MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASININ BOBİ FRS - TFRS ve VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ ve ÖRNEK UYGULAMA

ANALYSIS OF AMORTISATION IN PROPERTY PLANT AND EQUIPMENT FROM THE ASPECT OF BOBI FRS - TFRS AND TAX PROCEDURE LAW, AND APPLICATION EXAMPLES



Hülya CENGİZ*

ÖZ

Türkiye'de muhasebe standartları, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından uluslararası standartlarla uyumlu olarak oluşturulmakta ve yayımlanmaktadır. Bu standartlardan tam set muhasebe standartları olarak tanımlanan, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar uygulamak zorundadır. Tam set muhasebe standartlarını uygulamayan ancak bağımsız denetime tabi olan işletmeler ise Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını uygulamak zorundadır. Bunun yanı sıra mali kârın tespit edilmesinde Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri kullanılmaktadır. Bu çalışmada maddi duran varlıklarda amortisman ayrılmasına ilişkin bu üç uygulamanın temel farklılıkları belirlenmiş ve uygulama örneği ile dönem so-

ABSTRACT

The accounting standards in Turkey are developed and issued by Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority in alignment with the International Accounting Standards. Among the standards, Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards, which are known as the full set accounting standards, are required to be applied by the public interest entities. The entities which do not apply the full set accounting standards but are subjected for independent audit, are required to apply the Financial Reporting Standard for Large and Medium-sized Entities. Besides, the Tax Procedure Law regulations are used to determine the taxable profit. In this study, the main differences between the three regulations regarding the amortisation in property plant and equipment were explained,

* Yıldız Teknik Üniversitesi, Öğretim Üyesi

M.G.T.: ***04.04.2018*** */ M.K.T.:* ***25.05.2018***

nu amortisman tutarı belirlenene kadar oluşan farklılıklar gösterilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Amortisman, Muhasebe Standartları, Maddi Duran Varlık.

and the differences in fiscal year's amortisation amount were exemplified.

Keywords: Amortisation, accounting standards, property plant and equipment

1- GİRİŞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türk Ticaret Kanunu'nun ("6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu," 2011) 88. maddesinde, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkili kılınmıştır. KGK, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ("Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname," 2011) ile uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere kurulmuştur. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede KGK'nın kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemiştir. KGK'nın yayımlamış olduğu, Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Türkiye Denetim Standartları bulunmaktadır.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 29 Temmuz 2017 tarihinde yayınlanan tebliğ ("Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No: 56)," 2017) ile 1.1.2018 tarihi itibariyle uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS'nin amacı gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır ("http://kgk.gov.tr," 2018). BOBİ FRS'yi uygulayacak işletmeler tebliğin 4. maddesinde, bağımsız denetime tabi olup, TMS/TFRS uygulamayan işletmeler olarak belirtilmiştir. Bağımsız denetime tabi olan işletmeler, Bakanlar Kurulu Kararı ("Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar," 2013) ile belirlenmektedir. 2012 yılındaki bu karara göre bağımsız denetime tabi olmanın kriterleri; aktif toplamın 150 milyon TL veya üstünde olması, yıllık net satış hasılatının 200 milyon TL veya üstünde olması ve çalışan sayısının 500 kişi ve üstünde olmasıdır. Ancak bu kriterlerin en az iki tanesini sağlıyor olmak, bağımsız denetime tabi olmak için yeterli görülmüştür. Bağımsız denetime tabi olma kriterleri dışında, büyük işletmeler de BOBİ FRS'yi uygulayacaktır. Büyük işletme kriterleri de Tebliğ'de ("Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No: 56)," 2017), aktif toplamın 75 milyon TL ve üstünde olması, yıllık net satış hasılatının 150 milyon TL ve üstünde olması ve ortalama çalışan sayısının 250 kişi ve üstünde olması olarak belirlenmiştir. İşletmelerin bu kriterlerden en az ikisini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşması durumunda, müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Bu durumda BOBİ FRS'yi uygulayacak işletmeler, TMS/TFRS'yi uygulamayan ama bağımsız denetime tabi olan veya büyük işletme statüsünde olma kriterlerini sağlayan işletmelerdir.

BOBİ FRS 27 bölüm ve eklerden oluşmaktadır. BOBİ FRS'nin 12. bölümü maddi duran varlıklara ayrılmıştır. Standarda göre maddi duran varlıklar, mal ve hizmet üretiminde veya hizmet arzında kul-

lanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'nin ("Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1)," 2013) 5. maddesinde, işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'nin esas alınacağı belirtilmiştir. TMS/TFRS'yi esas alan işletmeler; banka ve sigorta şirketleri, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleridir. KHK'nın ("Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname," 2011) 2. maddesinde de, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar; halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için KGK tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar olarak tanımlanmıştır. Hem SPK tebliğinde hem de KHK'den anlaşılacağı üzere kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar TMS/TFRS'leri uygulamak zorundadır. Bu standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uyumlu olarak oluşturulup ("Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname," 2011) yayımlanmaktadır. KGK'nin bu konuda yayımladığı 15 TFRS, 26 TMS, 15 TFRS yorumu ve 6 TMS yorumu bulunmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 1963 yılından itibaren çeşitli güncellemeler de yapılarak ticari hayata ilişkin düzenlemeleri sağlamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun amacı vergi matrahının tespit edilmesi ve mükellefin vergi karşısındaki durumunun hesap üzerinden kontrol edilmesidir (Cengiz, 2012). Vergi Usul Kanunu'nda kapsamlı ve ayrıntılı olarak düzenlenmiş bulunan değerleme hükümleri, muhasebe hukukunu tamamlar durumdadır; özellikle amortisman ayrılması ve yeniden değerleme bu yasa çerçevesinde uygulanmaktadır (Bilginoğlu, 1996).

Maddi duran varlık BOBİ FRS'de ve TMS 16'da; mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemler olarak tanımlanmıştır. Amortisman ise TMS 16'da, bir varlığın amortismana tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder olarak tanımlanmıştır. Amortisman uygulamasına ilişkin düzenlemeler BOBİ FRS, TMS 16 ve VUK düzenlemelerine göre açıklanacak ve örnekler ile hesaplanmasındaki farklılıklar açıklanacaktır.

2- BOBİ FRS'YE GÖRE AMORTİSMAN UYGULAMASI

BOBİ FRS'nin 12. bölümü maddi duran varlıklara ayrılmıştır. Maddi duran varlıklar bölümünün 21-32. maddelerinde amortisman konusu açıklanmıştır. Standardın 12.21 maddesine göre maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur. Varlığın önemli bir parçasının, varlıktan ayrı bir faydalı ömre sahip olması durumunda, amortisman yönteminin farklı olabileceği ve varlıktan ayrı olarak amortismana tabi tutulacağı belirtilmiştir (md.12.22). Arsa ve arazilerin faydalı ömürleri ise sınırsız olduğu için amortisman tabi tutulmamaktadır. Ancak içinde inşa edilmiş olan yollar gibi sınırlı faydalı ömre sahip yapılar amortismana tabi tutulmaktadır. (md.12.23).

Amortismana tabi tutar varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerleme sonrası bulunan tutardan, kalıntı değerin indirilmesi ile bulunmaktadır (md.12.24). Kalıntı değer varlığın tahmin edilen

faydalı ömrünün sonunda, elden çıkarılması beklenen turtadan tahmini maliyetlerin düşülmesi ile ulaşılan tahmini değerdir (md.12.27).

Amortisman süresi varlığın faydalı ömrüne göre belirlenmektedir. Faydalı ömür varlığın beklenen kullanım süresine göre işletmenin yaptığı tahmine göre belirlenecektir (md.12.25).

Amortisman yöntemi varlığın ekonomik faydasının tüketim şekline göre belirlenmektedir (md.12.28). Kullanılan amortisman yöntemi; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, üretim miktarları yöntemi gibi çeşitli yöntemler olabilmektedir (md.12.29). Beklenen tüketim şeklinde bir değişiklik olmadıkça aynı yöntem kullanılmaktadır. Üretim miktarı yönteminin uygulanması durumunda amortisman gideri, üretim veya kullanım olmadığında sıfır olabilmektedir.

Varlığın faydalı ömrü, varlığın kalıntı değeri ve amortisman yöntemi; varlığın kullanım şeklinde değişme, beklenmeyen ölçüde yıpranma veya teknolojik gelişmeler olduğunda muhasebe tahmininindeki değişiklikler olarak "Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar" uyarınca muhasebeleştirilmektedir (md.12.31). Bu durumda amortismana tabi tutulmamış olan tutar, değişikliklere göre yeniden sistematik olarak amortismana tabi tutulacaktır.

Döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, kâr/zarar tablosunda ilişkili olduğu gider kalemine kaydedilmektedir (md.12.32).

Amortisman ayırma işlemine, varlık kullanıma hazır olduğunda başlanmakta ve varlığın finansal tablo dışı bırakılması ile son verilmektedir. Dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanılan gün esasına göre kıst amortisman hesaplanmaktadır (md.12.26).

2.1- Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre Amortisman Uygulaması

Türkiye Muhasebe Standardı 16 Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) madde 43-62'de, amortisman uygulamasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. TMS/TFRS'ler BOBİ FRS'den daha kapsamlı standartlardır. TMS 16'da düzenlemeler daha detaylı açıklanmış, daha özellikli konulara yer verilmiştir. Bu nedenle TMS 16'nın amortisman uygulamasına ilişkin düzenlemelerine yer verirken, BOBİ FRS'nin TMS 16'ya benzer düzenlemeleri belirtilerek farklılıklar açıklanacaktır.

Varlığın önemli bir parçasının ayrı şekilde amortismana tabi tutulması TMS 16 ve BOBİ FRS'de (TMS 16 md.43-44 ile BOBİ FRS 12.22) aynıdır. TMS 16'da varlık kaleminin toplam maliyete göre önemli maliyeti olan her bir parçası ifadesi kullanılarak detaylı açıklama yapılmıştır. Ayrıca TMS 16 md.46'da bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yönteminin aynı olması durumunda, böyle parçalar gruplandırılarak amortisman gideri belirlenebilmektedir. Varlığın önemli parçaları ayrı olarak amortismana tabi tutulduktan sonra, kalan parçalar da amortismana tabi tutulmalıdır. Bu kalan kısım birlikte amortismana tabi tutulabileceği gibi ayrı olarak da amortismana tabi tutulabilmektedir (TMS-16 md.46-47).

Döneme ilişkin amortisman giderinin, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, kâr/zarar tablosunda ilişkili olduğu gider kalemine kaydedilmesi BOBİ FRS ile aynıdır (TMS 16 md.48 ile BOBİ FRS 12.32). TMS 16'da gelir tablosu ifadesi, BOBİ FRS'de kâr veya zarar tablosu ifadesi kullanılmıştır. TMS 16'da varlığın amortisman giderinin başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmesi durumu açıklanmıştır. Bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılabilmektedir. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturmakta ve defter değerine dahil edilmektedir (TMS 16 md.49).

Varlığın kalıntı değeri ve faydalı ömrü TMS 16'ya göre hesap dönemi sonlarında gözden geçirilerek, farklılık varsa muhasebe tahminindeki değişiklik olarak muhasebeleştirilmektedir (TMS16 md.51). BOBİ FRS, her dönem sonundaki gözden geçirmeyi gerekli kılmamış onun yerine, değişikliği gerektiren göstergelerin mevcut olması durumunda değişikliğe gidileceğini belirtmiştir.

Amortisman tutarının belirlenmesinde, varlığın kalıntı değerinin dikkate alınması TMS 16 ve BOBİ FRS'de aynıdır. TMS 16 daha fazla detaya girerek, kalıntı değerin varlığın defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılacağını belirtilmiştir (TMS 16 md.52). Kalıntı değerin varlığın defter değerini aşması durumundaki amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sıfıra eşit olacaktır (TMS 16 md.54).

Varlığın faydalı ömrü, işletme tarafından beklenen faydaya göre belirlenecektir. TMS 16 ve BOBİ FRS hükümleri aynıdır. Ancak TMS 16 daha kapsamlı olarak varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde dikkate alınacak faktörleri sıralamıştır (TMS 16 md.56).

Arsa ve binalar birlikte alındıkları durumlarda bile ayrılabilir varlıklar olduğu için, ayrı olarak kaydedilmesi gerektiği hükmü TMS 16 ve BOBİ FRS'de aynıdır. Arsalar sınırsız ömre sahip olduğu için amortismana tabi olmayıp, binalar amortismana tabi tutulacaktır (TMS 16 md.58 ile BOBİ FRS 12.5). Arsanın iyileştirilmesi için katlanılan maliyetlerin, yararlanma süresi boyunca amortismana tabi tutulabileceği TMS 16 md.59'da belirtilmiştir. Ayrıca taş ocağı gibi istisnai arsalar amortismana tabi tutulmaktadır.

Amortisman yöntemi her iki standarda göre, işletme tarafından varlığın gelecekteki tüketim şeklini yansıtacak şekilde belirlenmektedir (TMS 16 md.60 – BOBİ FRS 12. md.28). TMS 16 md.61'de amortisman yönteminin, en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirileceği belirtilmiştir. Değişiklik olması durumunda muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilecektedir.

Amortisman yöntemi olarak doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yönteminin kullanılabileceği her iki standartta da belirtilmiştir (TMS 16 md.61-62 ile BOBİ FRS 12.28-29). Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanmaktadır. TMS 16 md.62'de amortisman yönteminin belirlenmesinde, hasılatı esas alan bir yöntemin belirlenmesinin uygun olmayacağı belirtilmiştir.

Varlığın amortismana tabi tutulması TMS ve BOBİ FRS'de, varlık kullanılabilir olduğunda başlamaktadır. BOBİ FRS'de kullanılan gün esasına göre kıst amortisman hesaplanacağı belirtilmiştir (TMS 16 md.55 ile BOBİ FRS md.12.26).

2.2- Vergi Usul Kanuna Göre Amortisman Uygulaması

213 sayılı Vergi Usul Kanununda amortisman konusu 3 bölüme ayrılmıştır:

- Mevcutlarda amortisman,
- Alacaklarda ve sermayede amortisman,
- Özel haller.

Mevcutlarda Amortisman bölümünde; amortismana tabi varlıklar, amortisman yöntemleri, amortisman süreleri, arazide amortisman, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman konuları hüküm altına alınmıştır. Md. 313'de işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve belli bir tükenmeye

maruz kalan maddi duran varlık olarak tanımlayacağımız (md.216'da gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlenecek varlıklar olarak belirtilmiştir) varlıkların yok edilmesinin amortisman konusunu oluşturacağı belirtilmiştir. Tükenmeye tabi olsa bile, değeri 1.000 TL'yi aşmayan peştamallıklar ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan gider de yazılabilmektedir.

Amortisman sürelerinin belirlenmesinde Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilân edeceği oranlar dikkate alınmaktadır. Oranlar, varlığın faydalı ömürleri dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenecektir.

Amortisman yöntemi olarak normal amortisman ve azalan bakiyeler amortisman yöntemlerinden sadece birisi uygulanabilecektir. Azalan bakiyeler amortisman yönteminde, amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olarak uygulanmaktadır (md.315). Normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu yöntem değiştirilememektedir. Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman yöntemine geçilebilmektedir (M.md 320). Amortisman yönteminde değişiklik yapılması durumunda, değişiklik nedenin beyannamede veya eki bilançolarda belirtmesi gerekmektedir.

Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlamaktadır. Ancak işletmelere ait binek otomobillerinde, otomobilin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılmaktadır (md. 320).

Boş arazi ve boş arsaların amortismana tabi tutulamayacağı ancak tarım bahçeleri ve inşa edilmiş yol ve hendeklerin amortismana tabi tutulacağı belirtilmiştir (md.314).

Madenler ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybetmektedir. Bu nedenle yine Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belirlenecek oranlar üzerinden amortisman tabi tutulmaktadırlar (md.316).

Amortismana tabi olup; yangın, deprem, su basması gibi afetler, teknolojik gelişmeler, aşırı kullanma gibi nedenlerde değerini yitiren varlıklar için fevkalade amortisman uygulanmaktadır. Fevkalade amortisman ayırabilmek için, ilgili bakanlıkların görüşü alınmakta ve Maliye Bakanlığınca işin mahiyetine göre belirlenen fevkalade amortisman oranları uygulanmaktadır (md. 317).

Hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili bulundukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması gerekmektedir (md. 321).

İkinci bölüm olan alacaklarda ve sermayede amortisman bölümü, değersiz alacaklar, şüpheli alacaklar, vazgeçilen alacaklar, sermayenin itfası ve girişim sermayesi fonuna ayrılmış olup, bu çalışmanın konusu dışında kalmaktadır. İlk tesis ve taazzuv giderleri ve peştemallıklar, mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunmaktadır (md.326). Özel maliyet[1] bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmektedir (md.327).

Üçüncü bölüm olan özel haller bölümünde, amortismana tabi malların satılması, amortismana tabi malların sigorta tazminatı ve emtia sigorta tazminatı konularına ilişkin hükümler yer almaktadır. Amortismana tabi varlıkların satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kâr ve zarar hesabına geçirilir (md. 328). Amortismana tabi malların sigorta tazminatı ile varlık değeri arasındaki fark da kâr veya zarar hesabına kaydedilmektedir (md.329).

[1] Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir (md.272).

2.3- Uygulama Örneği

Değişim A.Ş 2015 yılında kurulmuş ticaret işletmesidir. 2018 yılındaki amortisman ayrılmasına ilişkin işlemler konu başlıklarına göre sıralanacaktır.

3- AMORTİSMANA TABİ TUTARIN BELİRLENMESİ

Amortismana tabi tutar belirlenirken BOBİ FRS ve TMS'de varlığın kalıntı değeri dikkate alınmaktadır. Bu durumda amortismana tabi tutar, varlığın maliyet değerinden ya da yeniden değerleme sonrası değerden kalıntı değerin indirilmesi ile bulunmaktadır. VUK'da ise kalıntı değere ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

- 28.02.2018 tarihinde alınan maliyeti 50.000 TL olan, kalıntı değeri 5.000 TL olan makine ve tesisata ilişkin amortismana tabi tutar:

	Varlığın Maliyeti	Kalıntı Değer	Amortismana Tabi Tutar
BOBİ FRS ve TMS	50.000	5.000	45.000
VUK	50.000	-	50.000

- 05.03.2018 tarihinde 600.000 TL'ye bina satın alınmıştır. Binanın arsa değeri 200.000 TL'dir. Binanın kalıntı değeri 50.000 TL'dir. BOBİ FRS ve TMS'de arazi ve binalar birbirinden ayrılabilir varlıklar olduğu için ayrı kaydedilmektedir ve binanın arazisi amortismana tabi değildir. VUK'da ise bir bütün olarak değerlendirilmektedir ve tek parça olarak amortisman tabi tutulmaktadır. Bu durumda amortismana tabi tutar:

	Varlığın Maliyeti	Kalıntı Değer	Amortismana Tabi Tutar
BOBİ FRS ve TMS	400.000	50.000	350.000
VUK	600.000	-	600.000

- 15.03.2018 tarihinde 850 TL'ye demirbaş alınmıştır. Demirbaşın kalıntı değeri yoktur. VUK'da 1.000 TL'yi geçmeyen varlıklar doğrudan gider yazılabilmektedir. İşletme doğrudan gider yazmayı tercih etmiştir. Amortismana tabi tutar:

	Varlığın Maliyeti	Kalıntı Değer	Amortismana Tabi Tutar
BOBİ FRS ve TMS	850	-	850
VUK	-	-	-

4- AMORTİSMAN SÜRESİNİN BELİRLENMESİ

BOBİ FRS ve TMS'de varlığın faydalı ömrü işletme tarafından beklenen faydaya göre belirlenmektedir. VUK'da Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar dikkate alınmaktadır. Yukarıda alım örneği verilen varlıklar için; işletmeninin varlığın beklenen kullanımına göre belirlediği faydalı ömürler ve Maliye Bakanlığı'nın belirlediği amortisman süreleri:

	Faydalı Ömür	
	BOBİ FRS ve TMS	VUK
Makine ve tesisat	6 yıl	10 yıl
Bina	30 yıl	50 yıl
Demirbaşı	8 yıl	5 yıl

5- AMORTİSMAN YÖNTEMİNİN BELİRLENMESİ

Amortisman yöntemi BOBİ FRS ve TMS'ye göre varlığın gelecekteki tüketim şekline göre belirlenmektedir. Normal, azalan bakiyeler ve üretim miktarları yönteminden biri seçilebilmektedir. VUK'da ise normal amortisman veya azalan bakiyeler yönteminden biri kullanılmaktadır. VUK'da normal amortisman yöntemi seçilir ise bu yöntem değiştirilmeden kullanılmaktadır. Azalan bakiyeler yöntemi seçilir ise, normal amortisman yöntemine geçiş yapılabilmektedir. Bu yöntemde, amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olarak belirlenmektedir. Örnekte normal amortisman yöntemi kullanılacaktır. Bu nedenle standart ile VUK açısından bir farklılık olmayacaktır.

5.1- Dönem Sonu Amortisman Tutarının Belirlenmesi

2018 yıl sonu amortisman tutarının belirlenmesinde; amortismana tabi tutar, amortisman süresi ve amortisman yöntemi dikkate alınacaktır. BOBİ FRS ve TMS'de varlığın amortismana tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda başlamaktadır. VUK'da ise binek otomobil istisnası hariç, kıymetin aktife girdiği yıl başlamaktadır.

BOBİ FRS ve TMS'ye göre 31.12.2018 tarihindeki, normal amortisman yöntemine göre amortisman tutarı:

MDV	Aktife Kayıt Tarihi	Amortismana Tabi Tutar	Faydalı Ömür	Kullanılan Gün	Yıllık Amortisman Tutarı	2018 Yılı Amortisman Tutarı
Makine	28.02.2018	45.000	6 yıl	306	7.500	6.288
Bina	05.03.2018	350.000	30 yıl	301	11.667	9.621
Demirbaş	15.03.2018	850	8 yıl	291	106	85

VUK'a göre 31.12.2018 tarihindeki, normal amortisman yöntemine göre amortisman tutarı:

MDV	Aktife Kayıt Tarihi	Amortismana Tabi Tutar	Faydalı Ömür	Kullanılan Gün	Yıllık Amortisman Tutarı	2018 Yılı Amortisman Tutarı
Makine	28.02.2018	50.000	10 yıl	365	5.000	5.000
Bina	05.03.2018	600.000	50 yıl	365	12.000	3.000
Demirbaşı	15.03.2018	-	-	-	-	-

VUK'da kıst amortismana konu olacak bir varlık olmadığı için yıllık amortisman tutarı ile 2018 yılı amortisman tutarı aynıdır.

6- SONUÇ

Amortisman konusu BOBİ FRS ile TMS 16'da aynı doğrultuda düzenlemeler içermektedir. Ancak TMS 16'yı uygulayan veya uygulayacak olan işletmelerin kapasiteleri göz önüne alındığından, daha detaylı açıklamalara yer verilmiştir. Daha detaylı anlatımın yanı sıra amortisman ayırmada üç konuda farklılık görülmektedir. Bu farklılıklardan ilki TMS 16'da kalıntı değerin ve yararlı ömrün, en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilmesi, değişiklik varsa muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. İkinci farklılık amortisman yönteminin en azından her hesap döneminin sonunda gözden geçirilmesi ve değişiklik varsa muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilmesidir. Üçüncü farklık ise amortisman yönteminin belirlenmesinde, varlığın kullanımını içeren bir faaliyetten elde edilen hasılatı esas alacak amortisman yönteminin belirlenmesinin uygun olmayışıdır. Belirtilmesi gereken, bu farlılıkların BOBİ FRS'ye aykırı olmayan düzenlemeler olmasıdır. Farklılık yaratan durum TMS'nin daha detaylı olmasıdır. İlk iki farklılık için BOBİ FRS'de; amortisman yöntemi, kalıntı değer ve faydalı ömürdeki gözden geçirmenin, değişikliği gösterecek bir gösterge olması durumunda yapılacağı belirtilmiştir. Üçüncü fark için BOBİ FRS'de bir hüküm bulmamaktadır. BOBİ FRS TMS'ye geçebilmek için ön aşama olarak da düşünülebilir. Ancak BOBİ FRS hakkındaki tebliğe göre; BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayamazlar. Diğer taraftan isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayan işletmelerin BOBİ FRS'yi uygulayabilmeleri için en az iki yıl TFRS'yi uygulamış olmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. VUK'da ise amortisman tabi tutarın belirlenmesinde varlığın yararlı ömrünün sonundaki kalıntı değer dikkate alınmamaktadır. VUK'da varlığın amortisman sürelerinde, Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar dikkate alınmaktadır. Amortisman yöntemi olarak sınırlı sayıda yönteme izin verilmiş ve değişiklik yapılması belli kurallara bağlanmıştır.

KAYNAKÇA

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. (2011): Vol. 14/2/2011, 27846: Resmî Gazete.
- Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar. (2013): Vol. 23/01/2013, 28537: Resmi Gazete.
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No: 56). (2017): Vol. 29/07/2017, 30138 Mükerrer: Resmî Gazete.
- BİLGİNOĞLU, F. (1996). Türk Muhasebe Uygulaması ve Uluslararası Muhasebe Yönetim 7(24), 3-7.
- CENGİZ, H. (2012). KOBİ Finansal Raporlama Standardının Etkin Olarak Uygulanabilmesine Yönelik Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler Finans Politik & Ekonomik Yorumlar 49(571), 53-64.
- http://kgk.gov.tr. (2018). Erişim Tarihi: 28/02/2018
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (2011): Vol. 2/11/2011, 28103: Resmi Gazete.
- Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1). (2013): Vol. 13/06/2013, 28676: Resmî Gazete.