicisi olduğundan maliyetin doğru şekilde tespit edilerek muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, amortisman yanlış bir tutar üzerinden hesaplanacağı için işletme sonuçları da gelir tablosuna aynı oranda hatalı yansıtacaktır. Şu unutulmamalıdır ki maliyet bedeli, her zaman amortisman tabi tutarı ifade etmemektedir. Bunun nedeni; bazı amortisman yöntemlerinde varlığın kalıntı değere sahip olması durumunda, amortisman tabi tutarın varlığın maliyet bedeli ile kalıntı değeri arasındaki farka eşit olmasından kaynaklanmaktadır. Bazı yöntemlerde ise amortisman tabi tutar, maliyet bedeline eşittir. Ancak varlık, kalıntı değere sahip ise, son yıl bu değer amortisman gideri olarak muhasebeleştirilmez ve ilgili varlık hesabında bırakılması gerekmektedir.

Maliyet bedeli, maddi duran varlığın edinim maliyeti ile varlığın kullanıma hazır hale gelmesiyle ilgili olarak sonradan katlanılan tüm maliyetlerin toplamını ifade etmektedir (Gleauter ve Underdown, 1994: 133). Ancak maddi duran varlığın vadeli olarak edinilmesi durumunda fiyat içerisinde gömülü olan finansman giderlerinin özün önceliği ilkesi gereği ayrıştırılması gerekmektedir. Zira vadeli fiyat ile peşin arasındaki fark paranın zaman değerinden kaynaklanmakta olup özü itibarıyla varlığın maliyetine dahil edilmesi uygun değildir. TMS 16 – Maddi Duran Varlıklar standardında da bu yaklaşım benimsenmiştir (TMS

16, P.23). Bunun yanında TMS -23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar olarak ifade edilen özellikli varlıkların elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Bu tür borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak varlığın maliyetine dahil edilerek aktifleştirilir (TMS 23 – P.9). Edinim esnasında sağlanan iskontolar, edinimden sonra varlığın kullanılabilir hale getirilmesi için gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda elde edilen gelirler ile devlet teşvik ve yardımları varlığın edinim maliyetinden indirilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 215). Ancak, özellikli varlıklara ilişkin olarak katlanılan finansman giderlerinin ayrıştırılmadan varlık maliyetine dahil edilmesinin özün önceliği ilkesine uygunluğu tartışmaya açıktır.

Bir bina edinimi söz konusu olduğunda arsa ve bina maliyetlerinin birbirinden ayrıştırılması gerekmektedir. Zira burada iki ayrı maddi duran varlık iç içe geçmiştir. Bu yüzden özün önceliği ilkesi gereğince maliyetlerin ayrıştırılması gerekmektedir. VUK hükümlerince böyle bir uygulama söz konusu değildir. Ancak muhasebe teorisi ve bu doğrultuda şekillenen muhasebe standartlarında bina ve arsa maliyetlerinin ayrıştırılması ve sonrasında sadece binaya dair olarak amortisman gideri hesaplanması gerekmektedir. Aksi takdirde faydalı ömrü sınırsız olan bir varlık olan arsanın maliyeti, binanın maliyeti içerisinde gömülü olarak kaldığından amortisman giderleri içerisinde yer alarak sıfırlanacak ve maliyet bedeli olması gerekenden daha fazla hesaplanacağı için her defasında olması gerekenden daha fazla amortisman gideri hesaplanması söz konusu olacaktır. Üzerinde bina inşa edilmiş bir arsa edinimi söz konusu olduğunda ise, VUK hükümlerince söz konusu binanın yıkımı ve arsanın düz hale

getirilmesi ile ilgili olarak yapılan harcamalar arsanın maliyetine dahil edilir. VUK bu yönüyle doktrin ve standartlar ile uyumludur.

Maddi duran varlık maliyeti ile ilgili olarak Türk Vergi Sisteminde yer alan diğer bir düzenleme KDV Kanunu'nda yer almaktadır. Buna göre faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi olan işletmeler hariç olmak üzere işletmelere ait binek taşıtlara ilişkin olarak alış belgelerinde gösterilen KDV indirim konusu yapılamaz. Ancak indirilemeyen KDV'nin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkündür (KDVK, Md.30 ve Md. 58). İade edilemeyen bir verginin maliyet unsuru olarak maliyete eklenmesi doğru olmasına rağmen vergi otoritesi tarafından seçimsizlik hak olarak söz konusu vergiye ilişkin olarak giderleştirme imkânı sunulması maliyet esası ve tutarlılık ilkelerinin ihlaline yol açmaktadır.

VUK hükümlerine göre maddi duran varlıkların edinimine ilişkin vade farkları, varlığın maliyetinden ayrıştırılmaz. Ayrıca maddi duran varlıkların edinimine yönelik kullanılan kredilere ait finansman giderlerinin ve yabancı para cinsinden edinim konusu edilen varlıklara ilişkin olarak ortaya çıkan kur farklarının varlıkların edinildiği hesap dönemi sonuna kadar maliyete eklenmesi zorunludur. Ancak sonraki dönemler için ise söz konusu farkların maliyete eklenmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi konusunda işletmeler serbest bırakılmıştır (VUK, Md. 262).

Tablo 1. Maddi Duran Varlık Maliyetinin Hesaplanması Açısından Teori, Standart ve Mevzuatın Karşılaştırılması

KATLANILAN MALİYET VE GİDER KALEMLERİ	MUHASEBE TEORİSİ (DOKTRİN)	MUHASEBE STANDARTLARI	VERGİ USUL KANUNU
Edinim Bedeli	Temel Maliyet Unsuru		
Gümrük Vergisi	Maliyet Unsuru		
İade Edilebilir veya İndirim Konusu Yapılabilen Vergiler	İade edilebilir vergiler (Örnek: Katma Değer Vergisi) maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz.		İade edilebilir vergiler (Örnek: Katma Değer Vergisi) maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz. Ancak maddi duran varlığın edinimi veya değerinin artırılması ile ilgili olan ÖTV, indirilemeyecek KDV, BSMV ile kaynak kullanımını destekleme fonunun maliyet bedeline dâhil edilmesi veya gider olarak muhasebeleştirilmesi hususunda işletmeler serbest bırakılmışlardır.
Komisyon Nakliye Yükleme ve Boşaltma Giderleri Depolama Sigorta Montaj	Maliyet Unsuru		
Maddi Duran Varlığın Kullanıma Hazır Hale Getirilmesi İçin Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler	Gelir olarak değerlendirilir ve maddi duran varlık maliyetinden düşülür.		Dikkate alınmaz.
Doğrudan Maddi Varlık Edinimi ile İlgili Olarak Sağlanan Teşvik ve Hibeler	Gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilmeli ve yapılan harcama ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark özsermayeye eklenmelidir.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilebilir. 2. Varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilebilir. Böylelikle maddi duran varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman gideri azaltılarak söz konusu teşvikin kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi sağlanır. 	Edinim dönemi sonuna kadar olanlar maddi duran varlık maliyetinden zorunlu olarak düşülür.

KATLANILAN MALİYET VE GİDER KALEMLERİ	MUHASEBE TEORİSİ (DOKTRİN)	MUHASEBE STANDARTLARI	VERGİ USUL KANUNU
Maddi Duran Varlığın Kullanıma Hazır Hale Getirilmesi İçin Yapılan Test, Eğitim Faaliyeti Gibi Giderler	Maliyet unsuru		Dikkate alınmaz.
Vade Farkları	Özün önceliği ilkesi gereği finansman gideri olarak maddi duran varlık maliyetinden ayrıştırılmalıdır.	Özellikli varlıklar haricinde ayrıştırılır.	Vade Farkı Ayrıştırılmaz.
Maddi Duran Varlığın Edinimine İlişkin Finansman Giderleri	Özün önceliği ilkesi gereği finansman gideri olarak maddi duran varlık maliyetinden ayrıştırılmalıdır.		Edinim dönemi sonuna kadar olanlar zorunlu olarak maliyete dahil edilir. Sonraki dönemler için ise maliyete eklenme veya gider olarak muhasebeleştirilmesi ihtiyaridir.
Kur Farkları	Ayrıştırılmalıdır.		Edinim dönemi sonuna kadar olanlar zorunlu olarak maliyete dahil edilir. Sonraki dönemler için ise maliyete eklenme veya gider olarak muhasebeleştirilmesi ihtiyaridir.
Bina ve Arsa Maliyeti	Ayrıştırılmalıdır.		Ayrıştırılmaz.
Arsa Ediniminde Arsa Üzerinde Bina Olması Durumunda Binanın Yıkımı ve Arsanın Düzeltmesine Yönelik Giderler	Maliyet unsuru		

Tablo 1.'de sunulduğu üzere muhasebe doktrini ve muhasebe standartları, maliyetin belirlenmesi açısından daha kapsayıcıdır. Bu bağlamda, doktrin ve standartlar açısından maddi duran varlık kullanılabilir hale gelinceye kadar yapılan tüm harcamalar özü itibarıyla maddi duran varlığın maliyetine eklenmiştir. Türk Vergi Sisteminde ise Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri uyarınca bazı harcamalar maliyet unsuru olarak kabul edilmemektedir. Bazı harcamalar açısından ise söz konusu harcamaların maliyet unsuru veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi yönünde işletmelere

seçenek sunulduğu görülmektedir. Bu farklı yaklaşımlar nezdinde, maddi duran varlıklar açısından farklı maliyet bedelleri ortaya çıktığı için amortisman tabii tutarların ve amortisman giderlerinin farklı şekilde muhasebeleştirilmesi ve dolayısıyla farklı finansal tabloların oluşması söz konusu olmaktadır.

İşletmeler bazen gerçeğe uygun değerinin aşırı derecede altında bedelle veya bağış sonucu maddi duran varlık edinebilir veya işletmenin çok düşük bedelle almış olduğu bir arazide değerli maden yatağı da bulunabilir. Bu gibi durumlarda maliyet esas ilkesinden ayrılarak söz konusu maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilmeli ve yapılan harcama ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark özsermayeye eklenmelidir (Sevilengül, 2020: 403).

Maddi duran varlıkların maliyetleri ve bu maliyetler üzerinden hesaplanan amortisman giderleri para ile ifade ilkesi gereğince ortak bir ölçü birimi olan para ile ifade edilmektedir. Ancak enflasyonun bir sonucu olarak paranın zaman değerindeki dalgalanmalar, paranın bir ölçü birimi olma özelliğini aşındırmaktadır. Bunun sonucunda maddi duran varlıkların maliyet bedelinin ve amortisman giderlerinin yeniden değerlendirme veya enflasyon muhasebesi uygulamaları ile gerçeğe uygun değere yaklaştırılması gerekmektedir. Maliyet bedelinin tespitinde tarafsızlık ve belgelendirme ilkesi gereği gerçekleştirilen işlemi ispat edici belgeler (fatura v.b.) baz alınmalıdır. Zira bir finansal olayın muhasebeleştirilmesi için belgeye dayanması şarttır.

Maliyet bedelinin ne olduğu amortisman giderinin belirleyici ana unsurudur. Maliyet bedeli ile amortisman gideri arasında pozitif bir ilişki vardır. Bu yüzden maliyet esasından sapılarak maliyet bedelinin doğru şekilde tespit edilmemesi durumunda amortisman giderleri de bu doğrultuda hatalı hesaplanacaktır.

3.2. Faydalı Ömür

Maddi duran varlıklar, fiziki olarak kullanılabilir durumda olmasına karşın zaman içerisinde koşullarda meydana gelen değişiklikler yüzünden söz konusu varlığın kullanılması işletme açısından ekonomik olmayabilir. Başka bir deyişle, süreklilik varsayımı gereğince işletmenin sonsuz kabul edilen ömrü boyunca kullandığı duran varlıkların işletmeye fayda sağladıkları süre; söz konusu varlıklar, daha uzun süre kullanılacak dayanıklılığa sahip olsalar dahi faydalı ömür olarak adlandırılan ve varlığın işletmeye hizmet etme ve fayda sağlama ömrünü ifade eden zaman dilimi aşıldıktan sonra kullanılmaları halinde işletmeye fayda sağlamaktan yoksun hale gelmelerinden dolayı sınırlıdır (Özgür, 1996: 184). Maddi duran varlıklar, kullanılabilir halde olmalarına rağmen fayda sağlama potansiyellerini aşınma, yıpranma, eskime veya demode olma vb. sebeplerle yitirebilirler. Varlıkların kullanıma hazır halde geldiği andan fayda sağlama potansiyelini yitirdiği ana kadar olan süre faydalı ömür olarak adlandırılır (Örten ve Karapınar, 2013: 158). Görüldüğü üzere eskime, yıpranma veya demode olma gibi nedenler; esas itibarıyla faydalı ömrü belirleyen değişkenlerdir.

Faydalı ömür, bir politika meselesidir. Bu yüzden faydalı ömrün tahmin edilmesi ve belirlenmesi tamamen işletmeye ait bir karardır. Bir varlığın faydalı ömrü, işletmenin kâr getiren faaliyetlerinde faydalı olması beklenen süre olarak tanımlanır. Örneğin; bir otomobil kiralama işletmesinin araç filosunu iki yılda bir yenilemek gibi bir politika izlemesi durumunda söz konusu araçların faydalı ömrü iki yıldır. Çünkü işletme bu araçları faaliyetlerinde iki yıl kullanmayı beklemektedir. İşletme, her yıl yeni bir model aracın piyasaya sürülmesi durumunda; yeni modellerin veya geliştirilmiş modellerin kullanılmasının müşteri tercihlerini etkileyerek daha kârlı olacağını veya yıl boyunca sürekli kullanılan araçların yüksek bakım-onarım

maliyetlerinden kaçınmayı öngörerek bu şekilde bir faydalı ömür belirleyebilir (Gleauter ve Underdown, 1994: 135).

Amortisman giderleri hesaplanırken baz alınması gereken ölçüt, faydalı ömürdür. Faydalı ömür, bir maddi duran varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen süre (zaman bazlı veya çalışma saati cinsinden) veya söz konusu varlıktan elde edilmesi beklenen üretim miktarı olup faydalı ömrün belirlenmesi tamamen işletme tarafından gerçekleştirilmelidir (Bayazıtlı, Çelik ve Gürdal, 2019: 380). Amortisman sadece faydalı ömrü sınırlı olan maddi duran varlıklar için hesaplanır. Örneğin; heykel, tablo gibi sanat eserleri amortisman hesaplamalarının konusunu oluşturmazlar (Sağlam, Yolcu ve Eflatun, 2018: 240). Bu varlıkların herhangi bir şekilde elden çıkması veya zarar görmesi halinde bu varlıkların maliyetleri olağandışı bir finansal olaya dayandığından “zarar” olarak muhasebeleştirilerek yok edilmelidir.

Bir varlığın faydalı ömrü işletmenin söz konusu varlıktan faydalanmayı beklediği süreyi ifade etmektedir. Bu noktada faydalı ömür ile ekonomik ömür kavramlarının birbirleriyle aynı anlama gelmediğini belirtmek gerekmektedir. Örneğin; bir kamyonun ekonomik ömrü 10 yıl olmasına karşın işletme söz konusu kamyonu 5 yıl boyunca faydalanmayı öngörerek bu süre sonunda söz konusu kamyonu elden çıkarmayı planlıyorsa bu durumda faydalı ömrü 5 yıl olarak değerlendirilmeli ve amortisman gideri bu süre baz alınarak hesaplanmalı ve muhasebeleştirilmelidir (Yıldız ve Köse, 2018: 188). Bunun yanında ekonomik ömür ile fiziki ömür kavramları da aynı anlama gelmemektedir. Bazı durumlarda maddi duran varlıklar fiziki olarak hala kullanılabilir olmasına rağmen teknolojik (teknik ömür) veya pazardan kaynaklı nedenlerle bir noktadan sonra kullanılmaları ekonomik olmadığı için faaliyetten çekilmeleri söz konusu olmaktadır. Bu yüzden maddi duran varlık edinimine ilişkin kararlarda rekabet, teknolojik yenilikler ve müşteri tercihleri göz önüne alınmalıdır (Berk, 2005: 218). Örneğin; fiziki ömrü 20 yıl olan bir makinenin ekonomik

ömrü 10 yıl, teknik ömrü de 7 yıl olabilir. Buradaki fark makine 20 yıl kullanılabilir olmasına karşın; ekonomik ömür olan 10 yıldan sonra makinenin artan bakım ve onarım maliyetleri yüzünden kullanılmasının ekonomik olmamasıdır. Teknik ömür olarak ifade edilen 7 yılın sonunda ise piyasaya daha yeni ve üretken makineler çıktığı için makine eskimiştir. Amortisman gideri hesaplanmasında baz alınması gereken ömür faydalı ömürdür. Faydalı ömür süresi de esas itibarıyla işletme tarafından tahmin edilerek belirlenmelidir. Bu örnekte, işletme makinenin faydalı ömrünü 7 yıl olarak tahmin ettiyse amortisman bu süre üzerinden, 5 yıl olarak tahmin ettiyse de bu süre baz alınarak amortisman hesaplanmalıdır. Doktrin ve muhasebe standartları bu yaklaşımı benimsemesine karşın; VUK hükümleri gereğince faydalı ömrün belirlenmesi, merkezi yönetim birimi olan vergi idaresi (Bu çalışmanın yapıldığı tarih itibarıyla T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı) tarafından gerçekleştirilmektedir. Ancak VUK'a sonradan eklenen bir düzenleme neticesinde işletmelere, vergi idaresinin maddi duran varlıklar için tespit ve ilan ettiği faydalı ömürlerden kısa olmaması ve her dönem için aynı oran uygulanması kaydıyla amortisman süresini, yani faydalı ömrü belirleme serbestliği tanınmıştır. Fakat yapılan düzenleme ile faydalı ömrün üst sınırının da vergi idaresi tarafından belirlenen sürenin iki katını ve elli yılı aşamayacağı, ayrıca bu şekilde belirlenen amortisman süresi ve oranının daha sonraki dönemlerde değiştirilmesinin mümkün olmadığı hüküm altına alınmıştır (VUK Md. 320'ye 7338 Sayılı Kanun'un 34. maddesiyle eklenen fıkra).

Bu düzenleme vasıtasıyla her ne kadar işletmelere faydalı ömür belirleme hususunda serbestlik tanınmış gibi bir görüntü oluşsa da dikkat edildiğinde faydalı ömrün alt ve üst sınırının vergi idaresi tarafından belirlendiği net bir şekilde görülmektedir. Ancak bu yaklaşım, maddi duran varlıkların tahdidi (sınırlı) olarak sayılarak listelenmesi suretiyle faydalı ömürlerinin belirli kısıtlar altında belirlenmesine neden olmakta olup muhasebe biliminin temel ilkeleriyle bağdaşmamaktadır (Maddi duran varlıklar ve faydalı ömürleri, ilgili VUK tebliğlerinde sayılmış

ve belirlenmiştir.). Bu uygulama, işletmeleri listelenmek suretiyle belirtilen sınırlı seçenekler arasından seçim yapmaya zorlamakta ve hızlı teknolojik değişim karşısında hantal kalmaktadır. Bu noktada; vergi otoritesinin işletmeleri faydalı ömür belirleme hususunda muhasebe ilkelerine uygun şekilde alt ve üst sınır belirlemeksizin tamamen serbest bırakması ve periyodik vergi incelemeleri vasıtasıyla işletmelerin amortisman gideri hesaplamasına yönelik olarak sağlanan bu hakkı kötüye kullanmasını engellemesi yerinde olacaktır.

Faydalı ömrün olağandışı tükenmesi durumu, VUK'ta düzenlenmiştir. Maddi duran varlığın yangın, deprem ve su basması gibi afetler sonucunda değerini kısmen veya tamamen kaybetmesi, teknolojideki hızlı değişim sonucunda verimlilik ve değerinin düşmesi sonucu kısmen veya tamamen kullanılamaz duruma gelmesi ve aşırı çalışmaya maruz kaldığı için olağandışı şekilde aşınması ve yıpranması hallerinde işletmelerin başvurması halinde vergi otoritesi tarafından her işletme ve iş açısından ayrı şekilde belirlenen oranlar üzerinden “fevkalade ve teknik amortisman oranları” uygulanmaktadır (VUK Md. 317). Bu özel bir durumda uygulanması gereken muhasebe prosedürünü ifade etmekte olup esas itibarıyla bir amortisman yöntemi değildir. Ayrıca çalışmanın 2'inci bölümünde belirtildiği üzere maddi duran varlıkta meydana gelen değer düşüklüğü olağandışı bir durumdan kaynaklı ve bunun sonucunda meydana gelen değer düşüklüğü kesin ise varlığın maliyetindeki ani tükenişin parasal karşılığı “zarar” olarak muhasebeleştirilmelidir. Bu tükenme, özün önceliği ilkesi açısından değerlendirildiğinde söz konusu tükenmenin parasal karşılığının amortisman gideri olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.

VUK'a göre faydalı ömür zaman esaslı olarak yıl veya gün cinsinden belirlenmiştir. Buna göre; işletmeler, edindikleri maddi duran varlıklar için yıl (hesap dönemi) bazında veya söz konusu varlığın faydalı ömrü boyunca her bir hesap dönemi için aktifte kaldığı süre kadar gün esasına göre amortisman gideri hesaplama konusunda serbest bırakılmışlardır.

Ancak faaliyet konusu kısmen veya tamamen binek otoların işletilmesi ile alakalı olmayan işletmelerin edindikleri binek otolara ilişkin olarak ise, amortisman hesaplamalarının yine zaman esaslı olmasına rağmen ay kesirleri cinsinden yapılması gerektiği hususu ayrıca hüküm altına alınmıştır (VUK Md. 320). Oysa ki faydalı ömrün zaman esaslı olarak belirlenmesi halinde amortisman giderleri dönemsellik varsayımı ve eşleştirme ilkesi gereğince her hâlükârda kıst süreler göz önüne alınarak muhasebeleştirilmelidir. Bu noktada VUK düzenlemeleri çok başlı bir uygulama sistemine sahiptir. Amortisman hesaplanıp hesaplanmaması açısından işletmelerin serbest bırakılmasının yanında bir de hangi zaman esasının kullanılacağı yönünde işletmelere serbestlik sağlanması muhasebe ilkelerinden sapılmasına yol açmaktadır.

İşletmenin dönemlere ait hasılatının elde edilmesinde payı bulunan maddi duran varlıkların faydalı ömürlerinin sona erdiği tarihte, faydasız (ekonomik olarak) hale gelmelerinden dolayı söz konusu varlıklar için katlanılan maliyetin tek seferde gider olarak muhasebeleştirilmesi veya söz konusu varlıkların edinildikleri tarihte yapılan harcamanın aktifleştirilerek maliyet olarak muhasebeleştirilmesi yerine direkt gider olarak muhasebeleştirilmesi dönemsellik varsayımına aykırıdır. Bu yüzden duran varlıkların maliyetinin varlığın faydalı ömrünü oluşturan dönemlere dönemsellik varsayımı ve eşleştirme ilkesi gereğince paylaştırılarak dağıtılması gerekmektedir (Cemalcılar ve Önce, 1999: 371). Böylelikle varlıkların faydalarının tükenen kısmının gider olarak muhasebeleştirilmesi suretiyle varlığın maliyetinin amorti edilmesi (yok edilmesi) söz konusu olacaktır (Yalvaç, 2016: 171).

VUK uyarınca amortisman giderinin herhangi bir yıl hesaplanmaması veya ilk uygulanan orandan düşük bir sınırla hesaplanması sebeplerinden ötürü amortisman süresinin uzatılmayacağı hüküm altına alınmıştır (VUK Md. 320). Başka bir ifadeyle, hesaplanmayan veya eksik hesaplanan amortisman giderinin sonraki döneme devretmesi söz konusu değildir. Amortisman hesaplamasına esas alınan süre, vergi

otoritesi veya işletme tarafından belirlenmiş olmasına bakılmaksızın faydalı ömür olarak adlandırılan sürenin başlangıcından sonuna kadar olan zaman dilimi ile sınırlıdır. Bu düzenlemeyle vergi otoritesi, amortisman hesaplamaları yoluyla vergi matrahının dönemler arasında kaydırılmasının önüne geçmek istemiştir. Ancak amortisman giderinin hesaplanması, özü itibariyle tahmine dayalı olarak gerçekleşmektedir. Ayrıca hatalı olarak eksik hesaplanan bir amortisman giderinin geriye dönük şekilde güncel hesap dönemine kadar düzeltilmesi gerekmektedir. Bu noktada VUK'un TMS 8 - Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardından ayrıldığı görülmektedir. Zira söz konusu standartta, geleceğe dönük olarak tahminlerin değiştirilebilmesi ve geçmişe dönük olarak hataların düzeltilmesi temel felsefe olarak benimsenmiştir. Eğer amortisman hesaplanmaması veya ilk uygulanan orandan düşük bir sınırla hesaplanması gibi durumlar bir hataya dayanmakta ve bu durumun tevsik edici belgelerle ispatı mümkün ise söz konusu hatanın vergi kanunları açısından düzeltilmesine olanak sağlanması gerekmektedir. VUK'ta herhangi bir açık kapı bırakılmadan hata kaynaklı olarak geçmişe dönük düzeltmeye ya da geleceğe dönük tahmin değişimlerine karşı katı bir yaklaşım benimsendiği görülmektedir.

3.3. Kalıntı Değer

Kalıntı değer, muhasebe değeri tamamen sıfırlanmış olan bir maddi duran varlığın piyasadaki satış bedelini ifade etmektedir (Çakıcı, 2002: 189). Başka bir deyişle bir maddi duran varlığın faydalı ömrünün sona erdiği tarihte veya sonrasında elden çıkarılma değeridir (Basık, 2011: 287). Kalıntı değer, varlığın faydalı ömrü sonunda gidere dönüşmeyecek olan maliyetidir (Özgür, 1996: 185).

TMS/TFRS düzenlemelerinde kalıntı değer şu şekilde tanımlanmıştır (TMS 16): *“Kalıntı değer, bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde*

edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.”

Bazı kaynaklarda kalıntı değer yerine “hurda değer” ifadesi de kullanılmaktadır. Ancak kanaatimizce bu hatalı bir terim kullanımudur. Kalıntı ve hurda farklı kavramlardır. Bu yüzden birbirlerinin yerlerine kullanılmaları, muhasebe terminolojisi açısından sakınca içermektedir.

“Kalıntı” kelimesinin eş anlamlısı “bakiye” kelimesidir. “Kalıntı”, arta kalan şey manasına gelmektedir (Türk Dil Kurumu, 1988: 768). Bu yüzden kalıntı değer veya artık değer ifadesi, maddi duran varlığın faydalı ömrü sonunda gidere dönüşmeyen kısmını ifade etmek konusunda anlamlıdır.

“Hurda” kelimesi “kalıntı” kelimesinden oldukça farklı bir anlama sahiptir. Sözlük anlamı olarak parçalanmış, döküntü durumuna gelmiş, işe yaramayacak derecede zarar görmüş ve kullanılmayacak duruma gelmiş manasına gelmektedir (Türk Dil Kurumu, 1988: 656).

Faydalı ömür kavramı açıklanırken faydalı ömür ile fiziki ömür kavramlarının aynı anlama gelmediği ifade edilmişti. Hurda değer ifadesi kullanılırsa bu fiziki ömrünün sonuna gelmiş ve kullanılamaz durumda olan bir maddi duran varlığa ilişkin elde kalan değeri ifade edecektir. Oysa ki maddi duran varlıkların faydalı ömürlerinin sonunda gayet kullanılabilir durumda olmaları olasıdır. Ayrıca faydalı ömürleri sonunda maddi duran varlıkların kalıntı değerleri, hurda değerlerinin çok üzerinde olabilir. Örneğin, bir sanayi sitesinde çıkan yangın sonucunda işletmenin sahip olduğu yanan bir makine artık kullanılmaz duruma gelmiştir. Bu durumda makinenin değeri, makinenin üretildiği metalin kg cinsinden parasal karşılığı kadardır. Oysa ki yangından zarar görmeyen faydalı ömrünü doldurmuş diğer bir makine ise, işletme tarafından satışa çıkarıldığında belirli bir piyasa değeri üzerinden elden çıkarılabilecektir. Bu bağlamda kalıntı

değer kavramı, faydalı ömür sonunda maddi duran varlığın içerdiği ve gidere dönüşmesi mümkün olmayan gerçeğe uygun değerdir. Bu değer, hurda değerine de eşit olabilir. Ancak hurda değer ile aynı anlama gelmemektedir.

Kalıntı değerinin edinim anında tahmin edilmesi gerekmektedir (Gleauter ve Underdown, 1994: 135). Ayrıca kalıntı değer, hesaplanırken paranın zaman değerinin göz önüne alınması gerekir. Bunlara ek olarak kalıntı değerinin sürekli ve düzenli olarak gözden geçirilmesi şarttır. Kalıntı değerinde bir değişiklik söz konusu olursa, bu bir tahmin değişikliği niteliğinde olup bu doğrultuda muhasebeleştirilmelidir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 215).

VUK açısından amortisman gideri hesaplanırken kalıntı değer ihmal edilmektedir. Vergi otoritesi, kalıntı değer tahmine dayalı, dolayısıyla öznel bir niteliğe sahip olmasından dolayı işletmeler ve vergi idaresi arasında ileride ortaya çıkması muhtemel ihtilafları engellemek amacıyla kalıntı değeri göz ardı etmiştir. Bunun sonucunda VUK uyarınca maddi duran varlığın maliyetinin tamamının gider yazılması mümkün olmaktadır (Sevilengül, 2020: 403). Ancak vergi otoritesinin bu noktadaki yaklaşımı hatalı olup muhasebe açısından var olan bir unsurun vergi uygulamaları açısından yok sayarak hesaplamaların bu şekilde yapılması faydalı finansal bilginin oluşumunu ve sunumunu gölgelemektedir.

4. Amortisman Yöntemleri

Bir maddi duran varlık için en uygun amortisman yöntemi, varlığın faydasında meydana gelen tükenmeyi en iyi yansıtan yöntemdir. Hangi yöntemin bu durumu sağladığının belirlenebilmesi için ise, varlıktan sağlanan net nakit akışlarının varlığın faydalı ömrü boyunca her bir faaliyet dönemi için ayrı ayrı tahmin edilebilmesi gerekmektedir. Çünkü bir maddi duran varlıktan sağlanan fayda, söz konusu varlığın nakit

akışı yaratma yeteneği ile ölçülmektedir. Bununla birlikte, bir maddi duran varlığın kullanılmasından elde edilen nakit akışları dolaylıdır ve dolayısıyla çoğu zaman net bir şekilde tahmin edilebilmesi zordur (Chasteen, Flaherty ve O’connor, 1992: 664).

Maddi duran varlığın maliyeti kesin olarak; faydalı ömrü ile kalıntı değeri ise, tahmini olarak belirlendikten sonra maddi duran varlığın döneme isabet eden amortisman giderlerinin hesaplanması amacıyla kullanılacak amortisman yöntemleri, maddi duran varlıkların faydalı ömrü içerisinde amortisman giderlerinin hesaplanma ve dağıtım şekline göre dört ana grupta sınıflandırılmış olup literatürde yer alan yöntemler Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2. Amortisman Yöntemleri

Eşit tutarlı (paylı) (Normal, Doğrusal) amortisman yöntemi	
Azalan tutarlı (paylı) amortisman yöntemleri	
*	Azalan bakiyeler (kalan değerler) yöntemi
*	Formüllü amortisman yöntemi
*	Yıl sayıları toplamı yöntemi
Artan tutarlı (paylı) amortisman yöntemi	
Değişken tutarlı (paylı) amortisman yöntemleri	
*	Üretim miktarı, çalışma saati, vb. bazlı amortisman yöntemleri

Kaynak: Şengür, 2021: 260-261.

Amortisman yönteminin seçiminde faaliyet gösterilen endüstrinin doğasına uygunluk, maddi duran varlığın türü ve işletme yönetiminin hedefleri rol oynamaktadır (Horngren, Sundem, Elliot ve Philbrick, 2014: 369).

Tablo 2.’de sunulan ve azalan tutarlı amortisman yöntemleri altında yer alan formüllü amortisman ile yıl sayıları yöntemleri ve de diğer bir ana yöntem olan artan tutarlı amortisman yöntemi literatürde yer

alan yöntemler olup esas itibariyle muhasebe standartları açısından kullanılıp kullanılmaması işletmenin takdirine bırakılmıştır. Muhasebe standartlarında söz konusu bu alt yöntemlerden bahsedilmemiş olup sadece normal amortisman, azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemlerine yer verilmiştir (TMS 16 – Maddi Duran Varlıklar, P. 62).

Aynı varlık veya aynı tür maddi duran varlıklara ilişkin olarak amortisman yöntemlerinin herhangi bir gerekçeye dayanmaksızın sürekli olarak değiştirilmesi, tutarlılık ilkesine aykırı bir uygulamadır. Ancak tutarlılık ilkesinden farklı türdeki varlıkların aynı muhasebe yöntemine tabi olduğu anlamı çıkarılmamalıdır. Bu yüzden bir maddi duran varlığa ilişkin olarak amortisman yönteminin veya değerlendirme ölçütünün değiştirilmesi durumunda bu husus işletmenin finansal tablolarının dipnotlarının yanı sıra bağımsız denetim raporunda da belirtilmelidir. Bu durum aynı zamanda tam açıklama ilkesinin gereğidir. TVS açısından ekonomik ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden maddi duran varlıklar için normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinden sadece birinin uygulanması mümkündür. VUK'a göre normal amortisman yöntemini uygulayan bir işletmenin bu yöntemi terk etmesi mümkün değildir. Buna karşın azalan bakiyeler yöntemini uygulayan bir işletme ise, bu yöntemden vazgeçerek normal amortisman yöntemini uygulayabilir (VUK Mükerrer Md. 320). Oysa muhasebe teorisi ve standartlara göre amortisman tabi bir varlığın faydalı ömrü, kalıntı değeri veya gelecekteki ekonomik faydasının beklenen tüketim biçimine ilişkin bir tahminde değişiklik olması veya işletmenin farklı bir muhasebe politikası uygulamaya karar vermesi durumlarında amortisman yönteminin de bu doğrultuda değiştirilmesi mümkündür. Burada kilit nokta; bu değişikliğin nedenlerinin tüm açıklığı ile finansal tablo dipnotlarında belirtilmesidir. Ayrıca amortisman muhasebesi ile ilgili bir hata söz konusu ise bu hatanın geçmişe dönük olarak düzeltilmesi gerekmektedir (TMS 8). VUK'a göre amortisman gideri hesaplanma ya da hesaplanmama konusunda işletmeler serbest bırakılmışlardır. Ancak amortisman hesaplamayan

işletmelerin daha sonra geriye dönük olarak amortisman gideri hesaplamasına izin verilmemektedir.

4.1. Eşit Tutarlı Amortisman Yöntemi

Normal amortisman veya doğrusal amortisman yöntemi olarak da adlandırılan eşit tutarlı amortisman yöntemi, varlıkların faydalı ömürleri boyunca hizmet potansiyellerindeki azalmanın her döneme eşit dağıldığı varsayımına dayanmaktadır (Cemalcılar ve Önce, 1999: 377). Varlığın edinimi sonrası maliyet, faydalı ömre eşit yüzdelerle dağıtılarak her dönemde eşit tutarda amortisman hesaplanır. (Yalvaç, 2016: 173). Bu yöntemde amortisman gideri, zamanın doğrusal bir fonksiyonudur. Varlığın bir hesap dönemindeki kullanım miktarının o dönem için ortaya çıkacak olan amortisman gideri üzerinde hiçbir etkisi yoktur. (Chasteen, Flaherty ve O’connor, 1992: 664). Bu yöntemde amortisman hesaplanması aşağıdaki şekilde yapılmaktadır:

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Maliyet-Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömür}}$$

TMS/ TFRS düzenlemelerine göre “Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir.” demek suretiyle literatür ile uyumlu bir yaklaşım benimsenmiştir (TMS 16 – Maddi Duran Varlıklar, P. 6). Bu bağlamda standartların muhasebe teorisinin temel ilkelerinden sapmadığını söylemek mümkündür. Ancak yöntem, esas itibariyle kalıntı değeri dikkate alınmasına rağmen VUK hükümlerine göre normal amortisman yöntemi uygulandığında ise; amortisman tutarı, kalıntı değer dikkate alınmaksızın maliyetin doğrudan faydalı ömre bölünmesi suretiyle hesaplanmaktadır. VUK tarafından benimsenen bu hesaplama usulü, amortisman tutarının olması gerekenden daha fazla hesaplanmasına ve gelir tablosunda hasılat azaltıcı etkiye yol açmaktadır. Bilançodaki etkisi ise, varlığın net defter değerinin olması gerekenden daha az gözükmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Daha önce de belirtildiği üzere kalıntı değer,

maliyetin gidere dönüşmeyen kısmıdır. Ancak bu hesaplama usulü yüzünden kalıntı değer maliyet bedelinin içerisinde gömülü şekilde yer almak suretiyle gidere dönüşecektir.

4.2. Azalan Tutarlı (Paylı) Amortisman Yöntemleri

Azalan tutarlı (paylı) amortisman yöntemleri, Maddi duran varlıkların zaman içerisinde hizmet üretme ile hasılat yaratma gücünün azalacağı, dolayısıyla verimliliklerinin düşeceği ve bakım – onarım giderlerinin artmasıyla da kullanım maliyetinin artacağı düşüncesini temel alarak maddi duran varlığın maliyetinin verimlilik ve zaman arasında bir ilişki kurmak suretiyle faaliyet dönemlerine adaletli bir şekilde dağıtılması esasına dayanan yöntemlerdir. (Cemalcılar ve Önce, 1999: 379; Sevilengül, 2020: 404). Maddi duran varlığın ediminin ilk yıllarında söz konusu varlıktan alınan hizmet ve sağlanan fayda, sonraki yıllara nazaran daha büyükse, maliyetin önceki yıllara daha fazla, sonraki yıllara daha az amortisman gideri düşecek şekilde dağıtılması eşleştirme ilkesiyle tutarlıdır. Hızlandırılmış amortisman yöntemleri, teknolojiye bağlı değişimin bazı maddi duran varlıkların hizmet potansiyelini hızla kaybetmesine neden olduğu görüşüne dayanmaktadır. Yeni buluşlar ve ürünler, daha önce edinilen maddi duran varlıkların teknolojik olarak eskimesine neden olarak maddi duran varlığın teknolojik olarak eskimeye maruz kalmadan önce değiştirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu yaklaşıma göre maddi duran varlıkların bakım-onarım giderleri sonraki yıllarda önceki yıllara göre daha yüksek olacağı için toplam bakım-onarım ve amortisman gideri, yıllar boyunca oldukça sabit kalmaktadır. Bunun sonucunda, hızlandırılmış amortisman yöntemlerine göre varlıktan alınan hizmetlerin doğal olarak, yıldan yıla kabaca eşit olduğu varsayılmaktadır (Needles, Powers Mills ve Anderson, 1999: 472). Başka bir deyişle; maddi duran varlıkların mekanik verimliliği, zaman içerisinde düşme eğiliminde olmasına karşın bakım maliyetleri ise, artma eğilimindedir. Buna ek olarak daha iyi ekipmanın kullanılabilir hale gelmesiyle mevcut duran varlıkların

demode kalarak eskimesi olasılığı hızlandırılmış yöntemlerin dayanak noktasını oluşturmaktadır. Bu yaklaşım doğrultusunda; bir varlık satın alınırken, önceki dönemlerin sonraki dönemlere göre daha fazla fayda sağlama olasılığının dikkate alınması ve amortisman yönteminin bunu yansıtması gerektiği savunulmaktadır. (Anthony, Hawkins ve Merchant, 2011: 179).

Hızlandırılmış amortisman yöntemlerinden birisini kullanan bir işletme, net gelirini doğrusal amortisman yöntemi kullanan bir işletmeden daha ihtiyatlı bir şekilde ölçmektedir. Bununla birlikte, hızlandırılmış yöntemler, vergi planlaması amacıyla da kullanılabilir. Zira söz konusu yöntemlerin kullanılması durumunda; varlığın ediniminin ilk yıllarında nispeten yüksek amortisman gideri hesaplanacağı için bu durum, vergi matrahının işletme lehine oluşmasında doğrudan etkili olacaktır. Bunun sonucunda; daha düşük ödenecek vergi ortaya çıkacak olup matrah farkından kaynaklanan ve işletme lehine oluşan vergi farkı tutarı, ödenmesi gereken bir gider olmak yerine doğrudan işletme bünyesinde nakit mevcudiyetine dönüşecektir (Williams, Haka ve Bettner, 2015: 397).

Azalan bakiyeler yöntemi, Maddi duran varlığın maliyeti, faydalı ömrü boyunca dağıtılırken, ilk döneme en yüksek pay verilerek zaman geçtikçe dönem başına dağıtılan amortisman tutarının azaltıldığı yöntemidir. İşletmeler bu yöntemi uygularken normal amortisman yöntemi oranının belirli bir katsayı ile çarpılması sonucu bulunan oranı kullanabilirler. Bu yöntem literatürde, “Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi” veya katsayının iki (2) olarak belirlenmesi durumunda; “Eşit Paylı Amortisman Yönteminin İki Katı” ya da “Çift Azalan Kalanlar Yöntemi” olarak da adlandırılmaktadır (Orhon Basık, 2011: 811). TVS açısından da azalan tutarlı yöntemler içerisinde bu alt yöntem benimsenmiştir. Maddi duran varlıklara ilişkin olarak özellikle enflasyonist ortamda azalan bakiyeler yönteminin kullanılması, bu yöntemin alternatif yöntemlere göre daha düşük varlık defter değeri ve daha düşük net gelir raporlanmasını

sağlamasıdır. Bu uygulamanın ihtiyatlılık ilkesinin gereği olduğu söylenebilir. Zira ihtiyatlılık ilkesine göre muhasebe uygulamalarında kötü senaryoya göre hareket edilmesi gerekmektedir.

Formüllü amortisman ise, azalan bakiyeler yönteminin bir formül vasıtasıyla uygulandığı yöntemdir. Bu yöntem diğer azalan tutarlı yöntemlerle karşılaştırıldığında sistematiklik açısından en ideal yöntem olup diğer yöntemlerin aksine kalıntı değerinin yüksek olması durumunda amortismanın erken durması ya da kalıntı değerinin sıfıra yakın olması söz konusu olduğunda son yıl olması gerekenden fazla amortisman ayrılması gibi dezavantajlara sahip değildir. Bu yöntemde amortisman tutarları sistematik şekilde hesaplandığı için defter değeri kalıntı değere eşit olmaktadır (Çam, 2015: 15).

Bu yöntemde kullanılan formül aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (Dinç ve Atabay, 2018: 70):

$$\text{Amortisman Oranı} = 1 - \sqrt[n=\text{Faydalı Ömür}]{\frac{\text{Kalıntı Değer}}{\text{Maliyet}}}$$

Diğer bir azalan tutarlı amortisman yöntemi ise, yıl sayıları toplamı yöntemidir. Maddi duran varlığın maliyeti ile her yıl değişen bir amortisman oranının çarpılması suretiyle amortisman tutarının hesaplandığı yöntemdir. Bu yöntemde, her yıl için değişen amortisman oranının bulunabilmesi için faydalı ömür süresi (n) yıl bazında esas alınarak yıl sayıları toplamı aşağıdaki formül vasıtasıyla hesaplanır (Erdamar ve Orhon Basık, 2014: 111):

$$\text{Yıl Sayıları Toplamı} = n \times \frac{(n+1)}{2}$$

Amortisman oranının bulunabilmesi için yukarıdaki formül vasıtasıyla bulunan yıl sayıları toplamı, paydaya yazılır. Paya ise, her dönem

için faydalı ömür yıl sayısı birer birer azaltılarak paydaki sayı “1” olana kadar yazılır. Bu sebepten ötürü amortisman oranı her yıl değişmektedir.

4.3. Artan Tutarlı (Paylı) Amortisman Yöntemi

Artan paylı amortisman yöntemi, yıl sayıları toplamı yönteminin tam tersi şekilde uygulanması esasına dayanır. Yıl sayıları toplamı bulunduğundan sonra her dönem için faydalı ömür yıl sayısı 1’den başlamak üzere maksimum faydalı ömür olarak belirlenen yıl sayısına ulaşana kadar birer birer artırılarak bulunan sayılar paya yazılır. Paydaya da yıl sayıları toplamı yazılarak amortisman oranı bulunur. Yıl sayıları toplamının bulunması aşamasına kadar yöntem, yıl sayıları toplamı yöntemi ile aynı uygulama esasına sahiptir. İki yöntem arasındaki temel fark, yıl sayıları yönteminde amortisman oranı; her yıl azalırken, artan paylı amortisman yönteminde her yıl artmaktadır.

4.4. Değişken Tutarlı Amortisman Yöntemleri

Amortisman hesaplanırken “zaman” baz alındığı takdirde; birbirleriyle aynı olan maddi duran varlıkların faydalı ömrü, aynı süre ile sınırlı olduğundan her varlığa aynı yöntemin uygulanması koşuluyla söz konusu varlıklara ilişkin ortaya çıkan amortisman giderleri de aynı olacaktır. Ancak; işletme bünyesinde yer alan maddi duran varlıkların aynı süre içerisinde eşit koşullarda kullanımı bazı işletme türleri açısından pek olası değildir. Örneğin; bir işletmenin sahip olduğu taşıtların faydalı ömürleri, “zaman” temeline dayandırıldığında bu taşıtlar birebir olarak aynı olsa bile, farklı güzergahlarda, farklı sürelerde, farklı yoğunlukta, farklı yol koşullarında kullanılabilir. Bu yüzden söz konusu maddi duran varlıkların farklı şartlarda kullanılması sonucunda; faydalı ömürleri, zamandan ziyade bu varlıkların verebilecekleri “hizmet kapasitesi” ile sınırlı olacaktır. Böyle bir durumda, bu varlıkların maliyetlerinin işletmenin hasılatına katkı

sağlamak adına sağladıkları “hizmet” ile orantılı olarak dağıtılması, eşleştirme ilkesi açısından daha uygun olacaktır (Cemalcılar ve Önce, 1999: 378). Bu yöntemde temel nokta; varlıkların faydalı ömrünü belirleyen hizmet kapasitesinin bir ölçü birimi ile tahmin edilmesidir (Erdamar ve Orhon Basık, 2014: 113). Başka bir ifadeyle, varlığın faydasının tükenmesi dolayısıyla maliyetinin gidere dönüşmesi, zaman yerine kullanım düzeyine bağlı değişkenler ile ilişkilendirilir.

Üretim yöntemine göre, her bir varlığın tahmini faydalı ömrünü ölçmek için kullanılan çıktı veya kullanım birimi, o varlığa uygun olmalıdır. Örneğin, üretilen parça sayısı bir makine için uygun bir ölçü birimi olabilirken, kullanım saati sayısı başka bir makine için daha iyi bir ölçü birimi olabilir. Üretim yöntemi, yalnızca bir varlığın faydalı ömrü boyunca elde ettiği çıktının makul bir doğrulukla tahmin edilebildiği durumlarda kullanılmalıdır (Needles, Powers, Mills ve Anderson, 1999: 472). Bununla birlikte, kullanım yönteminin uygulanması genellikle normal amortisman yönteminden biraz daha zordur. Çünkü bir varlığın faydalı ömrünü yıl cinsinden zaman bazlı olarak tahmin etmek, toplam kullanım birimi veya çıktı cinsinden tahmin etmekten genellikle daha kolaydır. Ayrıca kullanım yöntemi, işletmelerin aktiflerinde yer alan maddi duran varlıkların fiili kullanımlarının her dönem boyunca kaydının tutulmasını gerektirmektedir. (Chasteen, Flaherty ve O’connor, 1992: 667).

Üretim birimine göre amortisman yöntemi, maddi duran varlık edinimi ile belirli miktarda üretim potansiyelinin satın alındığı, üretimin yoğun olduğu dönemlerde; amortisman giderinin yüksek, düşük olduğu dönemlerde düşük olması gerektiği esasına dayanmaktadır (Cemalcılar ve Önce, 1999: 378; Sevilengül, 2020: 407). Yöntemin uygulanması için kullanılan formül aşağıda yer almaktadır:

$$\text{Üretim Birimi Başına Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli-Kalıntı Değer}}{\text{Öngörülen Toplam Üretim Miktarı}}$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = \text{Üretim Birimi Başına Amortisman Tutarı} \times \text{Üretim Miktarı}$$

Maddi duran varlığın faydalı ömrü, üretim miktarının yanı sıra çalışabileceği saat miktarına veya başka bir değişkene bağlı olarak da belirlenebilir. Bu değişken, “amortisman anahtarı” olarak adlandırılabilir. Bu durumda yukarıdaki ilk formülde yer alan pay değişmemekle birlikte paydaya öngörülen toplam değişken birimi yazılarak birim amortisman tutarı bulunur ve söz konusu tutarın maddi duran varlığın amortisman anahtarı olarak belirlenen değişken biriminin döneme düşen miktarı ile çarpılması sonucunda maddi duran varlığın döneme isabet eden amortisman gideri bulunur.

Değişken tutarlı amortisman yöntemlerinden üretim miktarı yöntemine standartlarda yer verilmiştir (TMS 16 – Maddi Duran Varlıklar, P. 62). TVS açısından ise, üretim miktarı yönteminden VUK’ta doğrudan bahsedilmemiş olup madenlerde veya taş ocaklarında söz konusu varlıkların maliyetlerinin işletmelerin başvurusu üzerine vergi ve sanayi idaresi tarafından belirlenen nispet üzerinden yok edileceği belirtilmiştir (VUK Md. 316). Maden veya taş ocaklarında bu nispetin belirlenebilmesi için söz konusu varlıkların sahip olduğu görünür ve muhtemel rezervin ilgili idarelerce belirlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde amortisman hesaplanması mümkün olmayacaktır. Ayrıca VUK uyarınca maden veya taş ocaklarına ilişkin olarak yapılan amortisman hesaplamasında kalıntı değer yine dikkate alınmamaktadır. Maden veya taş ocağının edinimi açısından ise, iki farklı edinim şekli olup bunlardan birincisi imtiyaz ruhsatı alınmasıdır. Bu noktada amortisman tabi tutar, imtiyaz bedeli olacaktır. İmtiyaz bedeli, imtiyazın alınabilmesi için düzenlenmesi gereken topografik haritaların yapılması, maden sahasına gönderilen maden mühendisi veya fen memurlarının yol masrafları ve yevmiyeleri gibi masraflarla imtiyaz harcı ve damga resmi gibi harç ve resimleri içermektedir. Diğer edinim yolu ise, imtiyaz ruhsat sahibinden yapılan satın almadır. Burada Maliyet bedeli ise, maden imtiyazının, imtiyaz sahibi tarafından iktisap edilmesi için yapılan bütün giderlerin toplamını ifade etmektedir. Maden çıkarılması amacıyla satın alınan arsa ve arazilerin satın alma

bedelinin, maliyet bedeli içinde yer alması zorunlu bulunmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 30.04.2003 tarih ve 018114 Sayılı Özelge). Burada amortisman anahtarı, ilgili maden veya taş ocağından elde edilen unsura ilişkin rezerv miktarıdır.

Mümkün olduğu ölçüde zaman esaslı yöntemler yerine uygun amortisman anahtarı belirlenerek değişken tutarlı amortisman yöntemlerinin kullanılması, amortisman giderlerinin doğru hesaplanması açısından daha uygundur. Bunun sebebi; eğer maddi duran varlığın kullanımı sağlıklı bir şekilde ölçülebiliyorsa, söz konusu varlığın hasılat katkısı karşılığında maliyetinde meydana gelen tükenmenin de bu ölçüm sonucunda doğru tahmin edilebilir olmasıdır. Ancak üretime dayalı yöntemlerin uygulanmasında varlığa ilişkin amortisman anahtarının tespit edilmesi teknik bilgi ve beceri gerektirmektedir.

5. Sağlık A.Ş. Vakası

Çalışmanın bu bölümünde önceki bölümlerde karşılaştırmalı olarak teori ve soyut düzenlemeler ışığında açıklanmaya çalışılan hususların somutlaştırılması adına ampirik bir uygulama şeklinde tasarlanan ve hayali bir işletmede amortisman hesaplamalarına yönelik olarak yaklaşım farklılıklarının ve bunların muhtemel sonuçlarının sayısal etkilerini göstermeye yönelik olarak bir vakaya yer verilmiştir. Buna göre Sağlık A.Ş. Türkiye’de ilaç sektöründe faaliyet gösteren bir işletme olup işletmenin 01.01.2022 – 31.12.2022 hesap döneminde maddi duran varlıklar ile ilgili olarak karşılaştığı finansal olaylar aşağıdaki gibidir:

i) İşletme, faaliyetlerinde kullanmak üzere 3 tane kamyon satın almıştır.

Satın alınan kamyon modeli halihazırda işletme tarafından kullanılan kamyonlarla aynı olup söz konusu araçlarla ilgili teknolojik bir eskime

söz konusu değildir. İşletmenin geçmiş tecrübelerine göre söz konusu kamyonların faydalı ömrü bakımların aksatılmaması koşuluyla ortalama 600.000 km'dir. Yeni satın alınan modellerde toplam kamyon ağırlığı üretici firma tarafından 680 kg hafifletilmiş olup üretici firma ile görüşülerek işletme tarafından yapılan teknik analizde bu durumun mekanik parçalara binen yükü azaltmasından dolayı faydalı ömrü %10 civarında arttıracak kanaatine varılmıştır. Söz konusu kamyonların satın alınması için toplam 3.000.000-TL ve %18 oranında KDV ödenmiş olup söz konusu kamyonların 1 tanesine bozulmaya duyarlı özel yüklerin taşınması amacıyla KDV hariç 450.000-TL ödenerek entegre soğutma sistemi takılmıştır. Ancak; bu kamyonlarda soğutma sistemi kamyonlara ekstra olarak 800 KG yük bindirdiği için entegre soğutma sistemine sahip kamyonlar açısından standart kamyonlara göre faydalı ömürde herhangi bir artış olmayacağı tahmin edilmektedir. Söz konusu kamyonların faydalı ömrü vergi idaresi tarafından zaman bazlı olarak herhangi bir teknik ayrıma tutulmadan 20 yıl olarak belirlenmiştir. İşletme yönetimi ise kamyonların faydalı ömrünün kullanım miktarı üzerinden hesaplanması gerektiği kanaatinde. Kamyonların kalıntı değeri birim başına 150.000-TL'dir. Bunun yanında kamyonlara eklenen soğutma sistemlerinin faydalı ömrü işletme tarafından kullanım miktarından bağımsız olarak 8 yıl olarak tahmin edilmiştir. Soğutma sistemlerinin kalıntı değerinin önemli olmayacak derecede düşük olduğu öngörülmektedir. Vergi idaresi, kamyon ve soğutma sistemini bir bütün olarak kabul ederek soğutma sistemini bir kamyonun ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirmekte ve sistemin faydalı ömrünün kamyonun faydalı ömrü dışında belirlenmesine izin vermemektedir.

Tablo 3. Standartlar ve VUK Açısından Maddi Duran Varlık Maliyeti, Faydalı Ömür ve Kalıntı Değere İlişkin Karşılaştırma

MADDİ DURAN VARLIK	KAMYON 1	KAMYON 2	KAMYON 3 (SOĞUTMA SİSTEMİNE SAHİP)
Kamyon Birim Maliyet Bedeli (KDV Hariç)	1.000.000,00 ₺	1.000.000,00 ₺	1.000.000,00 ₺
Soğutma Sistemi Maliyet Bedeli (KDV Hariç)	0,00 ₺	0,00 ₺	450.000,00 ₺
Katma Değer Vergisi (%18)	180.000,00 ₺	180.000,00 ₺	261.000,00 ₺
			1.450.000,00 ₺
VUK'a Göre Maliyet Bedeli	1.000.000,00 ₺	1.000.000,00 ₺	veya 1.711.000,00 ₺
Standartlara Göre Maliyet Bedeli	1.000.000,00 ₺	1.000.000,00 ₺	Kamyon: 1.000.000,00 ₺ Soğutma Sistemi: 450.000,00 ₺
Kalıntı Değer	250.000,00 ₺	250.000,00 ₺	Kamyon: 250.000,00 ₺ Soğutma Sistemi: 0,00 ₺
Kullanım Miktarı	135.000 Km	45.000 Km	70.000 Km
Faydalı Ömür (VUK)		20 Yıl	
Faydalı Ömür (İşletme Tarafından Tahmin Edilen)	660.000 Km [= 600.000 Km + (600.000 Km * %10)]		600.000 Km

Tablo3. incelendiğinde, soğutma sistemi bulunmayan standart kamyonların maliyet bedelinin 1.000.000-TL olduğu görülmektedir. Ancak; VUK açısından söz konusu kamyonun teslimine ilişkin olarak hesaplanan

KDV'nin maliyet bedeline eklenmesi yönünde bir serbesti söz konusudur. Bu durumda söz konusu kamyonların birim maliyet bedeli 1.180.000-TL olacaktır. Bu durum dolaylı ve indirim konusu yapılabilir bir verginin maliyete eklenmesi suretiyle olması gerekenden fazla amortisman gideri hesaplanması sakıncasını doğurmaktadır. Başka bir deyişle bu yaklaşımın benimsenmesi halinde maliyet bedeline ek olarak vergiye de amortisman hesaplanması söz konusu olacaktır. Söz konusu vergi indirim konusu yapılabilmesine karşın verginin amortisman vasıtasıyla giderleştirilmesi özün önceliği ilkesi, maliyet ilkesi ve dönemsellik varsayımı açısından muhasebe ilkelerine aykırıdır. İkinci sakınca ise, amortisman tabi tutarın saptanmasında karşımıza çıkmaktadır. Muhasebe kuramı ve standartlar açısından kalıntı değer maliyetten düşülmesi gereken bir unsur iken, VUK tarafından bu unsurun dikkate alınmaması sonucunda amortisman tabi tutar olması gerekenden fazla olacağı için bu durumda da olması gerekenden daha fazla amortisman gideri hesaplanması söz konusudur. Bu yaklaşım, maliyet ve özün önceliği ilkeleri yönünden muhasebe teorisine aykırılık içermektedir. Soğutma sistemine sahip olan diğer kamyon açısından ise, VUK hükümlerine göre amortisman hesaplandığında aykırılığın boyutu artmaktadır. Burada kamyon ve soğutma sistemi esas itibarıyla ayrı maddi duran varlıklar olup farklı maliyet bedelleri, farklı faydalı ömürler ve farklı kalıntı değere sahiptirler. Bunun sonucunda da söz konusu maddi duran varlıklara ilişkin olarak amortisman hesaplaması yapılırken bu durumun göz önüne alınması gerekmektedir. VUK yaklaşımı, kamyon ve soğutma sistemini birleşik bir yapı olarak değerlendirmekte ve tek bir maddi duran varlık olarak sınıflandırmaktadır. Bu yüzden faydalı ömürleri farklı olan iki varlık tek potada amortisman tabi tutulmakta ve maliyet ilkesi ile dönemsellik varsayımına önemli derecede aykırı olan bir netice ortaya çıkmaktadır. Soğutma sistemine sahip kamyonla ilişkin olarak ödenen KDV'nin maliyete eklenmesi veya eklenmemesi durumuna göre iki ayrı maliyet bedeli ortaya çıkmaktadır. Buna göre KDV maliyete eklenirse, maliyet bedeli; kamyon ve soğutma sistemlerinin edinim bedelleri ve bu bedel üzerinden hesaplanan KDV tutarı toplamı olan 1.711.000-TL $[1.450.000\text{-TL} + (1.450.000\text{-TL} *$

%18)]; KDV maliyete eklenmezse kamyon ve soğutma sisteminin edinim bedelleri toplamı olan 1.450.000-TL olarak karşımıza çıkacaktır. VUK açısından kalıntı değer dikkate alınmadığından maliyet bedeli = amortismanına tabi tutar olacaktır. Bu doğrultuda yapılan hesaplamalar muhasebe ilkeleri açısından hatalı olacağından faydalı finansal bilginin üretimi ve sunumu mümkün olmayacaktır. Oysa ki işletme tarafından yapılan teknik analize bağlı tahminlerde kamyonların ve soğutma sisteminin faydalı ömrü tespit edilmiştir. Kamyonların faydalı ömrü kullanım miktarı baz alınarak belirlenmiş, soğutma sisteminin faydalı ömrü ise zaman esaslı olarak belirlenmiştir. Ayrıca soğutma sistemine sahip olmayan kamyonlarla bu sisteme sahip olan kamyonu ilişkin olarak da faydalı ömürler arasındaki fark da ortaya konulmuştur. Söz konusu sisteme sahip olmayan kamyonların kullanım birimi açısından 60.000 Km daha uzun faydalı ömre sahip oldukları görülmektedir. Söz konusu kamyonların faydalı ömürleri 660.000 Km olup soğutma sistemine sahip kamyonun faydalı ömrü ise, 600.000 Km'dir. Soğutma sistemi ise 8 yıl faydalı ömre sahip olup kalıntı değeri yoktur. Ancak; soğutma sisteminin kalıntı değerinin bulunmaması, söz konusu varlığın hurda değerinin de bulunmadığı manasına gelmemektedir. Faydalı ömür sonunda söz konusu varlığın hurda değeri üzerinden satılması ve bu satıştan elde edilecek kazancın gelir olarak muhasebeleştirilmesi mümkündür. Soğutma sistemi, oluşturduğu değerli materyalin ölçü birimi üzerinden gerçeğe uygun değeriyle satılabilir. Ancak; bir varlığın hurda haline geldiği zamandaki değerini tahmin etmek, kalıntı değerini tahmin etmekten daha zordur.

ii) İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere bir adet binek araç satın alınmıştır.

Söz konusu araç, 01.09.2022 tarihinde diğeri ise 31.12.2022 tarihinde teslim alınmış olup araca ilişkin olarak 450.000-TL alış bedeli, bu bedel üzerinden %80 ÖTV ve oluşan matrah üzerinden %18 KDV ödenmiştir. Söz konusu aracın faydalı ömrü hem vergi idaresine göre 5 yıl, işletme yönetiminin tahminlerine göre ise 3 yıldır. Ayrıca faydalı ömür sonundaki kalıntı değer işletme tarafından 250.000-TL olarak tahmin edilmektedir.

Tablo 4. Muhasebe Teorisi, Standartlar ve VUK çerçevesinde Farklı Maliyet Bedelleri ve Amortisman Yöntemi Senaryolarında Ortaya Çıkan Durumların Kıst Amortisman Temelinde Karşılaştırılması

Binek Araç Vergisiz Fiyatı: (A)	450.000,00 ₺		
ÖTV: (A x %80): (B)	360.000,00 ₺		
KDV [(A+B) x %18]: (C)	145.800,00 ₺		
Kalıntı Değer: (D)	250.000,00 ₺		
	VUK		MUHASEBE TEORİSİ VE STANDARTLAR
Maliyet Bedeli (Amortisman Tabi Tutar)	Seçenek 1: (A+B)	Seçenek 2: (A+B+C)	Doğrusal Amortisman Açısından: [(A+B)-D] Azalan Bakiyeler Açısından: (A+B) <i>(Kalıntı Değer faydalı ömür sonunda dikkate alınmak kaydıyla)</i>
	810.000,00 ₺	955.800,00 ₺	560.000,00 ₺ 810.000,00 ₺
Faydalı Ömür	5 Yıl		3 Yıl
YÖNTEM	NORMAL AMORTİSMAN YÖNTEMİ		
Amortisman Oranı	1/5: %20		1/3: %33,33
1. Yıl (4 Aylık)	54.000,00 ₺	63.720,00 ₺	62.216,00 ₺
2. Yıl	162.000,00 ₺	191.160,00 ₺	186.648,00 ₺
3. Yıl	162.000,00 ₺	191.160,00 ₺	186.648,00 ₺
4. Yıl	162.000,00 ₺	191.160,00 ₺	(8 Aylık) 124.432,00 ₺
5. Yıl	270.000,00 ₺	319.480,00 ₺	0,00 ₺
KALINTI DEĞER =>DEFTER DEĞERİ	0,00 ₺	0,00 ₺	MALİYET KALINTISI (Dönemsellik Varsayımı İhlal Edilirse) KALINTI DEĞER
			124.432,00 ₺ 250.000,00 ₺
YÖNTEM	AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİ (ÇİFT AZALAN KALANLAR YÖNTEMİ)		
Amortisman Oranı	1/5 * 2 = %40		1/3 * 2 = %66,66
1. Yıl (4 Aylık)	108.000,00 ₺	127.440,00 ₺	179.982,00 ₺
2. Yıl	280.800,00 ₺	331.344,00 ₺	419.970,00 ₺
3. Yıl	168.480,00 ₺	198.806,40 ₺	140.018,00 ₺
4. Yıl	101.088,00 ₺	119.283,84 ₺	MALİYET KALINTISI
5. Yıl	151.652,80 ₺	178.925,76 ₺	70.030,00 ₺
KALINTI DEĞER => DEFTER DEĞERİ	0,00 ₺	0,00 ₺	KALINTI DEĞER 250.000,00 ₺

Amortisman giderinin hesaplanabilmesi için öncelikle maliyet bedelinin doğru olarak saptanması gerekmektedir. Ancak; maliyet bedeli, VUK açısından ele alındığında iki alternatif maliyet bedeli söz konusu olmaktadır. Birinci durumda maliyet bedeli, 810.000-TL $[450.000 + (450.000 * \%80)]$ olarak aracın vergisiz fiyatı ve ÖTV tutarı toplamından oluşmaktadır. İkinci durumda ise aracın maliyet bedeli; aracın vergisiz fiyatı, ÖTV tutarı ve KDV tutarı toplamı olan 955.800-TL $[450.000 + (450.000 * \%80)] * \%118]$ olarak hesaplanacaktır. Ayrıca VUK açısından kalıntı değer bir anlam ifade etmediği için hangi maliyet bedelinin dikkate alındığından ve hangi amortisman yönteminin uygulandığından bağımsız olarak olması gerekenden fazla amortisman gideri hesaplanması söz konusu olacaktır. Oysa ki muhasebe teorisi ve standartlar açısından olması gereken maliyet bedeli, aracın vergisiz fiyatı (450.000-TL) ve iadesi mümkün olmayan ÖTV (360.000-TL) toplamı olan 810.000-TL olmalıdır (KDV, maliyete eklenebileceği gibi gider olarak da muhasebeleştirilebilir. Ancak; kanaatimizce maliyet unsuru değildir.). Buna ek olarak kalıntı değer olan 250.000-TL amortisman hesaplanması esnasında göz önüne alınmalıdır. Farklı amortisman yöntemlerinin uygulanması durumunda ortaya çıkan sonuçlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4.'te sunulduğu üzere amortisman gideri kıst olarak hesaplanmıştır. Türk Vergi Sistemi'nde VUK hükümleri uyarınca binek otomobiller için kıst amortisman hesaplanması zorunlu, diğer maddi duran varlıklar için ise ihtiyari olarak belirlenmiştir. Ancak; muhasebe kuramı ve standartlar açısından ise, zaman esaslı amortisman yöntemlerinin seçilmesi durumunda en ufak zaman birimi göz önüne alınarak amortisman hesaplanması gerekmektedir. Başka bir deyişle zaman esaslı amortisman yöntemleri kıst dönemi baz almak zorundadır. Ancak; kıst amortisman ayrılrsa bile amortismanın son yılında kalan kıst döneme ilişkin tutarın son yıla ilişkin amortisman giderine eklenmesi dönemsellik varsayımına aykırıdır. Böyle bir durumda normal amortisman yöntemi açısından 8 aylık döneme isabet

eden 124.432,00-TL'nin dönemsellik varsayımı gereği dördüncü hesap dönemine devretmesi gerekmektedir. Aksi takdirde bu tutar maliyet kalıntısı olarak üçüncü hesap dönemi içerisinde gidere dönüşeceğinden işletmenin finansal tabloları gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşacaktır. Azalan bakiyeler açısından ise, VUK'a göre belirlenen "5 yıl" söz konusu taşıtın faydalı ömrü olup zaman esaslı ölçü birimini ifade etmektedir. Ancak; uygulamada faydalı ömür ile hesap dönemi iç içe geçmiştir. Oysa ki faydalı ömür hesap döneminden bağımsız olarak ele alınmalı ve kalan kıst döneme ilişkin amortisman gideri 6. yılda yani faydalı ömrü takip eden bir sonraki hesap döneminde gerçekleşmiş olacağından bu dönemde giderleştirilmelidir. Aksi takdirde amortismanın son yılı olan 5. yılda henüz faydası tükenmemiş ve "maliyet kalıntısı" olarak ifade edilebilecek bir tutarın gidere dönüştürülmesi sonucunda dönemsellik varsayımı ihlal edilecektir. Muhasebe teorisi ve standartlar açısından faydalı ömrün 3 yıl olarak belirlenmesi halinde de maliyetten arta kalan 70.030,00-TL'nin son yıl amortismanına eklenmesi, tükenmeyen bir maliyetin giderleştirilmesi manasına geleceği için dönemsellik varsayımı yine ihlal edilecektir. Bu yüzden söz konusu tutar, ilgili olduğu dördüncü hesap dönemine devredilerek giderleştirilmelidir.

TVS'de Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/7. Maddesi ile getirilmiş bulunan ve uygulamada "gider kısıtlaması" olarak adlandırılan bir düzenleme yer almaktadır. Söz konusu düzenleme, faaliyet alanı binek otolarla doğrudan ilgili olmayan işletmelerin binek otolara ilişkin amortisman giderlerini her yıl güncellenen belirli bir tutar üzerinden hesaplamasına yönelik olup işletme ortaklarının işletmenin kişiliği arkasına gizlenerek örtülü kazanç dağıtmak suretiyle vergi peçelemesi yapmasını, dolayısıyla hazine zararına sebebiyet vermesini engelleme amacı taşımaktadır. Ancak düzenleme, mevcut haliyle işletme ilgililerinden sadece birisi olan "Devlet" açısından önem arz etmektedir. Burada esas amaç, sosyal sorumluluk ilkesi ve kişilik varsayımına uygunluğun sağlanması değil, hazine zararının önlenmesidir. Fakat

bu düzenleme sonucunda faaliyeti kısmen veya tamamen binek oto kiralamak veya işletmek olmayıp faaliyetini sürdürmek için binek oto kullanımına ihtiyaç duyan işletmelerin de olumsuz etkilenmeleri söz konusu olacaktır. Örneğin bir ilaç şirketinin satış temsilcilerine işletme faaliyetleri için tahsis ettiği binek otolara ilişkin olarak vergi otoritesi tarafından belirlenen ve üst sınırla kısıtlanan tutarlar üzerinden amortisman hesaplanması, pek doğru bir yaklaşım değildir. Bu yüzden kişilik varsayımını ihlal etmeyen bu tarz durumlarda da amortisman giderlerinin gerçek maliyet bedeli üzerinden hesaplanarak ortaya çıkan amortisman giderlerinin tamamının indirim konusu yapılabilmesi, yani kanunen kabul edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Düzenlemenin muhasebe teorisi açısından anlam ifade etmesi için ise, sadece kişilik varsayımının ve sosyal sorumluluk ilkesinin ihlalinden doğan amortisman giderlerinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirilmesi kanaatimizce daha uygun olacaktır.

“Gider kısıtlaması”, GVK 40/7. maddede şu şekilde ifade edilmiştir: *“Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirasını, (317 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2022 yılında uygulanmak üzere 230.000 TL) söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortisman tabi tutarı 250.000 Türk lirasını (317 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2022 yılında uygulanmak üzere 430.000) aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.”*

Tablo 4.’te söz konusu binek otonun vergi hariç maliyet bedelinin 450.000-TL olduğu; vergiler dahil maliyet bedelinin ise, sadece ÖTV maliyete dahil edildiğinde; 810.000-TL, ÖTV’ye ek olarak

KDV'nin de maliyet bedeline dahil edildiği ikinci seçenekte de 955.800-TL olduğu görülmektedir. Bu durumda söz konusu binek oto için amortismanına tabi tutar 2022 yılı için vergi otoritesi tarafından belirlenen 430.000-TL'yi aşmayacaktır. Bunun sayısal etkisi, Tablo 5.'te yer almakta olup söz konusu tutarlar, bu düzenleme nezdinde yapılan hesaplamaların gerçeğe uygun finansal bilgiyi yansıtmaktan uzak olduğu söylenebilir.

Tablo 5. Gider Kısıtlaması Uyarınca Binek Otolarda Amortisman Hesaplaması

NORMAL AMORTİSMAN YÖNTEMİ		AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİ	
GVK 40/7. Md. Uyarınca Amortismanına Tabi Tutar: 430.000-TL			
Amortisman Oranı:	20%	Amortisman Oranı:	%20x2 =%40
1. Yıl (4 Aylık)	28.666,67 ₺	1. Yıl (4 Aylık)	57.333,33 ₺
2. Yıl	86.000,00 ₺	2. Yıl	149.066,67 ₺
3. Yıl	86.000,00 ₺	3. Yıl	89.440,00 ₺
4. Yıl	86.000,00 ₺	4. Yıl	53.664,00 ₺
5. Yıl	143.333,33 ₺	5. Yıl	80.496,40 ₺

iii) Sağlık A.Ş., 15.04.2022 tarihinde yönetim binası olarak kullanılmak üzere Yakuplu Mahallesi Beylikdüzü/İSTANBUL bölgesinde 24.000.000-TL'ye 5.000 metrekare bir arsa üzerinde inşa edilmiş 5.000 metrekare brüt alana sahip 5 katlı betonarme bir bina satın almıştır.

Aynı parselde yer alan arsaların metrekare fiyatı ortalama 1.475-TL'dir. Söz konusu binanın kalıntı değerinin (bugünkü değeri) 2.700.000-TL olduğu tahmin edilmektedir. Ayrıca binanın faydalı ömrü sonunda yıkılması halinde ortaya çıkacak maliyet tutarının bugünkü değerinin 2.500.000-TL olduğu öngörülmektedir. Binanın faydalı ömrü Vergi Usul Kanunu'na göre 50 yıl (Bkz. VUK 333 Sıra No'lu Tebliğ)

olarak belirlenmiştir. İşletme yönetimi ise, binanın faydalı ömrünün 40 yıl olduğunu öngörmektedir. Bina ile ilgili olarak işletme yönetimi doğrusal amortisman yöntemini uygulama kararı almıştır.

Satın alınan bina ve arsa için amortisman giderleri muhasebe ilkelerine göre aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır. Burada görüldüğü üzere bina ve arsanın maliyet bedellerinin ayrıştırılması için bir anahtar olarak ortalama metrekare fiyatlarından yararlanılabilir.

Arsa veya Arazi Maliyet Bedeli=Arsa veya Arazi Yüzölçümü ×Ortalama Metrekare Fiyatı

$$=5.000 \text{ m}^2 \times 1.450 \text{ TL/m}^2 = 7.375.000 \text{ TL (Arsa Maliyet Bedeli)}$$

Bu durumda binanın maliyeti şu şekilde hesaplanmalıdır:

$$\text{Bina Maliyeti} = 24.000.000 \text{ TL (Toplam Alış Bedeli)} - 7.375.000 \text{ TL (Arsa Maliyeti)}$$

$$\text{Bina Maliyeti} = 16.625.000 \text{ TL olacaktır.}$$

Amortisman giderleri de şu şekilde hesaplanmalıdır:

$$16.625.000 \text{ TL (Bina Maliyeti)} - 2.700.000 \text{ TL (kalıntı değer)} + 2.500.000 \text{ TL (yıkım maliyeti)}$$

$$\text{Amortisman Tabi Tutar} = 16.425.000 \text{ TL}$$

Yıllık amortisman tutarı muhasebe ilkeleri ve standartlara göre şu şekilde hesaplanmalıdır:

$$\text{Doğrusal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Gideri} = 16.425.000 \text{ TL} / 40 \text{ Yıl}$$

Yıllık Amortisman Gideri = 410.625 TL olacaktır. Oysa ki VUK'a göre amortisman giderleri, farklı esaslara göre hesaplanacaktır. Buna göre; arsa ve bina değeri ayrıştırılmayacak, kalıntı değer ve yıkım maliyetleri dikkate alınmayacaktır. Bu yaklaşım doğrultusunda amortisman giderleri şu şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{Bina Maliyeti} = \text{Amortisman Tabi Tutar} = 24.000.000 \text{ TL}$$

Doğrusal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Gideri =
24.000.000 TL / 50 Yıl

Yıllık Amortisman Gideri = 480.000 TL

İki yaklaşım arasındaki fark tutarı şu şekilde olacaktır:

480.000 TL * 10 Yıl + [(480.000 TL – 410.625 TL) * 40 Yıl] =
7.575.000 TL

Vergi Usul Kanunu'na göre amortisman gideri hesaplanması durumunda vergi otoritesi tarafından faydalı ömür belirlenmesi suretiyle arsa maliyeti göz önüne alınmadan (arsanın maliyeti tükenmemesine rağmen amortisman hesaplanmasına tabi tutulmuştur.) yapılan hesaplamalar sonucunda toplam 7.575.000 TL tutarında fazla gider hesaplanmıştır. Bunun sonucunda işletmenin kârlılığı olması gerekenden düşük gözükülecektir. Bu durum vergi hesaplamaları açısından kârı, dolayısıyla Kurumlar Vergisi matrahını düşüren bir teşvik niteliğinde olmasına karşın bu hesaplama usulü muhasebe ilkelerine aykırıdır.

Tablo 6. Muhasebe Teori ve Standartları ile VUK Açısından Arsa – Bina Maliyet Tespit Farklarının Normal Amortisman Yöntemi Uygulaması Altında Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisi

Teori ve Muhasebe Standartlarına Göre		VUK'a Göre	
Sağlık A.Ş. 31.12.2022 Tarihli Kısmi Bilançosu (Rapor Tipi) (TL)			
AKTİF		AKTİF	
Maddi Duran Varlıklar		Maddi Duran Varlıklar	
Arsalar	7.375.000		
Binalar	16.425.000	Binalar	24.000.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	-410.625	Birikmiş Amortismanlar (-)	-480.000
Sağlık A.Ş. 01.01.2022 - 31.12.2022 Dönemi Kısmi Gelir Tablosu (TL)			
Genel Yönetim Giderleri (-)	-410.625	Genel Yönetim Giderleri (-)	-480.000
Kâr/Zarar Etkisi	0,00	Kâr/Zarar Etkisi	-69.375

Tablo 6.'da sunulduğu üzere Teori, standartlar ve VUK arasındaki en belirgin fark, VUK açısından arsa maliyetinin ayrıştırılmamasıdır. Bu sebepten ötürü normal amortisman yöntemi uygulanması durumunda her yıl 69.375-TL fazla amortisman gideri hesaplanması kâr azaltıcı bir etki yaratacaktır. Azalan bakiyeler yönteminin uygulanması durumunda ise, söz konusu farklılık ilk yıllarda daha fazla olmak üzere kâr azaltıcı etki yaratacaktır. Bunun yanında faydalı ömrün VUK açısından 10 yıl fazla belirlenmesinden ötürü toplamda 4.800.000, TL fazladan amortisman gideri hesaplanacak olup bu durumun işletme tarafından belirlenen faydalı ömrün sona erdiği dönemi takip eden hesap dönemlerinde her dönem 480.000,00-TL kâr azaltıcı etkisi olacaktır. Uygulanan yöntem açısından ise bina gibi maddi duran varlıklarda zaman esaslı amortisman yöntemlerinden normal amortisman yönteminin uygulanmasının varlığın niteliği itibarıyla daha uygun olduğunu söylemek mümkündür. Zira binaların faydalı ömrü kullanımdan ziyade zamana bağlı ve doğrusal olarak tükenme eğilimindedir.

iii) 1.000.000 TL maliyet bedeline sahip, zaman esaslı olarak 5 yıl, kullanım esaslı olarak 43.800 saat faydalı ömre sahip, kalıntı değeri 125.000 TL olan ve mamul üretiminde doğrudan kullanılan bir makineye ilişkin olarak teoride yer alan ve standartlar ile VUK tarafından benimsenen yöntemlere göre amortisman giderinin ayrı olarak hesaplanması durumunda ortaya çıkan farklar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. İşletmenin dönem başında ve sonunda mamul veya yarı mamul stoku bulunmamakta olup söz konusu makine kullanılmak suretiyle faydalı ömrün ilk ve son dönemlerinde 1.000.000 adet mamul üretilmiş ve söz konusu mamullerin 700.000 adedi satılmıştır.

Tablo 7. Amortisman Yöntemlerinin Zaman ve Kullanım Esaslı Olarak Gerçekleşen Amortisman Giderleri Açısından Karşılaştırılması

YÖNTEM	NORMAL AMORTİSMAN YÖNTEMİ (TEORİ VE STANDARTLAR)	NORMAL AMORTİSMAN YÖNTEMİ (VUK)	AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİ (TEORİ VE STANDARTLAR)	AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİ (VUK)	DEĞİŞKEN TUTARLI AMORTİSMAN YÖNTEMİ (ÇALIŞMA SAATI)
Maliyet Bedeli (MB)			1.000.000,00 ₺		
Kalıntı Değer (KD)			125.000,00 ₺		
Amortisman Tabi Tutar	MB - KD	MB	MB	MB	MB - KD
	875.000,00 ₺	1.000.000,00 ₺	1.000.000,00 ₺	1.000.000,00 ₺	875.000,00 ₺
1. Yıl (5.200 Saat)	175.000,00 ₺	200.000,00 ₺	400.000,00 ₺	400.000,00 ₺	103.940,64 ₺
2. Yıl (6.500 Saat)	175.000,00 ₺	200.000,00 ₺	240.000,00 ₺	240.000,00 ₺	129.851,60 ₺
3. Yıl (4.800 Saat)	175.000,00 ₺	200.000,00 ₺	144.000,00 ₺	144.000,00 ₺	95.890,41 ₺
4. Yıl (4.300 Saat)	175.000,00 ₺	200.000,00 ₺	86.400,00 ₺	86.400,00 ₺	85.901,83 ₺
5. Yıl (3.850 Saat)	175.000,00 ₺	200.000,00 ₺	4.600,00 ₺	129.599,00 ₺	76.912,10 ₺
Defter Değeri	125.000,00 ₺	0,00 ₺	125.000,00 ₺	1 TL (İz Bedeli)	507.503,42 ₺

Tablo 7.'de sunulduğu üzere; normal (doğrusal) amortisman yöntemine göre yapılan hesaplamalarda amortisman giderinin her yıl aynı tutarda gerçekleştiği görülmektedir. Ayrıca amortisman tabi tutar, teori ve standartlara göre kalıntı değer maliyet bedelinden düşülmesi suretiyle belirlenmiş olup amortisman süresi sonunda kalan tutarın kalıntı değere eşit olduğu görülmektedir. Ancak VUK uygulamasında ise kalıntı değer maliyet bedelinden düşülmemesi sonucunda kalıntı değer her hesap dönemi için 25.000,00-TL olmak üzere amortisman gideri içerisinde gömülü şekilde gidere dönüştüğü görülmektedir. Azalan bakiyeler yönteminin teori ve standartlar baz alınarak uygulanması durumunda kalıntı değer, amortisman tabi tutarın belirlenmesi esnasında değil, amortisman süresi sonunda defter değerine eşitlenecek şekilde göz önüne alınmıştır. Fakat VUK uygulamasında kalıntı değer dikkate alınmadığı için faydalı ömrün sona erdiği dönemde amortisman gideri kalıntı değeri de içerdiğinden faydası tükenmemiş bir maliyetin gidere dönüştüğü görülmektedir.

Azalan bakiyeler yöntemi, ilk yıllarda en yüksek amortisman giderinin gerçekleştiği yöntem olmakla beraber ihtiyatlılık ilkesi açısından diğer yöntemlere göre daha uygun bir yöntemdir. Ancak ihtiyatlılık ilkesine uygun olduğu ölçüde de gerçeklikten uzak sonuçlar doğurması muhtemeldir. Değişken tutarlı amortisman yöntemi ise, gerekli koşulların mevcut olması halinde en ideal yöntemdir. Bu yöntem, çalışma saati veya üretim birimi esasına dayanabilir. Örnekte maddi duran varlığın doğası gereği çalışma saati üzerinden hesaplama yapılmıştır. Bu bağlamda uygun hesaplama anahtarının seçimi büyük önem taşımaktadır. Bu yöntemde maddi duran varlığın dönem içindeki kullanımını ve faydalı ömrü net olarak saptandığı için hasıllata katkısı doğrultusunda maliyetinin gidere dönüşen kısmı olan amortisman tutarını gerçeğe en yakın şekliyle saptamak mümkündür. Bu yöntemde zaman esaslı yöntemlerin aksine 5. yılda defter değerinin kalıntı değere eşit olmadığına dikkat edilmelidir. Zira burada faydalı ömür zaman esaslı değil, kullanım esaslı olarak belirlenmiştir. Bunun sonucunda maddi duran varlığın çalışma saati cinsinden belirlenen faydalı ömrü bittiğinde maddi duran varlığın defter değeri, kalıntı değerine eşit olacaktır.

Tablo 8. Uygulamada Yer Alan Amortisman Yöntemlerinin Finansal Tablolara Etkisinin Karşılaştırılması

Normal Amortisman Yöntemi (Teori ve Standartlar)	Normal Amortisman Yöntemi (VUK)	Azalan Bakiyeler Yöntemi (Teori ve Standartlar)	Azalan Bakiyeler Yöntemi (VUK)	Değişken Tutarlı Amortisman Yöntemi
Sağlık A.Ş. 31.12.2022 Tarihli Kısmi Bilançosu (Rapor Tipi) (TL)				
AKTİF	AKTİF	AKTİF	AKTİF	AKTİF
Stoklar	Stoklar	Stoklar	Stoklar	Stoklar
Mamuller	Mamuller	Mamuller	Mamuller	Mamuller
MDV	MDV	MDV	MDV	MDV
Makineler	Makineler	Makineler	Makineler	Makineler
Birikmiş Amort.	Birikmiş Amort. (-)	Birikmiş Amort. (-)	Birikmiş Amort. (-)	Birikmiş Amort. (-)
(-)	-175.000	-200.000	-400.000	-400.000
STMM (-)	-122.500	-140.000	-280.000	-280.000
Kâr/Zarar Etkisi	-122.500	-140.000	-280.000	-280.000
Sağlık A.Ş. 01.01.2022 - 31.12.2022 Dönemi Kısmi Gelir Tablosu (TL)				
AKTİF	AKTİF	AKTİF	AKTİF	AKTİF
Stoklar	Stoklar	Stoklar	Stoklar	Stoklar
Mamuller	Mamuller	Mamuller	Mamuller	Mamuller
MDV	MDV	MDV	MDV	MDV
Makineler	Makineler	Makineler	Makineler	Makineler
Birikmiş Amort.	Birikmiş Amort. (-)	Birikmiş Amort. (-)	Birikmiş Amort. (-)	Birikmiş Amort. (-)
(-)	-875.000	-1.000.000	-875.000	-999.999
STMM (-)	-122.500	-140.000	-280.000	-280.000
Kâr/Zarar Etkisi	-122.500	-140.000	-280.000	-280.000
Sağlık A.Ş. 31.12.2026 Tarihli Kısmi Bilançosu (Rapor Tipi) (TL)				
AKTİF	AKTİF	AKTİF	AKTİF	AKTİF
Stoklar	Stoklar	Stoklar	Stoklar	Stoklar
Mamuller	Mamuller	Mamuller	Mamuller	Mamuller
MDV	MDV	MDV	MDV	MDV
Makineler	Makineler	Makineler	Makineler	Makineler
Birikmiş Amort.	Birikmiş Amort. (-)	Birikmiş Amort. (-)	Birikmiş Amort. (-)	Birikmiş Amort. (-)
(-)	-875.000	-1.000.000	-875.000	-999.999
STMM (-)	-122.500	-140.000	-280.000	-280.000
Kâr/Zarar Etkisi	-122.500	-140.000	-280.000	-280.000

Tablo 7.'de söz konusu makineye ilişkin amortisman giderleri hesaplanmış olup söz konusu hesaplamaların bilanço ve gelir tablosu kalemleri üzerindeki etkileri, Tablo 8.'de muhasebe standartları ve TVS'de yer bulan normal, azalan bakiyeler ve değişken tutarlı amortisman yöntemleri özelinde faydalı ömrün ilk ve son dönemi ele alınarak gösterilmeye çalışılmıştır. Bu hesaplama yapılırken uygulamada kabul gören amortisman yöntemlerine yer verilerek ortaya çıkan farkların gösterilmesi amaçlanmış olup literatürde yer alan diğer yöntemler uygulamada pek kabul görmediğinden ötürü vakada bu yöntemlere yer verilmemiştir. Tablo 8.'de sunulduğu üzere normal amortisman yönteminin uygulanması durumunda teori, standartlar ve VUK açısından kalıntı değere ilişkin olarak yaklaşım farklılıklarından dolayı yıllık amortisman tutarının dağılımı farklı olacaktır. Kalıntı değer, VUK açısından dikkate alınmadığı için VUK hükümlerine göre hesaplanan amortisman tutarı, faydalı ömrün her dönemi için teori ve standartlara göre 25.000,00-TL fazla hesaplanacaktır. Söz konusu tutar, amortismana tabi olan makinenin doğrudan mamul üretiminde kullanılmasından dolayı söz konusu tutar, mamul ve satılan mamullerin bünyesinde muhasebeleştirilecektir. Söz konusu tutarın dağılımına bakıldığında VUK'a göre stok tutarı, kalıntı değerinin amortisman tutarı içerisinde gömülü olmasından dolayı teori ve standartlara göre olması gerekenden fazla olacaktır. Aynı şekilde söz konusu stokların satılan kısmına isabet eden maliyet gidere dönüşecek ve satılan mamul maliyeti de olması gerekenden fazla olacaktır. Faydalı ömrün ilk dönemi ve son dönemi bazında üretilen ve satılan miktarlarda değişiklik olmadığı varsayımı altında tutarlarda bir değişim söz konusu olmayacaktır. Azalan bakiyeler yöntemi açısından bakıldığında ise, kalıntı değerinin faydalı ömrün ilk döneminde dikkate alınmamasından dolayı muhasebe teorisi, standartlar ve VUK bakımından tutar farklılığı bulunmamaktadır. Normal amortisman yöntemine göre ise, stok tutarı ve satılan mamul maliyetinin oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Faydalı ömrün son döneminde ise, kalıntı değerinin teori ve standartlar açısından son dönemde dikkate

alınmasından dolayı VUK yaklaşımına göre belirgin bir farklılık ortaya çıkmaktadır. VUK'a göre kalıntı değer dikkate alınmadığı için son yılda stok ve satılan mamul maliyeti tutarları arasında belirgin bir farklılık bulunmaktadır. VUK hükümlerine göre tutarlar oldukça yüksektir. Bunun sebebi, kalıntı değerın dönemlere dağıtılmaksızın son yılın amortismanına dahil edilmesidir. Değişken tutarlı amortisman yöntemi ise, makinenin kullanım saatini baz aldığı için stok ve satılan mamul maliyeti tutarlarını yansıtmak açısından daha gerçekçidir. Yöntem uygulandığında ortaya çıkan sonuçlara bakıldığında, maliyetin doğrudan maddi duran varlığın kullanımı sonucunda hasıllara katkısı ile ilişkilendirilebilmesi için bir amortisman anahtarı belirlendiği ve kalıntı değerın dikkate alındığı görülmektedir. Bunun yanında varlığın net defter değeri, 507.503,42-TL (1.000.000,00 TL – 492.496,58 TL) olarak hesaplanmış olup gerçeğe uygunluk açısından daha doğru bir gösterim söz konusudur.

6. Sonuç

Amortisman kavramı, TVS'de muhasebe teorisi ve standartlarında benimsenen esaslardan farklı olarak ele alınmıştır. Amortisman giderinin vergi mevzuatına göre hesaplanması, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacına uygun faydalı finansal bilginin üretilmesi olanağını ortadan kaldırmaktadır. Türk Vergi Sistemi'nin amortisman giderinin gerçeğe uygun biçimde muhasebeleştirilmesi açısından aksayan yönleri oldukça fazladır.

Çalışmada tespit edilen bu aksamalara ilişkin çözüm önerileri şöyle ifade edilebilir: Bunlardan birincisi amortisman hesaplanmasının gönüllülük esasına dayanmasıdır. Amortisman, muhasebe teorisi açısından hesaplanması zorunlu bir giderdir. Amortisman hesaplanmaması durumunda, maddi duran varlıkların hasıllara katkısına karşılık olarak tükenen maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilmediğinden dolayı işletme sonuçları gerçeği yansıtmaz. Bu nedenle vergi mevzuatına,

amortismanın gönüllülük esası ile değil zorunlu olarak ayrılması hükmü konmasının uygun olacağı önerilmektedir. Ayrıca maliyet bedelinin belirlenmesi açısından muhasebe standartlarından ayrılan yaklaşımdan vazgeçilmesi gerektiği düşünülmektedir. Güncel vergi mevzuatında yer alan dolaylı vergilerin maliyete eklenmesi veya doğrudan gider yazılması konusunda seçeneğin mükellefe bırakılması doğru olmayıp, bu vergilerin doğrudan maliyete eklenmesinin gerçeğe uygun sunumu sağlama açısından daha doğru olacağı düşünülmektedir. Binalarda amortisman ayrılırken ise bina ve arsa maliyetlerinin ayrıştırılması ve bu konuda vergi mevzuatında düzenleme yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Vergi mevzuatında sorun teşkil eden diğer bir konu kalıntı değer olup Kalıntı değer, amortisman tabi tutarın belirlenmesinde göz önüne alınmalı, faydalı ömrün tespiti de işletmeye bırakılmalıdır. Merkezi yönetim olan vergi otoritesinin liste usulüyle maddi duran varlıkları sınıflandırarak faydalı ömürleri standardize etmesi, muhasebe teorisi ve standartlarına aykırı olup çağımızın hızlı gelişen işletmecilik anlayışı ile uyumsuzdur. Yöntem seçimi aşamasında, maddi duran varlığın doğasına uygun olacak şekilde üretim birimine dayalı yöntemlerin kullanılabilirliği yönünde işletmelere serbestlik sağlanması muhasebe ilkelerine uygun olacaktır. Bu noktada zaman esaslı yöntemlerin uygulanmasında tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman uygulanması önerilmektedir. Ayrıca bu durumda faydalı ömür sonunda hesaplanmayan kıst amortisman tutarının, son dönemin amortisman giderine eklenmek suretiyle değil, izleyen dönemin amortisman gideri olarak hesaplanması gerektiği düşünülmektedir. Zira faydalı ömür ile hesap dönemi aynı anlama gelmemektedir. Aksi takdirde son dönemde biriken bir maliyet kalıntısı oluşmakta ve dönemsellik varsayımından sapılmaktadır.

Amortisman muhasebesi yoluyla işletmenin kişiliği varsayımı ve sosyal sorumluluk ilkelerine aykırı uygulamalara karşı ciddi

yaptırımlar getirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Amortisman muhasebesi, muhasebe uygulamaları açısından buzdağının sadece görünen kısmı olup faydalı finansal bilginin üretilmesi açısından yasa koyucu tarafından gerçekleştirilmesi gereken temel eylem, muhasebe ilkeleri ve standartlarını baz alan ve vergi kanunlarından ayrılan bir muhasebe kanunu çıkarılmasıdır. Kanaatimizce vergisel açıdan teşvik veya kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan hususların, muhasebe uygulamalarının istenen duruma uydurulması suretiyle değil, muhasebeye uygun şekilde işletme sonuçları raporlandıktan sonra beyannameler üzerinden düzenlenmesi daha uygun olacaktır. Vergi incelemesinin de bağımsız denetim faaliyeti ile iç içe yapılması gerektiği düşünülmektedir. Söz konusu inceleme sonucunda mevzuata aykırılık durumunda gerekli yaptırımlar, sadece işletme ilgililerinden birisi olan devlet için değil, faydalı finansal bilgiden yoksun bırakılan diğer işletme ilgilileri açısından da oluşan zararın tazminine yönelik olarak anlam ifade etmelidir. Maddi duran varlıkların işletme kişiliğinin arkasına saklanması suretiyle kişisel kullanımı durumunda fazla hesaplanan amortisman gideri kanunen kabul edilmeyen gider olarak düzeltilerek ve caydırıcılığın sağlanması açısından caydırıcı derecede vergi cezalarının uygulanması önerilmektedir. Bunun yanında tam tasdik yetkisi olan yeminli mali müşavirler ve defter tutan serbest muhasebeci mali müşavirleri bağımsız denetim faaliyetinde bulunan denetçilerin sorumlulukları genişletilerek söz konusu kişilerin bu tarz durumlarda ortaya çıkması muhtemel hazine zararı ve diğer işletme ilgililerine verdikleri zararlardan müteselsil olarak sorumlu tutulmaları yerinde olacaktır.

Kaynakça

- Anthony, R. N., Hawkins, D. ve Merchant, K. A. (2011). *Accounting Text and Cases*. (Thirteenth Edition). McGraw – HILL.
- Bayazıtlı, E., Çelik, O., ve Gürdal, K. (2019). *Genel Muhasebe*. (3. Baskı) Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Berk, N. (2005). *Finansal Yönetim* (8. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Büyükmirza, K. (2019). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı* (23. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Cemalcılar, Ö. ve Önce, S. (1999). *Muhasebenin Kuramsal Yapısı*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Chasteen, L., Flaherty, R. ve O'connor, M. (1992). *Intermediate Accounting (International Edition)*. (Fourth Edition). McGraw Hill.
- Çakıcı, C. (2002). *Ansiklopedik Muhasebe Terimleri Sözlüğü* İstanbul: Beta.
- Çam, M. (2015). TMS 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu ile Mukayesesinin İncelenmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 7(1), 11- 20.
- Çankaya, F. ve Yılmaz Z. (2014). Üretim Miktarına Göre Amortisman Yönteminin Değişken Maliyetler ve Kârlılık Üzerine Etkileri. *KTÜ SBE Sosyal Bilimler Dergisi*. Sayı:8, 221-242.
- Dabbaoğlu, K. (2011). *Muhasebe Teorisi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Diñç, E. ve Atabay, E. (2018). Türkiye'deki Yasal Düzenlemelere Göre Amortisman Uygulamaları ve Vergi Etkisine Yönelik Değerlendirme. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4 (2), 67-91.
- Erdamar, C. ve Orhon Basık, F. (2014). *Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi*. (4. Baskı) İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Glautier, M. W. E ve Underdown, B. (1994). *Accounting Theory and Practice*. (Fifth Edition). Pitman Publishing.
- Hatipoğlu, A. G. (2012). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 24, 185-216.
- Hornrgren, C. Sundem, G.L., Elliot, J. A. ve Philbrick, D. (2014). *Introduction to Financial Accounting. (Pearson New International Edition)* (Eleventh Edition). Pearson.
- Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 Sayılı).
- Kimmel, P. D., Weygant, J. J. ve Kieso, D. E. (2013). *Financial Accounting International Student Edition*. (7th Edition). John WILEY&SONS.
- Needles, B. E., Powers, M., Mills, S. K. ve Anderson, H. R. (1999). *Principles of Accounting*. (Seventh (7th) Edition). Houghton Mifflin Company.
- Orhon Basık, F. (2011). *Ansiklopedik Muhasebe ve Finans Terimleri Sözlüğü*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Örten, R. Kaval, H. ve Karapınar, A. (2018). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS – TFRS) Uygulama ve Yorumları* (11. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

- Örten, R. ve Karapınar, A. (2013). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2012). *IFRS/ İAS ile Uyumlu TMS /TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları – Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. (2. Baskı). Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Özgür, F. (1996). *Muhasebe İlkeleri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Araştırma ve Yardım Vakfı Yayın No: 02.
- Öztürk, E. (2015). Maddi Duran Varlıkların Raporlanmasında Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisinin Kullanılması. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13 (3), 199-214.
- Sağlam, N., Yolcu, M. ve Eflatun. A. O. (2018). *Örneklerle UFRS Kayıtları*. Bursa: MuhasebeTR.
- Sevilengül, O. (2020). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Stickney, Clyde P. ve Roman L. Weil. (2003). *Financial Accounting: An Introduction Concepts, Methods and Uses* (10th Edition). Thomson South Western.
- Şengür, E. D. (2021). Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman ve İtfa. Yılmaz, F. (Ed.), *Muhasebeye Giriş*. (257 -270) İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 30.04.2003 tarih ve 018114 Sayılı Özelge.
- TMS 16 – Maddi Duran Varlıklar Standardı.
- Türk Dil Kurumu, (1988). *Türkçe Sözlük* Ankara: Türk Tarih Kurumu Basım Evi.
- Uluözcan, Abitter. (2021). TMS-16 Maddi Duran Varlıklar ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Taşyıcı Bitkilerde Amortisman İşlemlerinin Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm*. Sayı: 166, 13-41.
- Vergi Usul Kanunu (213 Sayılı - 10/01/1961 tarih – 10703 Sayılı Resmi Gazete).
- Williams, J.R., Haka, S. F., Bettner, M. S. ve Carcello, J. V. (2015). *Financial Accounting*. (16th Edition). McGraw Hill Education.
- Yalvaç, F. (2016). *Muhasebenin Temel İlkeleri*, İstanbul: Beta.
- Yıldız, B. ve Köse T. (2015). *Soru ve Cevaplarla TMS – TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Yükçü, S. (2016). *Yeni TTK Uyumlu ve TMS ve UFRS Örnekli Genel Muhasebe*. (8. Baskı). İzmir: Altın Nokta Yayınevi.

