

**Makale**

**Seda ÖZGÖREN**

## **Mevcutlarda Amortisman Uygulaması**

### **I- Giriş**

Oldukça kapsamlı bir alana sahip olan amortisman mevzuu, her mükellefi yakından ilgilendiren bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Makalemizin konusunu da amortisman uygulamaları ve amortisman uygulamalarında özellik arz eden durumlar oluşturmaktadır.

### **II- Amortisman Mevzuu**

#### **A- Genel Bilgi**

Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesine göre amortisman mevzuu;

"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." şeklinde tanımlanmıştır.

Bu nedenle, amortismanın konusunu oluşturan duran varlıklar, gerek kullanıma bağlı fiziki nedenlerle gerekse teknolojik gelişmeler veya ekonomik nedenlerden dolayı değer kaybına maruz kalabilmektedirler. İktisadi kıymetlerde meydana gelebilecek bu değer kayıplarının, kullanım ömrüyle orantılı olarak giderleştirilmesi gerekmektedir. Bu nedendir ki, amortismanın temel esprisini dönemsellik ilkesi oluşturmaktadır.

01.01.2004 tarihinden sonra alınan veya imal edilen amortismana tabi iktisadi kıymetler için Vergi Usul Kanunu 333, 339, 365, 389 ve 399 nolu Genel Tebliği ile belirlenmiş oranlarda amortisman ayrılır.

#### **B- Amortisman Ayırma Koşulları**

Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesinde amortisman ayırma koşulları da belirlenmiştir. Buna göre, bir iktisadi kıymete amortisman ayrılabilmesi için aşağıdaki koşulların varlığı gereklidir.

- 1- İşletmede kullanılması
- 2- Kullanım süresinin bir yıldan fazla olması
- 3- Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunması

### **C- Değeri Belli Bir Tutarı Aşmayan Alet Edevat ve Demirbaşların Amortismanı**

2010 yılı için değeri **(680)** TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri **(680)** TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.

#### **D- Arsa ve Arazide Amortisman**

Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak:

1. Tarım işletmelerinde meydana getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;
2. İşletmede inşa edilmiş olan her nev'i yollar ve harklar; amortismanına tabi tutulur.

### **III- Amortisman Hesaplama Yöntemleri**

#### **A- Normal Amortisman**

Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci maddesine göre;

“Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.” denilmektedir.

Normal amortisman, doğrusal ya da düz amortisman olarak da adlandırılmaktadır. Normal amortisman yöntemine göre, amortismanına tabi iktisadi kıymetler için her yıl eşit oranda ve tutarda amortisman ayrılmaktadır. Bu yöntem, duran varlıkların her yıl eşit oranda yıprandığı varsayımına dayanmaktadır. Normal amortisman yöntemine göre amortisman tutarı, duran varlığın maliyeti ile amortisman oranının çarpımı ya da duran varlığın maliyetinin faydalı ömre bölünmesi ile elde edilmektedir. Amortisman süresi iktisadi kıymetin aktife girdiği yıldan başlar.

Vergi Usul Kanunu'nun 320'inci maddesine göre, bir iktisadi kıymet için normal amortisman yöntemini kullanan işletmeler takip eden dönemlerde bu yöntemden dönemezler, vazgeçemezler.

**Örnek:** X A.Ş. 2010 yılında 10.000,00 TL değerinde bir bilgisayar almıştır. Maliye Bakanlığı'nın belirttiği oranlara göre faydalı ömrü 4 yıldır.

Bu durumda yıllar itibariyle ayrılacak amortisman tutarları aşağıdaki şekilde olacaktır.

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amor. Oranı	Ayrılacak Yıllık Amortisman	Birikmiş Amortisman
2010	10.000,00	25%	2.500,00	2.500,00
2011	10.000,00	25%	2.500,00	5.000,00
2012	10.000,00	25%	2.500,00	7.500,00
2013	10.000,00	25%	2.500,00	10.000,00
<b>Toplam</b>			<b>10.000,00</b>	

### B- Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315'inci maddesine göre;

"Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.

Bu usulün tatbikinde;

1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tâbi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

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

3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

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

Başlangıçta azalan bakiyeler yöntemi seçen işletmeler, izleyen dönemlerde normal amortisman yöntemine geçebilirler.

Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesi halinde, duran varlığın henüz amorti edilmemiş kısmı, kalan amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit tutarlarda amorti edilir.

**Örnek:** Yukarıdaki örnek üzerinden yola çıkacak olursak bu sefer, yıllar itibariyle ayrılacak amortisman tutarları aşağıdaki şekilde olacaktır.

Yıllar	İktisap Bedeli	Amor. Oranı	Net Defter Değeri	Ayrılacak Yıllık Amortisman	Birikmiş Amortisman
2010	10.000,00	50%	10.000,00	5.000,00	5.000,00
2011	10.000,00	50%	5.000,00	2.500,00	7.500,00
2012	10.000,00	50%	2.500,00	1.250,00	8.750,00
2013	10.000,00	50%	1.250,00	1.250,00	10.000,00
<b>Toplam</b>				<b>10.000,00</b>	

Son yılda itfa edilmemiş tüm tutar (1.250,00 TL) amortisman olarak ayrılmıştır.

### C- Madenlerde Amortisman

Madenlerde amortisman uygulamasına ilişkin düzenlemelere Vergi Usul Kanunu'nun 316'ncı maddesinde yer verilmiştir.

"İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri gözönünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir." denilmektedir.

Bu maddeye göre, madenlerde uygulanacak amortisman nispetinin aşağıda gösterilen formülle hesaplanması hususunda Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı arasında anlaşma bulunmaktadır. (Maliye Bakanlığı 30.04.2003 – B.07.0.GEL.0.31/3185-64 Sayılı Özelgesi)

İmtiyaz veya Maliyet Bedeli X Yıllık İstihsal  
Görünür veya Muhtemel Rezerv

Maddede değinilen "imtiyaz bedeli" tabiri, imtiyazın alınabilmesi için tanzimi icap eden 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, "maliyet bedeli" tabiri ise, maden imtiyazının, imtiyaz sahibi tarafından iktisap edilmesi için yapılan bütün giderlerin toplamını ifade etmektedir. Maden istihsalı için satın alma bedelinin, maliyet bedeli içinde mütalaa edilmesi zorunlu bulunmaktadır.

Bu itibarla, rezerv miktarının Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na tespit ettirilerek belgelendirilmesi halinde, yukarıda belirtilen formülü uygulamak suretiyle amortisman ayrılması mümkün bulunmaktadır. Görünür ve muhtemel rezervin bilinmemesi halinde ise amortisman ayrılması mümkün değildir.

Maden işletmelerinde kullanılan vinç, delme aletleri ve benzeri kıymetler, daha sonra başka bir yerde de kullanılabileceği için genel hükümlere göre amortismanına tabi tutulurlar.

### D- Fevkaledede Amortisman

Vergi Usul Kanunu'nun 317'inci maddesinde fevkaledede amortisman aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

Amortismanına tabi olup;

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

2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz bir hale gelen;

3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri uygulanır

#### IV- Amortismanla İlgili Özellikli Durumlar

##### A- Binek Otomobillerin Durumu

Binek otomobillerinin aktife alındığı ilk yıl amortismanları Vergi Usul Kanunu'nun 320'inci maddesi gereği kıst olarak ayrılır. Kanun maddesi gereği ilk yıl ayrılmayan amortisman, itfa süresinin son yılında dikkate alınmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 320'inci maddesinde;

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

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlendirilmede nazara alınabilir.

Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir halde yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz." denilmektedir.

**Örnek :** Turizm faaliyeti ile iştigal eden Başarı A.Ş. 25.08.2010 tarihinde 60.000,00 TL'ye bir binek otomobil satın almıştır. Maliye Bakanlığı'nın belirlediği amortisman oranı %20'dir. Kıst amortisman hesaplaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

<b>Birinci Yıl Amortismanı</b>	= (60.000,00 x %20) / 12 x 5
	= <b>5.000,00 TL</b>
<b>Son Yıl Amortismanına Eklenecek Tutar</b>	= (60.000,00 x %20) / 12 x 7
	= <b>7.000,00 TL</b>

7.000,00 liralık bu tutar itfa süresi son yılında yok edilecektir.

##### B- Özel Maliyet Bedelinin İtfası

Vergi Usul Kanunu'nun 327'inci maddesinde;

"Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan,

kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır." denilmektedir.

Kanunda belirtilen eşit yüzdeler deyimi nedeniyle, özel maliyet bedelleri itfasında azalan bakiyeler usulünün kullanılamayacağı görülmektedir.

Kira süresinin bir yıldan daha kısa olması durumunda, bir yıllık sürelerle devamlı olarak uzatılıyorsa, kira süresinin belirsiz olarak kabul edilmesi ve özel maliyet bedelinin 5 yılda eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir.

### **C- Gayrimenkullerin Maliyet Bedelinin Artmasında Amortisman**

Gayrimenkullerin maliyet bedeline eklenen harcamaların ne şekilde amortismanına tabi tutulacağı konusunda Maliye Bakanlığı'nca verilen bir özalgede aşağıdaki görüşlere yer verilmiştir.

"İktisadi kıymete yapılan ilavelerin iktisadi kıymetin ömrünü uzatıcı bir nitelik taşıması halinde, aktifleştirildikleri yıldan itibaren başlayarak, asıl kıymetin tabi olduğu nispet üzerinden, yapılan harcamaların fonksiyon ve yarar artırıcı nitelikte olması halinde ise, yine aktifleştirildikleri yıldan başlamak şartıyla asıl kıymetin kalan amortisman süresi içerisinde ve eşit miktarlarla itfası gerekmektedir. (Maliye Bakanlığı 21.04.1987 Gel. Vuk. 24457 – 317/552 Sayılı Özalgesi)

### **D- Ödeme Kaydedici Cihazlarda Amortisman**

5228 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunun(3) 7 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan hüküm, "1. Mükellefler kullanmak üzere satın aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için %100'e kadar amortisman oranı seçebilirler." şeklinde değiştirilmiştir.

Söz konusu değişiklikle, kanuni bir yükümlülük olan ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetinin getireceği maddi külfeti azaltmaya yönelik olarak mükelleflere, kullanmak üzere aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için %100'e kadar amortisman oranı seçebilme imkanı tanınmıştır.

Kullanmak üzere ödeme kaydedici cihaz alan mükellefler, cihazlarının Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen değerinin %100'ünü cihazın aktive girdiği hesap döneminde amortisman olarak ayırabilecekler ancak, 3100 sayılı Kanunun anılan fıkrasının 5228 sayılı Kanunla değişmeden önceki hükmüne göre işlem yapamayacaklar yani fatura bedelinin % 40'ını vergiye tabi kazançtan indiremeyeceklerdir.

**Yararlanılan Kaynaklar :** Vergi Usul Kanunu  
Hasan YALÇIN – Giderler kitabı