

MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMALARININ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) VE VERGİ USUL KANUNU (VUK) AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

A COMPARISON OF DEPRECIATION PRACTICES ON TANGIBLE ASSETS IN TERMS OF TURKISH ACCOUNTING STANDARDS (TMS) AND TAX PROCEDURES LAW (TPL)

Öğr. Gör.Dr. Servet SAY

Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, Konya, Türkiye
ORCID ID: 0000-0003-4216-6650

Öğr. Gör. Fırat KINALI

Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, Konya, Türkiye
ORCID ID: 0000-0002-4908-4351

Cite As Say, S. & Kınalı, F. (2021). "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Ve Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Karşılaştırılması", International Academic Social Resources Journal, (e-ISSN: 2636-7637), Vol:6, Issue:31, pp:1801-1807

ÖZET

Bu çalışmada maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarının Türkiye'deki güncel ve ilgili mevzuat açısından karşılaştırması yapılmıştır. Söz konusu mevzuat içerisinde Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) yer almaktadır. Yapılan son düzenlemelerle birlikte Türkiye'de muhasebe uygulamaları bağımsız denetime tabi olanlar ve olmayanlar şeklinde iki farklı açıdan ele alınmaktadır. TMS incelendiğinde maddi duran varlıkların kullanım süresi bir dönemden fazla olan fiziki kalemler şeklinde tanımlandığı görülmektedir. VUK'da ise maddi duran varlıklara ilişkin herhangi bir tanımlama yoktur ancak gayrimenkuller başlığa altında çeşitli açıklamalar bulunmaktadır. Bu çalışmada öncelikle maddi duran varlık ve amortisman kavramlarına değinilmiştir. Daha sonra maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarına ilişkin örnekler verilmiş bu örnekler VUK ve TMS açısından karşılaştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maddi Duran Varlık, Amortisman, VUK, TMS

ABSTRACT

In this study, a comparison of depreciation practices on tangible assets in terms of current and relevant legislation in Turkey has been made. Turkish Accounting Standards (TAS) and Tax Procedures Law (TPL) are included in the said legislation. With the latest regulations, accounting practices in Turkey are handled from two different perspectives, those that are subject to independent auditing and those that are not. When TAS is examined, it is seen that tangible assets are defined as physical items with a useful life of more than one period. There is no definition of tangible assets in the TPL, but there are various explanations under the title of real estate. In this study, firstly, the concepts of tangible assets and depreciation are mentioned. Then, examples of depreciation applications in tangible assets are given and these examples are compared in terms of TPL and TAS.

Keywords: Tangible Assets, Depreciation, TPL, TAS

1. GİRİŞ

Maddi duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubu olarak tanımlanmaktadır. Bir varlığın bu grupta yer alabilmesi için sahip olması gereken şartları şunlardır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:314):

- ✓ Maddi bir yapıya sahip olması,
- ✓ Muhasebe kişiliğine ait olması,
- ✓ İşletmenin mal ve hizmet üretim işlerinde kullanılmak ya da kira ya verilmek üzere edinilmiş olması,
- ✓ Normal koşullarda satılmasının düşünülmemesi,
- ✓ Özel durumlar dışında 1 yıl olarak belirlenen etkinlik den daha uzun bir ömre sahip olması.

Tekdüzen Hesap Planı'nda bu grupta yer alan varlıklar aşağıda Tablo 1'de gösterilmiştir

Tablo 1. Maddi Duran Varlıklar Grubu'nda Yer Alan Varlıklar

ARAZİ VE ARSALAR
YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ
BİNALAR
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
TAŞITLAR
DEMİRBAŞLAR

DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
VERİLEN AVANSLAR

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dâhil edilme) tarihi veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanması halinde kullanım süresi ya da üretim miktarına göre amortisman ayrıldığından üretim yapılmadığı zamanlarda bu işlemler söz konusu olmayacağından amortisman gideri sıfır olacaktır (Parlakkaya, 2010: 37)..

Amortisman oranlarının seçimi, işletmenin varlığın kullanımından elde ettiği faydayı yansıtabilecek şekilde belirlenmelidir. Dolayısıyla varlığın kullanım şekli değiştiğinde (örneğin vardiya sayısı artırıldığında, kullanım yeri değiştirildiğinde) amortisman oranları da değiştirilmelidir. Varlığın fiziki ömrü ile ekonomik ömrü farklı olabilir. Varlığın faydalı veya ekonomik ömrünün sonundaki değer, işletmenin vardiya sayısı, bakım ve onarım programları, üretim programındaki farklılaşmalar, varlığın üretiminde kullanıldığı mal veya hizmetin piyasa talebindeki değişiklikler amortisman süresinin ve hesaplanma yönteminin seçiminde dikkate alınacak hususlardır. Dolayısıyla mevzuatımızdaki gibi sabit oranlı amortisman değil, ekonomik ömür veya faydalı ömür dikkate alınarak amortisman oranları seçilecektir. Amortisman yöntemi olarak da normal ve azalan bakiyeler yöntemi ile birlikte üretim miktarına göre amortisman yöntemi de kullanılabilir. Diğer yöntemler, süreyi baz alırken, üretim miktarlarına göre amortisman yönteminde, varlığın, çalışma yoğunluğunu gösteren iş ölçüsü esas alınır. Amortisman ayırmadaki önemli bir farklılıkta, amortisman ayrıldığı dönemdir. Vergi mevzuatımıza göre, binek otomobiller dışındaki, tüm duran varlıklarda, varlığın yılın hangi döneminde alınırsa alınsın o dönemin tümü için amortisman ayrılır. Örneğin, 31. Aralık'ta alınan bir varlığa tüm yıl bazında amortisman ayrılır. Standartta ise, böyle bir uygulama söz konusu değildir. Alındığı tarihten dönem sonuna kadar olan kısım için amortisman ayrılması söz konusudur (Örten vd., 2012: 212).

Çalışmanın temel amacı, maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarının Türkiye'deki güncel ve ilgili mevzuat açısından karşılaştırmasını yapmaktır. Bu temel amaç doğrultusunda çalışmada öncelikle maddi duran varlık ve amortisman kavramlarına değinilmiştir. Daha sonra maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarına ilişkin örnekler verilmiş bu örnekler VUK ve TMS açısından karşılaştırılmıştır.

2.TMS, VUK ve BOBİ FRS AÇISINDAN AMORTİSMAN UYGULAMA BENZERLİKLERİ VE FARKLILIKLARI

Amortismanla ilgili birçok konuda BOBİ FRS ve TMS benzerlik göstermektedir. Ancak VUK ve TMS arasında birtakım farklılıklar söz konusudur. Bu farklılıklar şöyle özetlenebilir (Şen, 2011: 154-156);

- ✓ Amortisman ayırma koşullarında farklılıklar
- ✓ Amortismanına tabi tutarda farklılıklar
- ✓ Amortisman oranı ve süresinde farklılıklar
- ✓ Amortisman tutarının hesaplanmasında farklılıklar
- ✓ Amortisman yönteminde farklılıklar

TMS-16 amortisman uygulamaları açısından birbiriyle tutarlıdır. Ancak bu ikisi ile VUK uygulamaları arasında büyük farklılıklar bulunmaktadır. Öncelikle VUK uygulamasında amortisman ayrılması ihtiyari bir durumdur. Ancak diğer iki uygulama bakımından amortisman zorunlu olarak ayrılması gereken bir kalemdir. Öte yandan amortisman uygulamasında en önemli konuların başında gelen faydalı ömür, BOBİ FRS ve TMS-16'da işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenmekte iken VUK uygulamasında faydalı ömür doğrudan Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Bir diğer önemli farklılık da varlığın kalıntı değeri noktasındadır. VUK, varlığın kalıntı değerini dikkate almaz sadece defter değerini dikkate alarak amortisman hesabı yapar. Ancak diğer iki uygulamada da varlığın defter değerinden kalıntı değeri düşüldükten sonraki tutar üzerinden amortisman ayrılır (Özgörmen ve İzmirli Ata, 2019: 51-52).

Özellikle amortisman yöntemleri ve yöntem seçimi açısından aşağıda sıralanan farklılıklar ve benzerlikler önem arz etmektedir (Demir, 2012: 219-220):

- ✓ Vergi Usul Kanunu'nda yer alan amortisman yöntemleri normal amortisman, azalan bakiyeler ve fevkalade amortisman yöntemleridir. Fevkalade amortisman iktisadi varlığın yasadaki sayılan nedenlerle değer düşüklüğüne uğraması halinde mümkündür. Ayrıca varlığın aşırı çalıştırılması nedeniyle faydalı ömrünün zaman süreci olarak kısılması halinde de fevkalade amortisman ayrılması gerekir. TMS'de fevkalade amortisman yerine değer düşüklüğü standardı gereğince zarar yazma söz konusudur. Ayrıca varlığın aşırı kullanılması halinde üretim miktarı yönüne göre amortisman tercihi kullanılmaktadır.
- ✓ Normal amortisman veya doğrusal amortisman yöntemi TMS ve Vergi Usul Kanunu'nda benzer şekilde uygulanmaktadır. Yararlı ömür süreleri her iki mevzuat bakımından eşit belirlenmiş ise hurda değer farkından kaynaklanan bedelin yaratacağı fark dışında amortisman tutarı TMS ve Vergi Usul Kanunu açısından aynı tutar olarak hesaplanır.
- ✓ Azalan bakiyeler yöntemi gerek TMS gerekse Vergi Usul Kanunu açısından uygulanabilecek olan bir amortisman yöntemidir. VUK'da uygulama şekli tespit edilmiştir. Normal amortisman oranının iki katı ve P aşmamak koşulları yasadaki düzenlenmiştir. TMS için böyle bir tespit söz konusu değildir. Her iki mevzuat bakımından ortak uygulama amortisman giderinin yıllar itibarıyla azalmasıdır. VUK'un bu uygulama için kesin hükümler getirmesine rağmen TMS'de azalan gider yöntemi geçerlidir.
- ✓ Yöntem seçiminde VUK mükellefleri serbest bırakmıştır. Ayrıca yöntem değiştirme konusunda azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş imkanı bulunmaktadır. TMS'de yöntem seçiminde varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının tüketim modelini yansıtabilecek olan yöntemin seçilmesi gerekmektedir. Yöntem değişikliği yapabilmek için de yine aynı ölçüt esas alınmalıdır.

Söz konusu benzerlikler ve farklılıklar aşağıda yer alan Tablo 2. 'de özetlenmiştir.

Tablo 2. Amortismanla İlgili VUK ve TMS Karşılaştırma Tablosu

	VUK UYGULAMASI	TMS 16 UYGULAMASI
Amortisman Ayırma Açısından	İşletmede bir yıldan fazla kullanılma	İşletmede bir yıldan veya bir faaliyet döneminden fazla kullanılma
	Yıpranma, aşınma ve kıymetten düşmeye maruz bulunma	Yıpranma, aşınma ve kıymetten düşmeye maruz bulunma
	Aktife kayıtlı olmalı, kullanıma hazır olmalı	Aktife kayıtlı olmalı, kullanıma hazır olmalı
	İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı aşması	Bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için herhangi bir rakamsal sınıflandırma yoktur. Ancak önemlilik gereği küçük kıymetler gider yazılabilir.
	Sonradan satışına karar verilen maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.	Satış amaçlı maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
	Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.	Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman mümkündür.
	Amortisman ayırmak ihtiyaridir. Mükellefler isterlerse amortisman ayırmayabilirler, ancak ayırmadıkları amortisman sonraki dönemlerde de ayıramazlar.	Amortisman ayrılması gibi bir durum söz konusu değildir. Zira Standardın amacı işletmelerin gerçek durumunu tüm yönleriyle ortaya koymaktır.
Amortisman Tabii Tutarı Açısından	Amortisman konusundaki değer varlığın maliyet bedelidir.	Amortisman konusundaki değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.
	Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılır.	Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılır.
	MDV'in elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete eklenmesi gerektiği için amortisman konusundaki değer her koşulda finansman giderlerini içermektedir.	Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için (özellikli varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılır.
Amortisman Oran ve Süre Açısından	VUK'da yapılan değişikliklerle "yararlı ömür" amortisman esas süre olmasına rağmen, yayınlanan listelerdeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.	Amortisman süresi yararlı ömüre göre belirlenir. İktisadi kıymetin yararlı ömrü işletme yönetimi tarafından tahmin edilir. Amortisman oranlarının seçimi, işletmenin varlığın kullanılmasında elde ettiği faydayı yansıtabilecek şekilde belirlenmelidir.
	Yararlı ömür sadece "yıl" bazında belirlenmektedir.	Yararlı ömür "yıl" veya "üretim birimi" bazında belirlenebilmektedir.
	Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir	Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılmak zorundadır
	Azalan Bakiyeler Yönteminde amortisman oranı Normal Amortisman oranının iki (2) katıdır. Ancak bu oran hiçbir zaman %50'yi aşamaz.	Azalan Bakiyeler Yönteminde amortisman oranının uygulanmasında herhangi bir sınırlama yoktur.

Kıst Amortisman Tutarının Hesaplanması	Tüm MDV için tam yıl amortismanı dikkate alınır. Kıst amortisman uygulaması yalnızca Binek Otomobiller için geçerlidir.	Tüm Maddi Duran Varlıklar için kıst amortisman geçerlidir.
	Amortisman ayrılmaya Binek Otomobilin alındığı aydan başlanılır ve alındığı ay kesri tam sayılır.	Amortisman ayrılmaya maddi duran varlık kullanılabilir hale geldiğinde başlanılır ve ay kesri tam sayılır.
	İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilir.	İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı varlığın ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılır.
Amortisman Yöntemi Açısından	Kullanılabilecek yöntemler Normal Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi ve istisnai durumlarda Fevkalade Amortisman Yöntemidir. Üretim Miktarı Yöntemi öngörülmemiştir.	Kullanılabilecek yöntemler Normal (doğrusal) Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Yöntemi ve Üretim Miktan Yöntemi'dir.
	Bir maddi duran varlık için Normal Amortisman Yöntemi'ne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra Azalan Bakiyeler Yöntemi'ne geçiş yapılamaz. Ancak Azalan Bakiyeler Yöntemi kullanılırken Normal Amortisman Yöntemi'ne dönülebilir.	Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yöntemi değiştirilmemeli ve tutarlı olarak uygulanmalıdır. Beklenen tüketim biçimi değişirse amortisman yöntemi de değiştirilebilir.

3. LİTERATÜR

Aşağıda ilgili literürde yapılan bazı çalışmalara yer verilmiştir.

Kaya (2012), yaptığı çalışmada TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standartında yer alan tüm unsurlar örnekler yardımıyla açıklanmıştır. Ayrıca maddi duran varlıkları oluşturan hesap kalemlerinin finansal durum tablosunda yer alan bir varlık kalemi olduğundan muhasebeleştirilme sürecinde büyük önem taşıdığı ifade edilmiştir. TMS 16 standartına göre örnekler yoluyla gerekli muhasebe kayıtları yapılmıştır.

Utku vd. (2021), yaptıkları çalışmada ilk olarak maddi duran varlıklar açısından hali hazırda kullanılan uygulamalarla KÜMİ FRS arasındaki ilişkiler ortaya konmuştur. Sonrasında KÜMİ FRS kapsamında muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiği örneklerle anlatılmıştır. Çalışmanın temel amacı maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi noktasında sektör uygulayıcılarına yardımcı olmaktır.

Yelgen vd. (2018), yaptıkları çalışmada öncelikle BOBİ FRS'yi kullanan ve kullanacak olan işletmelerle ilgili genel bir değerlendirme yapılmış sonrasında işletmelerin finansal durum tablosunda yer alan maddi duran varlıkların BOBİ FRS çerçevesinde muhasebeleştirme süreçleri ele alınmıştır. Böylelikle, BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıkların ilk kayıtları ve muhasebeleştirilmesi detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Cengiz (2018), yaptığı çalışmada maddi duran varlıklar standardının muhasebeleştirme noktasında getirdiği yenilikler ve mevcut uygulamadaki süreçler açıklanmıştır. Maddi duran varlık kalemlerinin muhasebe kayıtları verilen örnekler yardımıyla BOBİ FRS'ye ve Vergi Usul Kanunu düzenlemelerine göre açıklanmıştır.

Sabuncu (2020), yaptığı çalışmada maddi duran varlıklar kalemlerinin muhasebeleştirilmesi konusunu BOBİ FRS çerçevesinde ele almıştır. Ayrıca maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi süreci incelenerek tekdüzen muhasebe sistemi ile benzerlikleri ve farklılıkları örneklerle ele alınmıştır.

Zinkevicene vd. (2014), yaptıkları çalışmada maddi duran varlıkların muhasebe kayıt yöntemlerinden birini veya diğerini seçme kararlarını belirleyen faktörleri belirlemek amacıyla Litvanyalı ve yabancı bilim adamlarının hipotezlerine dayanan maddi duran varlık muhasebe kayıt yöntemlerinin seçimini belirleyen faktörlerin sistematik bir analizini sunmaktadır.

Mladineo vd. (2012), yaptıkları çalışmada maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi sürecinde ilk olarak maddi duran varlıkların satın alma fiyatı ile ilk muhasebeleştirilmesinden sonra, değerinin zamanla ve kullanım yoluyla azalmakta olduğunu tespit edilmiştir. Uluslararası muhasebe standartlara göre işletme yönetiminin doğru kayıt yapabilmesi için maddi duran varlığın fiili kullanımını yansıtacak ve satın alma fiyatını belirleyecek amortisman yöntemini seçmesi gerekmektedir. Ancak, kullanım şekli veya piyasa koşullarındaki değişiklikler, sabit kıymetin defter değerine göre değerini ek olarak azaltabilir veya artırabilir. Bu durumda yönetim, muhasebe politikaları ile maddi duran varlıkları ölçmenin yolunu belirler ve Maliyet Modeli ile Yeniden Değerleme Modeli arasında seçim yaparak gerekli kayıtları gerçekleştirir.

4. ÖRNEK UYGULAMALAR

ÖRNEK : ABC İşletmesi 20.05.2021 tarihinde toplam maliyeti 100.000 TL olan bir iş makinesini satın almış ve 01.06.2021 tarihinde kullanıma başlamıştır. Ayrıca bu makinenin nakliyesi ve montajı içinde 10.000 TL ödemiştir. Bu iş makinesinin faydalı ömrünün 5 yıl ve süre sonunda makinenin hurda değerinin 20.000 TL olacağı öngörülmektedir. Maliye Bakanlığı da bu makinenin faydalı ömrünü 5 yıl ve amortisman oranını ise

% 20 olarak belirlemiştir. Bu verilere göre 2021 yılı için TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplamaları ve bunların VUK ile karşılaştırılması şu şekilde olacaktır :

Normal Amortisman Yöntemi (TMS 16'ya göre)

01.06.2022 Makinenin Maliyeti= 110.000 TL (100.000+10.000)

Yıllık Amortisman Tutarı= (Maliyet Değeri-Kalıntı Değer)/Tahmini Yararlı Ömür

Yıllık Amortisman Tutarı= 18.000 TL [(110.000-20.000)/5]

Aylık Amortisman Tutarı= 1.500 TL (90.000/12)

Makinenin kullanılmaya başladığı tarih 01.06.2021 olduğundan bu tarihten sonraki 7 ay boyunca makine kullanılmış kabul edilecektir. Dolayısıyla

2021 yılı amortisman tutarı= 10.500 TL (1500*7)

Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak olan amortisman tutarı ise

7500 TL (1500*5) olacaktır.

Tablo 3. Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (TMS 16'ya göre)

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Amortisman Süresi	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Kıst Dönem Amortismanı	Birikmiş Amortismanlar
2021	90.000	5	% 20	18.000	10.500	10.500
2022	90.000	5	% 20	18.000	18.000	28.500
2023	90.000	5	% 20	18.000	18.000	46.500
2024	90.000	5	% 20	18.000	18.000	64.500
2025	90.000	5	% 20	18.000	18.000	82.500
					7.500	90.000

Normal Amortisman Yöntemi (VUK'a göre)

Makinenin Maliyeti= 110.000

Yıllık Amortisman Tutarı= (Maliyet Değeri/Yararlı Ömür)

Yıllık Amortisman Tutarı= 22.000 (110.000/5)

2021 Yılı Amortisman Tutarı= 22.000

Tablo 4. Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (VUK'a göre)

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Amortisman Süresi	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortismanlar
2021	110.000	5	% 20	22.000	22.000
2022	110.000	5	% 20	22.000	44.000
2023	110.000	5	% 20	22.000	66.000
2024	110.000	5	% 20	22.000	88.000
2025	110.000	5	% 20	22.000	110.000

Tablo 5. VUK ve TMS 16 Karşılaştırması (normal amortisman yöntemine göre)

Yıllar	VUK	TMS 16	Fark	Ertelenen Vergi Borcu (Fark*Vergi Oranı)	Ertelenen Vergi Alacağı (Fark*Vergi Oranı)
2021	22.000	10.500	11.500	2.625	-
2022	22.000	18.000	4.000	1.000	-
2023	22.000	18.000	4.000	1.000	-
2024	22.000	18.000	4.000	1.000	-
2025	22.000	18.000	4.000	1.000	-
	-----	7.500	-7.500	-	-1.875
TOPLAM	110.000	90.000	20.000	6.625	1875

Yukarıda yer alan Tablo 5'den hareketle kurumlar vergisi hesabı için 31.12.2021 raporlama tarihi itibarıyla TMS 16 uyarınca amortisman gideri yazılan 90.000 TL'ye karşılık VUK uyarınca 110.000 TL yazılabilecektir. Bu nedenle 20.000 TL (110.000-90.000) daha mali karın tespitinde ticari kardan çıkarılabilecektir.

Azalan Bakiyeler Yöntemi (TMS 16'ya göre)

Yıllık Amortisman Tutarı= [Dönem Başı Defter Değeri*(Normal Amortisman oranı*2)]

Normal Amortisman Oranı= 1/Yararlı Ömür

Normal Amortisman Oranı=1/5=% 20

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı=% 20*2=% 40

Yıllık Amortisman Tutarı= 36.000 TL (110.000-20.000)*% 40

Aylık Amortisman Tutarı=3.000 TL (36.000/12)

Makinenin kullanılmaya başladığı tarih 01.06.2021 olduğundan bu tarihten sonraki 7 ay boyunca makine kullanılmış kabul edilecektir. Dolayısıyla

2021 yılı amortisman tutarı= 21.000 TL (3000*7)

Tablo 6. Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (TMS'ye göre)

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Amortisman Süresi	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortismanlar
2021	90.000	5	% 40	21.000	21.000
2022	69.000	5	% 40	27.600	48.600
2023	41.400	5	% 40	16.560	65.160
2024	24.840	5	% 40	9.936	75.096
2025	14.904	5	% 40	5962	81.058
	14.904			14.904	90.000

Yıllık Amortisman Tutarı= [Dönem Başı Defter Değeri*(Normal Amortisman oranı*2 ≤ %50]

Normal Amortisman Oranı= 1/Yararlı Ömür

Normal Amortisman Oranı=1/5=% 20

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı=% 20*2=% 40

Yıllık Amortisman Tutarı= 36.000 TL (110.000-20.000)*% 40

Tablo 7. Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (VUK'a göre)

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Amortisman Süresi	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortismanlar
2021	110.000	5	% 40	44.000	44.000
2022	66.000	5	% 40	26.400	70.400
2023	39.600	5	% 40	15.840	86.240
2024	23.760	5	% 40	9.504	95.744
2025	14.256	5	% 40	14.256	81.058

Tablo 8. VUK ve TMS 16 Karşılaştırması (azalan bakiyeler yöntemine göre)

Yıllar	VUK	TMS 16	Fark	Ertelenen Vergi Borcu (Fark*Vergi Oranı)	Ertelenen Vergi Alacağı (Fark*Vergi Oranı)
2021	44.000	21.000	23.000	5750	-
2022	26.400	27.600	-1.200	-	-300
2023	15.840	16.560	-720	-	-180
2024	9.504	9.936	-432	-	-108
2025	14.256	5962	8.294	2.074	-
	-----	15.000	-15.000	3.750	-1.875
TOPLAM	110.000	90.000	20.000	11.574	2.463

5.SONUÇ

Maddi duran varlıklar işletmelerin aktiflerinde büyük tutarlı olarak yer alan ve faaliyetlerinde kullandığı varlıklardır. Maddi duran varlıklarla ilgili ülkemizde yürürlükte da olan VUK ve TMS-16 düzenlemeleri arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır.

TMS 16 ve VUK açısından normal amortisman yöntemi kullanılarak yapılan hesaplamalarda oluşan farkın nedeni VUK'un iktisadi kıymetlerin faydalı ömrü sonundaki kalıntı ya da hurda değerini hesaplamalarda dikkate almamasındandır. Dönem arasındaki fark ise TMS 16'nın kıst amortisman uygulamasının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Bu durum azalan bakiyeler yöntemi içinde aynıdır.

TMS-16 standardında maddi duran varlığın faydalı ömrünün sonunda varlığın kullanılacağı alanın düzenlenmesi veya varlığın taşınmasına ilişkin tahmini maliyetler varlığın değerine eklenebilmektedir. Vergi Usul Kanununda bu konuyla ilgili bir düzenleme yer almamaktadır. VUK' da amortisman ayrılması mükellefe bırakılmışken TMS-16'da amortisman ayrılması zorunlu tutulmuştur. TMS-16'da amortisman tabi değer varlığın kalıntı değeri düşüldükten sonra bulunan değerdir. Ancak VUK'da kalıntı değer

kavramına ilişkin bir ibare yer almamakla birlikte varlığa ayrılacak amortisman değeri varlığın maliyet bedelidir. TMS-16'da maddi duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesi işletmenin öngörüsüne bırakılmışken VUK'da Maliye Bakanlığın'ca yayımlanan süreler kullanılmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması. 12.Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Cengiz, H. (2018). Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Mevcut Uygulamaya Getireceği Yenilikler. Vergi Sorunları Dergisi, 41(355), 36-45.
- Demir, Şeref. (2012). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (VUK Değerleme Yaklaşımı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kaya, Ayça G. (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 11(39): 218-230
- Mladineo, L. ve Vudrić, N. (2012). Tangible Fixed Assets Accounting. 2nd Redete Economic Development And Entrepreneurship In Transition Economies: A Search For New Paradigms, 536-543.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2012). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları. 6.Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özgörmen, S. ve İzmirli Ata, F. (2019). Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS. Ankara: İksad Yayınevi.
- Parlakkaya, R. (2010). Uluslararası (Türkiye) Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar. 1.Baskı.Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Sabuncu, B. (2020). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Açısından Maddi Duran Varlıkların Ölçüm ve Muhasebeleştirilmesi. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 14(1): 713-728.
- Şen, Çiğdem (2011), "Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması", Mali Çözüm Dergisi, Temmuz Ağustos 2011, 133-162.
- Utku, M. ve Kaya, Y. (2021). Küçük Ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (Kümi Frs) Çerçevesinde Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, 31(163): 123-139.
- Yelgen, E. ve Uyar, S. (2018). Bobi Frs Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. Özel Sayı: 98-109.
- Zinkeviciene, D. ve Vaisnoraitė, G. (2014). Factors Affecting The Choice Of Tangible Fixed Asset Accounting Methods: Theoretical Approach. 1st Mediterranean Interdisciplinary Forum on Social Sciences and Humanities, 2 : 198-209.